



© 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:	02. HGB-FA / 20.04.2012 / 13:45 – 15:15 Uhr
TOP:	13 – Arbeitsprogramm des HGB-FA
Thema:	Entwurf eines Arbeitsprogramms des HGB-FA
Papier:	02_13_HGB-FA_Arbeitsprogramm

Vorbemerkung

- 1 Zweck dieser Sitzungsunterlage ist es, den Mitgliedern des HGB-FA zusammengefasste Informationen zur Verfügung zu stellen, auf deren Grundlage der Entwurf eines Arbeitsprogramms des Fachausschusses verabschiedet werden kann.
- 2 In ihrer ersten Sitzung hatten die Mitglieder des HGB-Fachausschusses vorläufige Vorschläge zur Festlegung des Inhalts und der Terminierung ihres Arbeitsprogramms diskutiert. Hierbei wurde herausgestellt, dass zunächst die Arbeiten am E-DRS 27 *Konzernlagebericht* und die Beratung des BMJ zu den EU-Richtlinien fortzuführen sind.
- 3 In Bezug auf die bestehenden Deutschen Rechnungslegungs Standards (im Folgenden DRS bzw. Standards) gelangte der Fachausschuss zu dem vorläufigen Ergebnis, die älteren Standards hinsichtlich einer Überarbeitung aufgrund notwendiger, gleichwohl weniger dringlicher Änderungen und Korrekturen kleineren Ausmaßes zu überprüfen. Darüber hinaus wurde in Bezug auf DRS 4 *Unternehmenszusammenschlüsse im Konzernabschluss* eine weitergehende Überarbeitung in Erwägung gezogen (siehe hierzu erste Untersuchungsergebnisse, die in der Sitzungsunterlage **02_04** dargestellt sind).
- 4 Weiterhin identifizierte der HGB-FA vorläufig eine Reihe möglicher Themen zur Erarbeitung neuer Standards. Zu diesen Themen haben die Mitarbeiter des DRSC Ausarbeitungen vorgelegt, die der Frage nachgehen, inwiefern sich diese Themen für die Erarbeitung eines Standards eignen bzw. inwiefern ein entsprechender Bedarf besteht. Bei den Themen handelt es sich um (jeweils mit Angabe der entsprechenden Nummer der



Sitzungsunterlage):

- 02_06 Nahe stehende Unternehmen und Personen,
- 02_07 Internes Kontroll- und Risikomanagementsystem im Hinblick auf den Konzernrechnungslegungsprozess,
- 02_09 Immaterielle Vermögensgegenstände bzw. –werte des Anlagevermögens,
- 02_10 Fremdwährungsumrechnung im Konzernabschluss,
- 02_11 Vorjahreszahlen im Konzernabschluss und Konzernrechnungslegung bei Änderungen des Konsolidierungskreises,
- 02_12 Konzernrechnungslegung durch Personen(handels)gesellschaften.

- 5 Die aufgrund der Ausarbeitungen gewonnenen Erkenntnisse sind in dieser Sitzungsunterlage zusammengeführt und stellen hinsichtlich der beabsichtigten Erarbeitung neuer Standards die Grundlage für den konkreten Entwurf eines Arbeitsprogramms dar (vor möglichen Anpassungen und Änderungen aufgrund der Beschlüsse des HGB-FA). Es ist vorgesehen, dass die Mitglieder des HGB-FA auf dieser Basis den Entwurf des Arbeitsprogramms verabschieden.
- 6 In diesem Zusammenhang ist darauf hinzuweisen, dass der HGB-FA bereits in seiner ersten Sitzung beschlossen hatte, sein Arbeitsprogramm unter Beteiligung der fachlich interessierten Öffentlichkeit festzulegen. Zu diesem Zweck soll der voraussichtlich als Ergebnis der zweiten Sitzung verabschiedete Entwurf zunächst den Mitgliedern des DRSC (hier insbesondere den nicht-kapitalmarktorientierten Unternehmen und den Verbänden mit ihren Mitgliedern) mit der Möglichkeit zur Kommentierung zur Verfügung gestellt werden. Darüber hinaus ist auch vorgesehen, den Entwurf auf der Internetseite des DRSC zu veröffentlichen und die interessierte Öffentlichkeit mit der Möglichkeit zur Abgabe von Stellungnahmen entsprechend einzubinden. Unter Berücksichtigung eingehender Stellungnahmen könnte der HGB-Fachausschuss sodann im Rahmen seiner dritten Sitzung das Arbeitsprogramm verabschieden.
- 7 Vor dem Hintergrund der Ausarbeitungen zu den sechs vorgeschlagenen Themen wurde den 15 größten Wirtschaftsprüfungsgesellschaften (WPG) in Deutschland und dem IDW im Vorfeld zu der zweiten Sitzung des HGB-FA die Möglichkeit eingeräumt, sich zu den vorläufigen Vorschlägen zu äußern und ggf. ergänzende eigene Vorschläge zu unterbreiten. Das DRSC hat sich zur „informellen“ Einbeziehung der WPG und des IDW bereits an dieser Stelle des Prozesses der Arbeitsprogrammentwicklung entschieden, da die WPG und das IDW über einen breiten Überblick über möglichen Bedarf zur Ent-



wicklung neuer Empfehlungen zur Anwendung der Grundsätze über die Konzernrechnungslegung verfügen. Daraus ableitbare Erkenntnisse sollten entsprechend früh in die jeweiligen Unterlagen und Diskussionen einfließen. Eine Einbeziehung auch der Abschlussersteller und anderer interessierter Kreise vor der zweiten Sitzung war aus Gründen der Praktikabilität nicht umsetzbar – in diesem Zusammenhang wird auf die allgemeine Möglichkeit zur Stellungnahme nach Veröffentlichung des vom HGB-FA verabschiedeten Entwurfs des Arbeitsprogramms verwiesen. Diese Möglichkeit zur (nochmaligen) Abgabe von Stellungnahmen steht selbstverständlich auch den 15 WPG und dem IDW offen.

8 Auf dieser Basis soll im Rahmen dieses Tagesordnungspunkts wie folgt vorgegangen werden:

- zusammenfassende Betrachtung der Analyse- und Diskussionsergebnisse zu den sechs von den DRSC-Mitarbeitern untersuchten Themenvorschlägen,
- Vorstellung und Diskussion erhaltener Anregungen von den WPG und dem IDW,
- Diskussion und ggf. Verabschiedung des Entwurfs zum Arbeitsprogramm des HGB-FA.

Demzufolge ist diese Sitzungsunterlage weiter wie folgt strukturiert:

- | |
|--|
| <p>A Zusammenfassung zu den sechs Themenvorschlägen</p> <p>B Erhaltene Anregungen von WPG und IDW</p> <p>C Diskussion des Entwurfs zum Arbeitsprogramm des HGB-FA</p> <p>D Weiteres Vorgehen</p> |
|--|

<p>Anlage 1 Entwurf eines Arbeitsprogramms des HGB-FA</p>
--



A Zusammenfassung zu den sechs Themenvorschlägen

9 Zu den sechs Themenvorschlägen, zu denen die Erarbeitung eines DRS in Erwägung gezogen wurde, liegen (1.) Einschätzungen der DRSC-Mitarbeiter und Präferenzreihenfolgen für die Bearbeitung seitens (2.) der Mitglieder des HGB-FA sowie (3.) der WPG und des IDW wie folgt vor.

10 Auf Basis geführter Diskussionen und einer entsprechenden Abstimmung haben die an den Ausarbeitungen zu den sechs Themen beteiligten **DRSC-Mitarbeiter** die einzelnen Themen wie folgt kategorisiert:

(1) Themen, zu denen ein Standard erarbeitet werden könnte:

Rangplatz	Beschreibung
1.	Immaterielle Vermögenswerte des Anlagevermögens
2.	Fremdwährungsumrechnung im Konzernabschluss

(2) Thema, zu dem die bestehenden Standards jeweils erweitert werden sollten:

Konzernrechnungslegung durch Personen(handels)gesellschaften
--

(3) Themen, zu denen die Erarbeitung eines Standards nicht sinnvoll erscheint:

Berichterstattung über Beziehungen zu nahe stehenden Unternehmen und Personen
Internes Kontroll- und Risikomanagementsystem im Hinblick auf den Konzernrechnungslegungsprozess
Vorjahreszahlen im Konzernabschluss und Konzernrechnungslegung bei Änderungen des Konsolidierungskreises

11 Eine im Umlaufverfahren von den **Mitgliedern des HGB-FA** vor der Sitzung abgefragte Priorisierung ergab folgendes Ergebnis:

Rangplatz	Beschreibung
1.	Konzernrechnungslegung bei Personen(handels)gesellschaften
2.	Immaterielle Vermögenswerte des Anlagevermögens
3.	Berichterstattung über Beziehungen zu nahe stehenden Unternehmen und Personen
4.	Fremdwährungsumrechnung im Konzernabschluss
5.	Internes Kontroll- und Risikomanagementsystem im Hinblick auf den Konzernrechnungslegungsprozess
6.	Vorjahreszahlen im Konzernabschluss und Konzernrechnungslegung bei Änderungen des Konsolidierungskreises



- 12 Weiterhin ergab eine informelle Anfrage bei großen **Wirtschaftsprüfungsgesellschaften** in Deutschland und dem **IDW** die folgende Priorisierung (allerdings haben sich konkret zur Priorisierung der sechs Themenvorschläge nur drei WPG geäußert):

Rangplatz	Beschreibung
1.	Fremdwährungsumrechnung im Konzernabschluss
	Konzernrechnungslegung bei Personen(handels)gesellschaften
3.	Immaterielle Vermögenswerte des Anlagevermögens
4.	Internes Kontroll- und Risikomanagementsystem im Hinblick auf den Konzernrechnungslegungsprozess
	Berichterstattung über Beziehungen zu nahe stehenden Unternehmen und Personen
6.	Vorjahreszahlen im Konzernabschluss und Konzernrechnungslegung bei Änderungen des Konsolidierungskreises

- 13 Vorbehaltlich der noch offenen Diskussionsergebnisse des HGB-Fachausschusses im Rahmen der zweiten Sitzung auf Basis der vorgelegten Arbeitspapiere zu den einzelnen Themen wird hier unter Berücksichtigung der obigen Informationen (d.h. die Einschätzungen in den drei vorhergehenden Randziffern) der folgende Vorschlag zur Aufnahme in den Entwurf des Arbeitsprogramms unterbreitet:

- **Erarbeitung neuer Standards:**

- ♦ hohe Priorität: zum Thema „Immaterielle Vermögenswerte des Anlagevermögens“.
- ♦ niedrige Priorität: zur „Fremdwährungsumrechnung im Konzernabschluss“.

- **Überarbeitung der bestehenden Standards** im Sinne einer Erweiterung bzw. Ergänzung um Fragen der Konzernrechnungslegung durch Nicht-Kapitalgesellschaften.

Die Erarbeitung neuer Standards zu den anderen drei oben diskutierten Themen wird nicht empfohlen.

Fragen zu A:

- 1) Schließen Sie sich diesem Vorschlag an?
- 2) Falls nein – wie beabsichtigen Sie alternativ vorzugehen?



B Erhaltene Anregungen von WPG und IDW

14 Wie oben bereits erläutert, wurden 15 WPG und das IDW vor dieser Sitzung „informell“ um Stellungnahmen zum künftigen Arbeitsprogramm des HGB-FA gebeten – konkret bezogen sich die Anfragen auf die folgenden Teilbereiche:

- Anpassung bestehender DRS (⇒ B1)
- Überarbeitung des DRS 4 (⇒ B2)
- Entwicklung neuer Standards (⇒ B3)
- Sonstiges (⇒ B4)

B1 Anpassung bestehender DRS

15 Zu diesem Teilbereich wurden die folgenden Fragen gestellt:

- (1) Stimmen Sie dem Vorschlag zu, die sechs DRS 2, 3, 7, 8, 9, 13 auf möglichen Anpassungsbedarf hin durchzusehen und diesen – soweit notwendig – im Rahmen eines Sammeländerungsstandards umzusetzen?
 - ♦ Falls ja: gibt es konkreten Anpassungsbedarf, den Sie bereits identifiziert haben?
 - ♦ Falls nein: welchen Standpunkt vertreten Sie?
- (2) Stimmen Sie dem Vorschlag zu, die vier DRS 16, 17, 18, 19 aufgrund der unten aufgezeigten Gründe von der Durchsicht auszunehmen? Falls nein: welchen Standpunkt vertreten Sie?

Nummer	Titel	Begründung
16	Zwischenberichterstattung	Der Standard hat nahezu keine Relevanz für nicht kapitalmarktorientierte Konzerne.
17	Berichterstattung über die Vergütung der Organmitglieder	Dem Standard kommt für nicht kapitalmarktorientierte Konzerne eine weniger gewichtige Bedeutung zu als für kapitalmarktorientierte.
18	Latente Steuern	Die Standards wurden erst jüngst bekanntgemacht – vor einer Anpassung sollen zunächst weitere Praxiserfahrungen abgewartet werden.
19	Pflicht zur Konzernrechnungslegung und Abgrenzung des Konsolidierungskreises	

16 Soweit zu diesem Teilbereich Rückmeldungen zur Verfügung gestellt wurden, ist dem Vorschlag zugestimmt worden, die sechs zu Rz. 15 (1) genannten Standards auf möglichen Anpassungsbedarf durchzusehen und die weiteren vier zu Rz. 15 (2) genannten Standards von der Durchsicht auszunehmen. Indes wurde in einem Fall mit Verweis auf DRS 13 angemerkt, dass mit IDW RS HFA 38 (zur Ansatz- und Bewertungsstetigkeit) und IDW RS 6 (zur Fehlerkorrektur) bereits zwei Verlautbarungen des IDW vorliegen, sodass diesbezüglich kein dringender Handlungsbedarf durch den HGB-Fachausschuss gesehen wird.



B2 Überarbeitung des DRS 4

17 Zu diesem Teilbereich wurden die folgenden Fragen gestellt:

- Stimmen Sie dem Vorschlag zu, diesen Standard vor dem Hintergrund erster Anwendungserfahrungen des BilMoG grundlegend zu überarbeiten?
 - ♦ Falls ja: gibt es konkreten Anpassungsbedarf, den Sie bereits identifiziert haben?
 - ♦ Falls nein: welchen Standpunkt vertreten Sie?

18 Die in diesem Zusammenhang erhaltenen Rückmeldungen sind in der Sitzungsunterlage **02_04** entsprechend berücksichtigt worden.

B3 Entwicklung neuer Standards

19 Zu diesem Teilbereich wurden die folgenden Fragen gestellt:

- (1) Stimmen Sie dem Vorschlag zu, die sechs vorgeschlagenen Themen (siehe hierzu oben Kapitel A) vorrangig für die Erarbeitung neuer Standards ins Auge zu fassen?
- (2) Nach welcher Rangfolge sollten zu den Themen Standards erarbeitet werden, wenn nach dem diesbezüglichen Dringlichkeitsbedarf der Ersteller vorgegangen werden soll (Rang 1 für das Thema, zu dem vorrangig ein Standard erarbeitet werden sollte und Rang 6 für das Thema, zu dem die Erarbeitung eines Standards am wenigsten dringlich ist)?
- (3) Haben Sie konkrete Regelungs- bzw. Empfehlungsvorschläge, die im Rahmen der Standards zu diesen sechs Themen jeweils adressiert werden sollten?
- (4) Gibt es aus Ihrer Sicht andere dringende Themen, zu denen der HGB-FA einen Standard erarbeiten sollte?

Anmerkungen: Die erhaltenen Rückmeldungen der WPG und des IDW zu **(1)** und zu **(2)** sind in die oben dargestellte Tabelle (Kapitel A) eingeflossen.

Zu **(3)** wurden keine Vorschläge unterbreitet.

20 Im Rahmen der erhaltenen Rückmeldungen zu **(4)** der vorangehenden Randziffer wurden Vorschläge zur Erarbeitung neuer Standards zu den folgenden Themen unterbreitet:

- Allgemeiner Hinweis (⇒ B3.1)
- Bilanzierung von Umsatzerlösen (⇒ B3.2),
- Erstkonsolidierung nach der Neubewertungsmethode (⇒ B3.3),
- Einbeziehung von Zweckgesellschaften in einen Konzernabschluss (⇒ B3.4).

B3.1 Allgemeiner Hinweis

21 In einer Rückmeldung wird der Standpunkt vertreten, dass vorrangig Themen bearbeitet werden sollten, zu denen z.B. das IDW noch keine Regelungen verfasst hat.



- 22 In den einzelnen Arbeitspapieren zu den sechs vorläufig vom HGB-FA vorgeschlagenen Themen zur Erarbeitung von Standards wurde das Vorhandensein analoger Verlautbarungen des IDW jeweils entsprechend berücksichtigt.
- 23 In diesem Zusammenhang ist allerdings darauf hinzuweisen, dass es sich für den DRSC um keine allgemeingültige Handlungsmaxime handeln kann, immer dann auf die Entwicklung von Empfehlungen zur Anwendung der Grundsätze über die Konzernrechnungslegung zu verzichten, wenn zu diesem Thema bereits Empfehlungen anderer Vereinigungen (z.B. des IDW) vorliegen. Gemäß Standardisierungsvertrag vom 2. Dezember 2011 wurde das DRSC vom BMJ dazu verpflichtet, (u.a.) die Aufgabe des § 342 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 HGB zur Entwicklung entsprechender Empfehlungen auf den HGB-FA zu übertragen – eine Einschränkung dahingehend, nur dann tätig zu werden, wenn entsprechende Empfehlungen von anderen Vereinigungen (noch) nicht vorliegen, ist weder ersichtlich noch mit dem gesetzlich erteilten Auftrag vereinbar.

B3.2 Bilanzierung von Umsatzerlösen

- 24 In einer der erhaltenen Rückmeldungen wird ohne weitergehende Erläuterung oder Begründung vorgeschlagen, einen Standard zur „Bilanzierung von Umsatzerlösen“ zu erarbeiten.
- 25 In diesem Zusammenhang ist zunächst darauf hinzuweisen, dass das DRSC im Mai 2002 einen Entwurf für einen DRS *Erlöse* (E-DRS 17) veröffentlicht hatte, zu dem jedoch kein Standard verabschiedet wurde.
- 26 E-DRS-17 wurde seinerzeit in der Fachwelt kontrovers diskutiert und vor allem aufgrund der folgenden Aspekte nicht in einen (finalen) Standard überführt:
- keine Legitimation des DRSC, die Erfassung von Erlösen zu regeln,
 - die in der Praxis herrschende Vielfalt an Transaktionsgestaltungen kann im Rahmen eines Standards nicht in gebotener Breite und Tiefe adressiert werden, so dass den Bilanzierenden nicht unerhebliche Freiräume verbleiben, die die anzustrebende Zielsetzung eines solchen Standards notgedrungen konterkarieren¹.

¹ In diesem Zusammenhang kann auch auf das IASB-Projekt *Revenue from Contracts with Customers* verwiesen werden, das zur Vielschichtigkeit und Komplexität des Themas ein beredtes Zeugnis ablegt.



Da nach hier vertretener Meinung beide Argumente weiterhin gültig sind und sich darüber hinaus der Gesetzgeber jüngst in der Gesetzesbegründung zum BilMoG gegen Vorschläge aus der Praxis und der Forschung zur „Modernisierung“ der Umsatzrealisierung ausgesprochen hat (z.B. gegen die Einführung der Umsatz- und Gewinnrealisierung nach Auftragsfortschritt [*percentage of completion* - Methode]), wird die Erarbeitung eines Standards zum Thema „Bilanzierung von Umsatzerlösen“ nicht empfohlen.

Fragen zu B3.2:

- 1) Schließen Sie sich diesem Vorschlag an?
- 2) Falls nein – wie beabsichtigen Sie alternativ vorzugehen?

B3.3 Erstkonsolidierung nach der Neubewertungsmethode

- 27 Als ein Thema, mit dem sich der HGB-FA befassen sollte, wird ferner die Erstkonsolidierung nach der Neubewertungsmethode genannt, wobei auf kontroverse Diskussionen nach Inkrafttreten des BilMoG (insbesondere zu den Anforderungen an die Kaufpreisallokation) verwiesen wird.
- 28 Diese Anregung wurde im Rahmen des Sitzungspapiers **02_04** (zur Überarbeitung von DRS 4 *Unternehmenserwerbe im Konzernabschluss*) entsprechend berücksichtigt.

B3.4 Einbeziehung von Zweckgesellschaften in einen Konzernabschluss

- 29 Schließlich wurde im Rahmen einer Rückmeldung darauf hingewiesen, dass in vielen Fällen Unsicherheit besteht, unter welchen konkreten Voraussetzungen Zweckgesellschaften i.S.d. § 290 Abs. 2 Nr. 4 HGB in einen Konzernabschluss einbezogen werden müssen. In diesem Zusammenhang wird es in der Rückmeldung als sinnvoll angesehen, „über DRS 19 hinausgehende Klarstellungen durch den HGB-Fachausschuss“ vornehmen zu lassen (wobei in dem Schreiben offen bleibt, ob DRS 19 entsprechend ergänzt werden soll oder ob die Erarbeitung einer eigenständigen Verlautbarung zu Zweckgesellschaften angeregt wird).
- 30 Auf den ersten Blick scheint sich DRS 19 des Themas der Zweckgesellschaften durchaus in detaillierter Form anzunehmen und umfangreiche, das Gesetz konkretisierende Hinweise zur Verfügung zu stellen: auf das Thema wird im Hauptteil des Standards im



Rahmen von 25 Textziffern (Tz. 37-61) sowie in weiteren 5 Textziffern des Anhangs (Tz. A5-A9) eingegangen. Darüber hinaus hat sich der HGB-Fachausschuss vorläufig dazu entschlossen, DRS 19 zunächst nicht zu überarbeiten, da der Standard erst jüngst bekanntgemacht wurde und vor einer Anpassung zunächst weitere Praxiserfahrungen abgewartet werden sollen.

31 Gleichwohl wird an dieser Stelle der Standpunkt vertreten, dass dem Vorschlag zur weitergehenden Konkretisierung der Einbeziehung von Zweckgesellschaften in den Konzernabschluss wie folgt begegnet werden sollte:

- (1) Überprüfung der Aussage, dass im hier diskutierten Zusammenhang „in vielen Fällen Unsicherheit besteht“;
- (2) sofern diese Aussage verifiziert wird:
 - (a) entweder weitergehende Konkretisierung der in DRS 19 zur Verfügung gestellten Empfehlungen zur Anwendung der entsprechenden Grundsätze,
 - (b) oder Erarbeitung eines „DRSC-Anwendungshinweises HGB“ (siehe hierzu Sitzungsunterlage **02_03**; es handelt sich um eine vorläufige Bezeichnung dieser Verlautbarungsart).

32 Im Rahmen eines „DRSC-Anwendungshinweises HGB“ könnten vor allem entsprechend klarstellende Anwendungsleitlinien einschließlich illustrierender Beispiele zur Verfügung gestellt werden. Da diese Vorgehensweise jedoch die Gefahr birgt, dass den Anwendungsleitlinien und Beispielen ein kasuistischer Charakter zugeschrieben wird und die zur Verfügung gestellten Hinweise zur gezielten „Umgehung einladen“, wird an dieser Stelle eine weitergehende Konkretisierung der prinzipienorientierten Hinweise in DRS 19 favorisiert, sofern die erwähnte „Unsicherheit“ verifiziert wird.

33 Vor diesem Hintergrund wird zur Aufnahme in den Entwurf des Arbeitsprogramms folgendes vorgeschlagen (bzgl. der „Anpassung bestehender Deutscher Rechnungslegungs Standards (DRS)“):

In Bezug auf DRS 19 ist eine kurz- bis mittelfristig durchzuführende Untersuchung zur Beantwortung der Frage vorgesehen, ob trotz der Empfehlungen des DRS 19 nicht nur in Einzelfällen Unsicherheit besteht, unter welchen konkreten Voraussetzungen Zweckgesellschaften i.S.d. § 290 Abs. 2 Nr. 4 HGB in einen Konzernabschluss einzubeziehen sind. Sofern sich eine solche Unsicherheit bestätigt, soll DRS 19 entsprechend erweitert bzw. ergänzt werden.

**Fragen zu B3.4:**

- 1) Schließen Sie sich diesem Vorschlag an?
- 2) Falls nein – wie beabsichtigen Sie alternativ vorzugehen?

B4 Sonstiges

34 Zu diesem Teilbereich wurde die folgende Frage gestellt:

- Haben Sie sonstige Hinweise oder Anregungen mit Bezug auf die Entwicklung des Arbeitsprogramms des HGB-Fachausschusses?

35 Im Rahmen der erhaltenen Rückmeldungen wurden Anmerkungen zu folgenden Sachverhalten zur Verfügung gestellt:

- Bewertungseinheiten im Konzernabschluss (⇒ B4.1),
- zur Reichweite des gesetzlichen Auftrags, der dem DRSC erteilt wurde (⇒ B4.2).

B4.1 Bewertungseinheiten im Konzernabschluss

36 In einer Stellungnahme wird angeregt, dass der HGB-FA erörtern könnte, inwieweit sich für das Thema Bewertungseinheiten (über IDW RS HFA 35 *Handelsrechtliche Bilanzierung von Bewertungseinheiten* hinaus) Besonderheiten im konsolidierten Abschluss ergeben.

37 Aus dem Hinweis auf IDW RS HFA 35 wird zunächst geschlossen, dass das Thema der Bewertungseinheiten hier im Kontext zu § 254 HGB angesprochen wird – nicht hingegen in einem allgemeineren Verständnis (d.h. in Bezug auf die Frage, ob einzelne Vermögensgegenstände zusammengefasst mit anderen Vermögensgegenständen im Rahmen einer Bewertungseinheit einheitlich als ein „zusammengefasster“ Vermögensgegenstand bewertet werden können – siehe hierzu § 252 Abs. 1 Nr. 3 HGB).

38 Nach hier vertretener Meinung ergeben sich grundsätzlich keine Besonderheiten für die Bilanzierung von Bewertungseinheiten nach § 254 HGB im Konzernabschluss. Zwar sind im Gegensatz zum Jahresabschluss vor allem die beiden folgenden Situationen zu berücksichtigen:

- eine Bewertungseinheit entsteht erst auf Konzernebene, da Grund- und zugehöriges Sicherungsgeschäft auf verschiedene Konzernunternehmen entfallen,



- eine von einem Konzernunternehmen im Jahresabschluss berücksichtigte Bewertungseinheit entfällt auf Konzernebene, da das Sicherungsgeschäft mit einem anderen Konzernunternehmen abgeschlossen wurde und sich auf Ebene des Konzernabschlusses somit eine offene Position ergibt.

Gleichwohl rechtfertigen diese Situationen nicht die Erarbeitung eines Standards. An dieser Einschätzung wird auch vor dem Hintergrund einiger zu diesem Thema veröffentlichter Fachbeiträge² festgehalten, in denen beispielsweise folgende Aspekte problematisiert werden:

- (1) die mögliche Neuausübung des Wahlrechts³ zur Bildung von Bewertungseinheiten im Konzernabschluss, und
- (2) die möglicherweise vom Einzelabschluss abweichende Zusammenfassung von Sicherungsinstrumenten mit einem Grundgeschäft zu einer Bewertungseinheit im Konzernabschluss (begründet durch die im Konzernabschluss zu beachtende Einheitstheorie).

39 Aus diesem Grund wird dem HGB-FA eine weitergehende Befassung mit dem Thema nicht empfohlen.

Fragen zu B4.1:

- 1) Schließen Sie sich diesem Vorschlag an?
- 2) Falls nein – wie beabsichtigen Sie alternativ vorzugehen?

B4.2 Zur Reichweite des gesetzlichen Auftrags, der dem DRSC erteilt wurde

40 In einer Stellungnahme findet sich der folgende Hinweis:

„In der Vergangenheit haben Rechnungslegungsstandards bekanntlich vereinzelt zu Unsicherungen der Praxis geführt, da mitunter Anforderungen formuliert wurden, die von den Bilanzierenden und deren Abschlussprüfern als gesetzesübersteigende Auslegung kritisiert wurden. Es wäre deshalb zu wünschen, künftig derartige Auswirkungen zu vermeiden. Hinsichtlich der grundsätzlichen Konzeption eines Standards regen wir deshalb an, dass dieser sich im Zweifel (erkennbar) darauf beschränkt, Empfehlungen für die Praxis bei unregelmäßigen Fällen zu geben (best practice).“

² Vgl. z.B. *Drewes*, Offene Fragen zur Bildung handelsrechtlicher Bewertungseinheiten im Konzern, DB 5/2012, S. 241 ff.

³ In der Fachliteratur werden unterschiedliche Auffassungen zu der Frage vertreten, ob die handelsrechtliche Bildung einer Bewertungseinheit gem. § 254 HGB ein Wahlrecht darstellt oder ob von einer Pflicht zur Bildung von Bewertungseinheiten auszugehen ist, sofern die entsprechenden Voraussetzungen vorliegen.



- 41 Mit dieser und verwandten Sachfragen wird sich der HGB-FA im Rahmen von **TOP 2** seiner zweiten Sitzung befassen (dieser Teil der Sitzung ist nicht-öffentlich; es ist jedoch davon auszugehen, dass etwaige Beschlüsse zu diesem TOP im Nachgang zur Sitzung im Ergebnisbericht öffentlich bekanntgemacht werden).

C Diskussion des Entwurfs zum Arbeitsprogramm des HGB-FA

- 42 In der Anlage zu dieser Sitzungsunterlage wird im Entwurf das Arbeitsprogramm des HGB-FA unter Berücksichtigung der oben empfohlenen Handlungsalternativen vorgelegt.

Fragen zu C:

- 1) Stimmen Sie dem Entwurf des Arbeitsprogramms zu?
- 2) Falls nein – welche Änderungen bzw. Anpassungen sind vorzunehmen?

D Weiteres Vorgehen

- 43 Hinsichtlich des weiteren Vorgehens bis hin zur Verabschiedung des Arbeitsprogramms durch den Fachausschuss ist Folgendes vorgesehen:
- (1) Verabschiedung des Entwurfs des Arbeitsprogramms – ggf. unter Berücksichtigung von Änderungen / Anpassungen – im Rahmen der 2. Sitzung des Fachausschusses bzw. ersatzweise zeitnah im Umlaufverfahren im Anschluss an die Sitzung.
 - (2) (a) Zusendung des verabschiedeten Entwurfs an die Mitglieder des DRSC (hier insbesondere an die nicht-kapitalmarktorientierten Unternehmen und die Verbände mit ihren Mitgliedern) mit der Möglichkeit zur Kommentierung.
(b) Veröffentlichung des verabschiedeten Entwurfs auf der Internetseite des DRSC zur Einbindung der interessierten Öffentlichkeit mit der Möglichkeit zur Abgabe von Stellungnahmen.

⇒ die Zusendung und die Veröffentlichung sollen bis spätestens Anfang Mai 2012 erfolgen;
⇒ es soll jeweils eine Frist für Stellungnahmen von 4 Wochen gewährt werden.
 - (3) Auswertung eingegangener Stellungnahmen und ggf. Erarbeitung eines Vorschlags zur Anpassung des Entwurfs des Arbeitsprogramms bis Anfang Juni 2012.



-
- (4) Vorlage der Auswertung der Stellungnahmen und des ggf. vorschlagsweise überarbeiteten Arbeitsprogramms im Rahmen der 3. Sitzung des HGB-FA am 14. / 15. Juni 2012.
- (5) Verabschiedung des Arbeitsprogramms unter Berücksichtigung eingegangener Stellungnahmen durch den Fachausschuss in seiner 3. Sitzung.

Fragen zu D:

- 1) Stimmen Sie dem Vorschlag für die weitere Vorgehensweise zu?
- 2) Falls nein – welche Änderungen bzw. Anpassungen sind vorzunehmen?



Anlage 1

Entwurf eines Arbeitsprogramms des HGB-FA

Arbeitsprogramm des HGB-Fachausschusses

- Entwurf -

Als Ergebnis seiner Erörterungen in den ersten beiden Sitzungen am 6. / 7. Februar und 19. / 20. April 2012 hat der HGB-Fachausschuss den folgenden Entwurf eines Arbeitsprogramms beschlossen:

1) Verabschiedung eines Standards zur *Konzernlageberichterstattung*

Bis zum Beginn des vierten Quartals 2012 ist beabsichtigt, den als E-DRS 27 veröffentlichten Entwurf eines Standards zur *Konzernlageberichterstattung* unter Berücksichtigung eingereicherter Stellungnahmen zu verabschieden. Stellungnahmen zu diesem Entwurf können bis zum 30. April 2012 beim DRSC eingereicht werden.

2) Anpassung bestehender Deutscher Rechnungslegungs Standards (DRS)

Bis zum Anfang des Jahres 2013 ist beabsichtigt, die folgenden DRS auf möglichen Anpassungsbedarf hin durchzusehen und diesen – soweit notwendig – im Rahmen eines Sammeländerungsstandards umzusetzen.



Nummer	Titel
2	Kapitalflussrechnung
3	Segmentberichterstattung
7	Konzernerneigenkapital und Konzerngesamtergebnis
8	Bilanzierung von Anteilen an assoziierten Unternehmen im Konzernabschluss
9	Bilanzierung von Anteilen an Gemeinschaftsunternehmen im Konzernabschluss
13	Grundsatz der Stetigkeit und Berichtigung von Fehlern

Die folgenden DRS sind aufgrund der jeweils angegebenen Gründe von dieser Maßnahme grundsätzlich ausgenommen (hierbei ist zu berücksichtigen, dass sich der HGB-Fachausschuss vorrangig der Themen anzunehmen beabsichtigt, die für nicht kapitalmarktorientierte Konzerne von Relevanz sind):

Nummer	Titel	Begründung
16	Zwischenberichterstattung*	Der Standard hat nahezu keine Relevanz für nicht kapitalmarktorientierte Konzerne.
17	Berichterstattung über die Vergütung der Organmitglieder*	Dem Standard kommt für nicht kapitalmarktorientierte Konzerne eine weniger gewichtige Bedeutung zu als für kapitalmarktorientierte.
18	Latente Steuern	Die Standards wurden erst jüngst bekanntgemacht – vor einer Anpassung sollen zunächst weitere Praxiserfahrungen abgewartet werden. <u>Sofern jedoch</u> aus aktuellem Anlass konkrete Anhaltspunkte erkennbar werden, die eine Ergänzung der in den beiden Standards zur Verfügung gestellten Empfehlungen notwendig erscheinen lassen, wird eine Anpassung in Erwägung gezogen.**
19	Pflicht zur Konzernrechnungslegung und Abgrenzung des Konsolidierungskreises	

* Auf mögliche Folgeänderungen an diesen Standards aufgrund von E-DRS 27 wird jedoch hingewiesen.

** In Bezug auf DRS 19 ist eine kurz- bis mittelfristig durchzuführende Untersuchung zur Beantwortung der Frage vorgesehen, ob trotz der Empfehlungen des DRS 19 nicht nur in Einzelfällen Unsicherheit besteht, unter welchen konkreten Voraussetzungen Zweckgesellschaften i.S.d. § 290 Abs. 2 Nr. 4 HGB in einen Konzernabschluss einzubeziehen sind. Sofern sich eine solche Unsicherheit bestätigt, soll DRS 19 entsprechend erweitert bzw. ergänzt werden.



3) Überarbeitung des DRS 4 *Unternehmenserwerbe im Konzernabschluss*

Der Standard soll vor dem Hintergrund erster Anwendungserfahrungen des Bilanzrechtsmodernisierungsgesetzes (BilMoG) grundlegend überarbeitet werden. Darüber hinaus ist vorgesehen, die im Standard behandelten Sachfragen um weitere Themenbereiche zu ergänzen.

Die Bekanntmachung des überarbeiteten Standards wird für die zweite Jahreshälfte 2013 angestrebt.

4) Entwicklung neuer Standards bzw. Erweiterung bestehender Standards

Die Arbeiten zu den folgenden Projekten sollen erst nach weitgehendem Abschluss der oben genannten Projekte 1) bis 3) aufgenommen werden:

a) Entwicklung neuer Standards

Für die Entwicklung neuer Standards sind die folgenden Themen vorgesehen (absteigende Priorität):

Präferenz	Beschreibung
1	Immaterielle Vermögenswerte des Anlagevermögens
2	Fremdwährungsumrechnung im Konzern

Konkretisierende Erläuterungen zu den beiden Themenvorschlägen finden sich in der **Anlage** zu diesem Entwurf.

b) Konzernrechnungslegung durch Nicht-Kapitalgesellschaften

Die bestehenden Standards des DRSC sollen im Rahmen dieses Projekts um spezifische Konzernrechnungslegungsfragen ergänzt und erweitert werden, wie sie sich für Konzerne stellen, in denen keine Kapitalgesellschaften an der Spitze eines Konzerns stehen. Neben den haftungsbeschränkten Personenhandelsgesellschaften im Sinne von § 264a HGB wird auch auf die Mutterunternehmen abgestellt, die gemäß § 11 Abs. 1 oder 3 des Publizitätsgesetzes (PublG) einen Konzernabschluss bzw. einen Teilkonzernabschluss zu erstellen haben. Neben einer weitergehenden Adressierung



der Pflicht zur Aufstellung eines (Teil-) Konzernabschlusses und eines (Teil-) Konzernlageberichts soll auch auf die Themen der Befreiung von dieser Pflicht, die Bilanzierung latenter und tatsächlicher bzw. „fiktiver“ Steuern, die Form der Darstellung des Konzernabschlusses (hier insbesondere die Gliederung der Konzernbilanz und der Konzern-Gewinn- und Verlustrechnung) eingegangen werden. Schließlich ist beabsichtigt, Empfehlungen für gemäß § 11 Abs. 3 PubliG aufzustellende Teilkonzernabschlüsse zu erarbeiten.

5) Sonstige Aufgaben des HGB-FA

Hinsichtlich der Umsetzung einzelner Projekte des Arbeitsprogramms ist zu beachten, dass dem HGB-Fachausschuss gemäß § 342 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 HGB die Beratung des BMJ bei Gesetzgebungsvorhaben zu Rechnungslegungsvorschriften zufällt. Darüber hinaus ist der HGB-Fachausschuss gemäß § 22 der Satzung des DRSC e.V. zuständig für die Zusammenarbeit mit der European Financial Reporting Advisory Group (EFRAG) und für Stellungnahmen zu den EU-Richtlinien – jeweils soweit die Rechnungslegung nicht-kapitalmarktorientierter Unternehmen betroffen ist.

In Bezug auf diese Aufgaben bzw. Zuständigkeiten sind zurzeit keine Aufgaben größeren Umfangs anhängig oder für die überschaubare Zukunft absehbar.



Anlage zum Entwurf eines Arbeitsprogramms des HGB-Fachausschusses

Erläuterungen zu den einzelnen Themenvorschlägen für die Entwicklung neuer Standards.

ad 1) Immaterielle Vermögenswerte des Anlagevermögens

In dem Standard zu immateriellen Vermögensgegenständen des Anlagevermögens werden die allgemeinen im HGB enthaltenen Vorschriften für immaterielle Vermögensgegenstände konkretisiert und offene Detailfragen adressiert. Demgemäß enthält der Standard eine Definition für immaterielle Vermögensgegenstände. Ferner erfolgen Klarstellungen hinsichtlich von Problemen, die im Zusammenhang mit immateriellen Vermögensgegenständen in der Entstehung auftreten, insbesondere bezüglich der Abgrenzung der Forschungsaktivitäten von Entwicklungsaktivitäten einschließlich einer entsprechenden Zuordnung der Kosten. Des Weiteren werden Regeln für die bilanzielle Behandlung von immateriellen Vermögensgegenständen nach der erstmaligen Aktivierung geschaffen. Dazu gehören beispielsweise Ausführungen zu Abschreibungsplänen, Nutzungsdauern und außerplanmäßige Abschreibungen. Ein weiterer Bestandteil des Standards betrifft die Regelung von Bewertungsmethoden für den bilanziellen Ausweis von immateriellen Vermögensgegenständen.

ad 2) Fremdwährungsumrechnung im Konzern

Im Rahmen dieses Projekts soll ein Standard „Fremdwährungsumrechnung“ ausgearbeitet werden. In diesem soll die Vorschrift des § 308a HGB konkretisiert werden. Der DRS soll die Umrechnung von Abschlüssen ausländischer Unternehmen in die Berichtswährung sowie die Behandlung von Abschlüssen aus Hochinflationländern regeln. Insbesondere soll der Standard folgende gesetzlich nicht ausdrücklich geregelte Sachfragen klären:

- Anwendungsbereich der Währungsumrechnungsnorm des § 308a HGB;
- Behandlung des auf konzernfremde Gesellschafter entfallenden Anteils der Eigenkapitaldifferenz aus Währungsumrechnung;
- Einbeziehung der aufgedeckten stillen Reserven und des Geschäfts- oder Firmenwerts in die Währungsumrechnung;
- Sachverhalte, die zu einer erfolgswirksamen Auflösung des Postens „Eigenkapitaldifferenzen aus Währungsumrechnung“ führen;
- Umrechnung von Abschlüssen aus Hochinflationländern;
- Angaben im Konzernanhang.

Des Weiteren kann sich der HGB-FA dafür entscheiden, im Rahmen eines künftigen Standards zur „Fremdwährungsumrechnung“ auch die Umrechnung von Fremdwährungsgeschäften gemäß § 256a HGB zu behandeln.