

Entwurf

Deutscher Rechnungslegungs Standard Nr. 15

E-DRS 15

Änderung der Bilanzierung und Grundsatz der Stetigkeit

19. November 2001

Alle interessierten Personen und Organisationen sind zur Stellungnahme bis **Mittwoch, den 16. Januar 2002** aufgefordert. Die Stellungnahmen werden auf unserer Homepage veröffentlicht, sofern das nicht ausdrücklich abgelehnt wird.

Die Stellungnahmen sind zu richten an:

Deutscher Standardisierungsrat
DRSC e.V., Charlottenstraße 59, 10117 Berlin
Tel.: +49 (0)30 206412-0
Fax: +49 (0)30 206412-15
E-mail: info@drsc.de

Deutscher Standardisierungsrat (DSR)

INHALTSVERZEICHNIS

Aufforderung zur Stellungnahme

Vorbemerkung

Abkürzungsverzeichnis

Grundsätzliche Anmerkung

Deutscher Rechnungslegungs Standard Nr. 15 (E-DRS 15) Änderung der Bilanzierung und Grundsatz der Stetigkeit

	Textziffer
Gegenstand und Geltungsbereich	1-6
Definitionen	7
Regeln	8-26
Änderung der angewandten Bilanzierungsgrundsätze	8-17
Änderung der Konsolidierungsmethoden	18-19
Änderung von Schätzungen	20-23
Änderung des Ausweises	24-25
Fehlerkorrektur	26
Angaben im Anhang	27-32
Sonstige Angaben	33
Inkrafttreten	34
Anhang A: Empfehlungen de lege ferenda	A1-A4
Anhang B: Begründung des Entwurfs	B1-B6
Anhang C: Kompatibilität mit dem Gesetz und mit den DRS	C1-C4
Anhang D: Vergleich mit IAS und US GAAP	D1-D5
Anhang E: Beispiel zur Änderung einer angewandten Bilanzierungsmethode	

Aufforderung zur Stellungnahme

Der DSR fordert alle interessierten Personen und Organisationen zur Stellungnahme bis zum 16. Januar 2002 auf. Stellungnahmen sind zu jedem in diesem Standardentwurf geregelten Sachverhalt erbeten. Insbesondere erwünscht sind Antworten auf die nachfolgend aufgeführten Fragen zu einzelnen Textziffern des Entwurfs.

Gegenstand und Geltungsbereich (Tz. 1 ff.)

Frage 1

Der Standard gilt für Mutterunternehmen, die nach § 290 HGB zur Aufstellung eines Konzernabschlusses verpflichtet sind. Mutterunternehmen, die nach § 11 PubLG oder freiwillig einen Konzernabschluss aufstellen, wird die Anwendung empfohlen. In Tz. 6 wird die Anwendung des Standards für den Jahresabschluss empfohlen.

- a) Stimmen Sie damit überein, dass die Anwendung allen Unternehmen, die einen Jahresabschluss aufstellen, empfohlen wird?
- b) Welche Gründe sprechen dafür, dass dieser Standard auch von Unternehmen zu beachten ist, die nach § 11 PubLG zur Aufstellung eines Konzernabschlusses verpflichtet sind?

Definitionen (Tz. 7)

Frage 2

Bilanzierungsgrundsätze werden als angewandte Ausweis-, Bilanzierungs- und Konsolidierungsmethoden sowie die Ausübung gegebener Ausweis-, Bilanzierungs- und Konsolidierungswahlrechte definiert. Methoden stellen Verfahren und Regeln zur Bestimmung der einheitlichen Behandlung gleichartiger Sachverhalte bei der Bilanzierung und Konsolidierung dar. Schätzungen sind als Verfahren zur Ermittlung ansatzfähiger oder –pflichtiger Abschlussposten und ihres Wertansatzes im Falle der Unsicherheit definiert.

- a) Sind die Definitionen von Bilanzierungsgrundsätzen, Methoden und Schätzungen trennscharf genug?
- b) Wenn nein, wie würden Sie eine schärfere Trennung der Begriffe vornehmen?

Frage 3

- a) Halten Sie die Definition des Fehlers für sachgerecht?
- b) Würden Sie eine abweichende Differenzierung des Fehlerbegriffes vornehmen und wenn ja, nach welchen Gesichtspunkten und mit welcher Begründung?
- c) Halten Sie die Aufzählung der Fehlerursachen für abschließend?

Änderung der angewandten Bilanzierungsgrundsätze (Tz. 8 ff.)

Frage 4

Der Stetigkeitsgrundsatz wird gegenüber dem HGB ausgeweitet und betrifft den Ausweis, den Bilanzansatz, die Bewertung und die Konsolidierung. Diese weit gefasste Abgrenzung soll der Vergleichbarkeit und Aussagefähigkeit des Abschlusses dienen.

- a) Halten Sie diese Ausweitung des Stetigkeitsgrundsatzes für sinnvoll?
- b) Wenn nicht, mit welcher Begründung?

Frage 5

Tz. 10 d) nennt als Grund für eine Durchbrechung des Stetigkeitsgrundsatzes die Änderung von wesentlichen Sachverhalten, z. B. Änderung in der Beherrschung.

- a) Halten Sie die Formulierung „wesentliche Sachverhalte“ in 10 d) für sachgerecht?
- b) Erscheinen Ihnen die Beispiele in Tz. 10 geeignet, eine restriktive Handhabung zu erreichen?

Frage 6

Tz. 11 regelt, dass bei einer Änderung der angewandten Bilanzierungsgrundsätze die Auswirkungen auf die Bilanzposten retrospektiv, d.h. vom Zeitpunkt der ersten Bilanzierung an, zu ermitteln sind. Die kumulierten Anpassungseffekte aus Vorjahren sind entsprechend Tz. 14 in einem gesonderten Posten nach dem Ergebnis der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit zu erfassen.

- a) Soll Ihrer Ansicht nach die Anpassung retrospektiv erfolgen?
- b) Wenn nein, mit welcher Begründung lehnen Sie diese Lösung ab?
- c) Halten Sie den gesonderten Ausweis der kumulierten Vorjahreseffekte für wünschenswert?
- d) Halten Sie eine Regelung wie in Tz. A1 und A2 anstelle der jetzigen Tz. 13 und 14 sowie eine entsprechende Änderung des HGB für sinnvoll?

Änderungen von Schätzungen (Tz. 20 ff.)

Frage 7

Die Auswirkungen der Änderungen von Schätzungen sind in der Berichtsperiode zu erfassen (Tz. 23).

- a) Sind die Überlegungen bezüglich der Stetigkeit von Schätzungen Ihres Erachtens nach sinnvoll?
- b) Halten Sie die prospektive Anpassung von Schätzungen für sachgerecht?

Änderung des Ausweises (Tz. 24 f.)

Frage 8

Die Änderung des Ausweises soll gem. Tz. 24 durch Anpassung der Vorjahreszahlen erfolgen. Ist die retrospektive Anpassung bei Änderungen des Ausweises Ihrer Meinung nach sinnvoll?

Fehlerkorrektur (Tz. 26)

Frage 9

Die Korrektur von Fehlern, welche die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage beeinträchtigen, führt nach Tz. 26 zu einer Änderung der Vorjahresabschlüsse.

- a) Halten Sie dies für sachgerecht?
- b) Wenn nein, warum nicht?

Angaben im Anhang (Tz. 27 ff.)

Frage 10

- a) Halten Sie die Angaben im Anhang für zu umfassend?

- b) Wenn ja, welche Vorschläge haben Sie für die Abgrenzung der Anhangangaben? Welche der in den Tz. 27 ff. genannten Angaben würden Sie nicht im Anhang darstellen, und wie wollen Sie diese alternativ berücksichtigen? Haben Sie Vorschläge für zusätzliche Angaben?

Weitere Anregungen zum Standardentwurf

Frage 11

- a) Haben Sie über die in den vorhergehenden Fragen adressierten Sachverhalte hinausgehende Anregungen zu einzelnen Textziffern des Standardentwurfs?
- b) Welche bislang unregulierten Sachverhalte sollten – unter Angabe von Gründen – ggf. in den Standard aufgenommen werden?
- c) Welche im Standardentwurf berücksichtigten Sachverhalte erachten Sie – unter Angabe von Gründen – ggf. nicht für regelungsbedürftig?

Vorbemerkung

Deutscher Standardisierungsrat

Der Deutsche Standardisierungsrat (DSR) hat den Auftrag, Grundsätze für eine ordnungsmäßige Konzernrechnungslegung zu entwickeln, den Gesetzgeber bei der Fortentwicklung der Rechnungslegung zu beraten und die Bundesrepublik Deutschland in internationalen Rechnungslegungsgremien zu vertreten. Er hat sieben Mitglieder, die vom Verwaltungsrat des Deutschen Rechnungslegungs Standards Committee e. V. (DRSC) als unabhängige und auf den Gebieten der nationalen und internationalen Rechnungslegung ausgewiesene Fachleute bestimmt werden.

Anwendungshinweis

Die Standards zur Konzernrechnungslegung werden vom Deutschen Standardisierungsrat nach sorgfältiger Prüfung aller maßgeblichen Umstände, insbesondere der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung sowie der eingegangenen Stellungnahmen, nach Durchführung von Anhörungen in öffentlicher Sitzung beschlossen. Wenn die Standards in deutschsprachiger Fassung vom Bundesministerium der Justiz nach § 342 Abs. 2 HGB bekannt gemacht worden sind, haben sie die Vermutung für sich, Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung der Konzernrechnungslegung zu sein. Da Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung gewährleisten sollen, dass die Gesetze ihrem Sinn und Zweck entsprechend angewendet werden, unterliegen sie einem stetigen Wandel. Es ist daher jedem Anwender zu empfehlen, bei einer Anwendung der Standards sorgfältig zu prüfen, ob diese unter Berücksichtigung aller Besonderheiten im Einzelfall der jeweiligen gesetzlichen Zielsetzung entspricht.

Copyright

Das urheberrechtliche Nutzungsrecht an diesem Standard steht dem Deutschen Rechnungslegungs Standards Committee e. V. zu. Der Standard ist einschließlich seines Layouts urheberrechtlich geschützt. Jede Verwertung einschließlich der Vervielfältigung und Verbreitung, der ganzen oder teilweisen Übersetzung sowie der ganzen oder teilweisen Speicherung, Verarbeitung, Vervielfältigung, Verbreitung oder sonstigen Nutzung für elektronische Speicher- und Verbreitungsmedien, die nicht durch das Urheberrecht gestattet ist, ist ohne ausdrückliche Zustimmung des DRSC e. V. unzulässig und strafbar. Werden Standards nach ihrer amtlichen Bekanntmachung wiedergegeben, dürfen diese inhaltlich nicht verändert werden. Außerdem ist unter Angabe der Quelle darauf hinzuweisen, dass es sich um den Deutschen Rechnungslegungs Standard Nr. 15 (DRS 15) des Deutschen Standardisierungsrates (DSR) handelt. Jeder Anwender kann sich bei richtiger Anwendung auf die Beachtung des DRS 15 berufen. Das DRSC e. V. behält sich vor, dieses Recht Anwendern zu versagen, die nach Auffassung des DSR Standards fehlerhaft anwenden.

Herausgeber

Herausgeber ist das Deutsche Rechnungslegungs Standards Committee e. V., Charlottenstraße 59, 10117 Berlin, Tel. +49 (0)30 206412-0, Fax +49 (0)30 206412-15, E-Mail: info@drsc.de. Verantwortlich im Sinne des Presserechts: Frau Liesel Knorr, Generalsekretärin, Charlottenstraße 59, 10117 Berlin, Tel. +49 (0)30 206412-11, Fax +49 (0)30 206412-15, E-Mail: Knorr@drsc.de.

Abkürzungsverzeichnis

Abs.	Absatz
APB	Accounting Principles Board Opinion(s)
BMJ	Bundesministerium der Justiz
DRS	Deutscher Rechnungslegungs Standard
DRSC	Deutsches Rechnungslegungs Standards Committee e.V.
DSR	Deutscher Standardisierungsrat
FIFO	First In First Out
GuV	Gewinn- und Verlustrechnung
HGB	Handelsgesetzbuch
IAS	International Accounting Standard(s)
insb.	insbesondere
i.V.m.	in Verbindung mit
LIFO	Last In First Out
Tz.	Textziffer
US GAAP	United States Generally Accepted Accounting Principles

Grundsätzliche Anmerkung

Der DSR ist bei der Entwicklung von Rechnungslegungsstandards an geltendes Recht gebunden. Der vorliegende Standard enthält daher nur solche Regelungen, die mit den handelsrechtlichen Ansatz-, Bewertungs- und Ausweisvorschriften übereinstimmen. Für die Entwicklung von Konzernrechnungslegungsgrundsätzen, die den Informationswert des Konzernabschlusses verbessern und die internationalen Standards entsprechen, genügt es jedoch nicht, gesetzliche Regelungslücken zu schließen und Wahlrechte zu beseitigen. Es sind auch bestimmte handelsrechtliche Vorschriften zu modifizieren.

In Anhang A ist eine weitergehende Empfehlung aufgeführt, deren Beachtung nach Auffassung des DSR wirtschaftlich sinnvoll und für eine Akzeptanz deutscher Konzernabschlüsse in den internationalen Kapitalmärkten unerlässlich ist und die daher Bestandteil des Standards sein sollte. Sie kann jedoch erst nach einer Änderung des HGB in Kraft treten. Um Nachteile in Form überhöhter Kapitalkosten und vergleichsweise zu niedriger Kurse von den länderübergreifend tätigen deutschen Unternehmen abzuwenden, hält der DSR eine schnelle Änderung der entsprechenden gesetzlichen Vorschrift für geboten.

Deutscher Rechnungslegungs Standard Nr. 15 (E-DRS 15)

Änderung der Bilanzierung und Grundsatz der Stetigkeit

Grundsätze sind **fettgedruckt**. Sie werden durch die nachfolgenden normal gedruckten Textstellen erläutert. Bei der Anwendung des Standards ist der Grundsatz der Wesentlichkeit zu beachten.

Gegenstand und Geltungsbereich

1.

Dieser Standard regelt die Änderung der angewandten Bilanzierungsgrundsätze und von Schätzungen sowie die Berichtigung von Fehlern unter Beachtung des Stetigkeitsgrundsatzes im Konzernabschluss.

2.

Der Standard gilt auch für Zwischenabschlüsse.

3.

Der Standard gilt für alle Mutterunternehmen, die nach § 290 HGB zur Aufstellung eines Konzernabschlusses verpflichtet sind.

4.

Der Standard gilt auch für branchenspezifische Bilanzierungsgrundsätze.

Soweit andere Standards besondere, abweichende Regeln zur Änderung von Bilanzierungsgrundsätzen oder von Schätzungen vorsehen, ist dieser Standard nicht anzuwenden.

5.

Mutterunternehmen, die nach § 11 PubliG oder freiwillig einen Konzernabschluss aufstellen, wird empfohlen, diesen Standard zu beachten.

6.

Die Anwendung dieses Standards wird auch für den Jahresabschluss empfohlen.

Definitionen

7.

Folgende Begriffe werden in diesem Standard mit der angegebenen Bedeutung verwendet:

Ausweis: Die Form der Darstellung des Abschlusses und die Zuordnung einzelner Sachverhalte zu Posten des Abschlusses.

Gliederungsvorschriften enthalten insbesondere § 298 i.V.m. §§ 265, 266 und 275 HGB.

Bewertungsmethoden: Verfahren und Regeln zur Wertfindung.

Als Beispiele sind Abschreibungsmethoden, Verbrauchsfolgeverfahren (z.B. FIFO) oder Schätzverfahren zu nennen.

Bilanzierung: Ansatz von Posten in der Bilanz dem Grunde und der Höhe (Bewertung) nach.

Die Bilanzierung dem Grunde nach ist insbesondere in § 298 Abs. 1 i.V.m. §§ 246 – 251, 268–274 HGB geregelt. Vorschriften zur Bilanzierung der Höhe nach (Bewertung) enthalten insbesondere § 298 i.V.m. §§ 252-256, 279-283 HGB sowie § 308 HGB.

Bilanzierungsgrundsätze: Angewandte Ausweis-, Bilanzierungs- und Konsolidierungsmethoden sowie die Ausübung bestehender Ausweis-, Bilanzierungs- und Konsolidierungswahlrechte.

Bilanzierungsmethoden: Verfahren und Regeln, nach denen bilanzierungsfähige Sachverhalte in der Bilanz angesetzt werden.

Fehler: In der aktuellen Berichtsperiode festgestellte Unrichtigkeiten oder Verstöße gegen zwingende Bilanzierungsgrundsätze.

Fehler können das Ergebnis von Rechenfehlern, einer fehlerhaften Anwendung von Ausweisvorschriften und Bilanzierungsgrundsätzen sowie einer Fehleinschätzung von Sachverhalten sein. Fehler können aufgrund bewusster Verstöße (z.B. Betrug oder Täuschung) oder aus Versehen (unbewusste Unrichtigkeiten) entstehen.

Konsolidierungsmethoden: Verfahren und Regeln zur Einbeziehung von Unternehmen in den Konzernabschluss einschließlich der Behandlung konzerninterner Vorgänge.

Methoden: Verfahren und Regeln zur Bestimmung der einheitlichen Behandlung gleichartiger Sachverhalte bei der Bilanzierung und Konsolidierung.

Proforma-Rechnung: Abschlusszahlen der Vorperioden, die an geänderte Bilanzierungsgrundsätze angepasst wurden.

Proforma-Rechnungen dienen der Vergleichbarkeit. Sie beziehen sich auf die Bilanz, Gewinn- und Verlustrechnung und andere Bestandteile des Abschlusses.

Schätzungen: Verfahren zur Ermittlung ansatzfähiger oder –pflichtiger Abschlussposten und ihres Wertansatzes im Falle der Unsicherheit.

Stetigkeit: Die Beibehaltung von Bilanzierungsgrundsätzen in sachlicher und zeitlicher Hinsicht.

Unter sachlicher Stetigkeit ist die Beibehaltung der Bilanzierungsgrundsätze in Bezug auf gleichartige Sachverhalte zu verstehen. Die zeitliche Stetigkeit betrifft die Beibehaltung der in der vorangegangenen Periode angewandten Bilanzierungsgrundsätze.

Regeln

Änderung der angewandten Bilanzierungsgrundsätze

8.

Die angewandten Bilanzierungsgrundsätze sind in sachlicher und zeitlicher Hinsicht grundsätzlich beizubehalten.

9.

Das Gebot der Stetigkeit dient der Vergleichbarkeit der Abschlüsse und damit der Verbesserung ihrer Aussagekraft.

10.

Eine Durchbrechung des Stetigkeitsgrundsatzes kommt nur in begründeten Ausnahmefällen in Betracht. Als solche sind insbesondere anzusehen:

- a) **Änderung der rechtlichen Gegebenheiten (Gesetze, Richtlinien, Rechtsprechung),**
- b) **Anpassung an geänderte oder neue DRS,**
- c) **wesentlich verbesserte Darstellung der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage,**
- d) **Änderung von wesentlichen Sachverhalten, z.B. Änderung in der Beherrschung.**

11.

Bei einer Änderung der angewandten Bilanzierungsgrundsätze sind die Auswirkungen auf die Bilanzposten retrospektiv, d.h. vom Zeitpunkt der ersten Bilanzierung des betreffenden Sachverhalts an zu ermitteln.

12.

Betroffen sind alle Abschlüsse seit der erstmaligen Bilanzierung des geänderten Sachverhalts. Diese Regelung betrifft lediglich die Ermittlung, nicht den Ausweis.

13.

Effekte aus der Änderung der angewandten Bilanzierungsgrundsätze, die das laufende Geschäftsjahr betreffen, sind in den zutreffenden Posten der Gewinn- und Verlustrechnung zu erfassen.

14.

Die kumulierten Anpassungseffekte aus Vorjahren sind in der Gewinn- und Verlustrechnung des Jahres der Änderung in einem gesonderten Posten „Auswirkungen aus der Änderung der angewandten Bilanzierungsgrundsätze“ nach dem Ergebnis der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit auszuweisen.

15.

Der kumulierte Effekt ist in der Weise zu errechnen, dass die neue Bilanzierungsmethode auf alle betreffenden Vorjahreszeiträume angewandt und der hieraus resultierende Effekt zum Ende der letzten Vorperiode im Vergleich zur bisherigen Methode ermittelt wird.

16.

Der Steuereffekt aus den kumulierten Anpassungen aus Vorjahren (Tz. 14) ist gesondert in der Gewinn- und Verlustrechnung anzugeben.

17.

Zur Beurteilung der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage sowie zur Vergleichbarkeit sind für die wesentlichen Posten des Abschlusses der Vorperiode Proforma-Angaben zu machen und zu erläutern.

Änderung der Konsolidierungsmethoden

18.

Konsolidierungsmethoden sind im Zeitablauf beizubehalten. Gleichartige Sachverhalte sind nach den gleichen Konsolidierungsmethoden abzubilden. Im Falle von Änderungen der Konsolidierungsmethoden sind Proforma-Angaben zu machen und zu erläutern.

19.

Änderungen der Konsolidierungsmethoden sind nur unter den Voraussetzungen der Tz. 10 zulässig.

Änderung von Schätzungen

20.

Schätzungen müssen plausibel, nachvollziehbar und willkürfrei sein.

21.

Bei Schätzungen sind ungewisse Faktoren entsprechend ihrem voraussichtlichen Eintritt unter Berücksichtigung vernünftiger kaufmännischer Beurteilung zu berücksichtigen. Bei gleichartigen Sachverhalten sind die entsprechenden Methoden oder Verfahren zur Ermittlung des Schätzwertes einheitlich auszuüben (z.B. Schätzung von Nutzungsdauern, Risikoschätzung bei Pauschalabschreibungen, sog. Gängigkeitsabschreibungen bei Lagerbeständen, Stichprobeninventur).

22.

Zu jedem Abschluss-Stichtag sind Schätzungen zu überprüfen, um insbesondere neue Ereignisse, bessere Erkenntnisse (neuere Erfahrungen) bzw. zusätzliche Informationen zu berücksichtigen. Falls notwendig, sind Schätzungen aus Vorperioden zu ändern.

23.

Die Auswirkungen der Änderung von Schätzungen sind prospektiv in der Gewinn- und Verlustrechnung der Periode, in der die Änderung erfolgt, zu berücksichtigen.

Änderung des Ausweises

24.

Der Ausweis ist beizubehalten, sofern nicht begründete Ausnahmefälle (siehe Tz. 10) vorliegen. Wird der Ausweis geändert, so sind die Änderungen kenntlich zu machen. Der Ausweis aller dargestellten Vorperioden ist anzupassen.

25.

Diese Regelung gilt für alle Bestandteile des Abschlusses, ggf. einschließlich der Kapitalflussrechnung, des Eigenkapitalspiegels und der Segmentberichterstattung.

Fehlerkorrektur

26.

Fehler aus Vorperioden sind zu berichtigen. Im Regelfall werden Fehler im Ergebnis der Berichtsperiode berücksichtigt. Fehler einer früheren Periode, welche die Darstellung der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage beeinträchtigen, erfordern die Änderung der betreffenden Abschlüsse aller Vorperioden, soweit sie nach Feststellung des Fehlers zu veröffentlichen sind oder freiwillig veröffentlicht werden.

Angaben im Anhang

27.

Die Bilanzierungsgrundsätze sind einzeln zu erläutern. Die Gründe für die Änderung der angewandten Bilanzierungsgrundsätze sind anzugeben.

28.

Die Effekte aus der Anwendung eines neuen Bilanzierungsgrundsatzes sind betragsmäßig einzeln für die betreffenden Bilanzposten darzustellen. Zur Beurteilung der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage sowie zur Vergleichbarkeit der Vorjahresabschlüsse sind für die wesentlichen Posten Proforma-Angaben zu machen und zu erläutern.

29.

Sofern Änderungen von Schätzungen Auswirkungen auf die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage haben, sind deren Auswirkungen betragsmäßig anzugeben und zu erläutern. Auf Auswirkungen in Folgeperioden ist hinzuweisen.

30.

Ein Beispiel für Auswirkungen auf Folgejahre ist die Änderung von Nutzungsdauern.

31.

Werden wegen besonderer Umstände Änderungen des Ausweises erforderlich, sind die Änderungen im Anhang darzustellen und zu begründen.

32.

Bei der Korrektur von Fehlern, welche die Darstellung der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage beeinträchtigen, sind folgende Angaben erforderlich:

- a) die Art des Fehlers,
- b) der Korrekturbetrag für die Berichtsperiode und für jede anzupassende frühere Periode sowie der kumulierte Effekt.

Die Korrekturbeträge sind so zu erläutern, dass eine zuverlässige Beurteilung möglich ist.

Sonstige Angaben

33.

Sofern neben dem Abschluss freiwillig Mehrjahresübersichten veröffentlicht werden, wird eine entsprechende Anpassung empfohlen. Tz. 26 bleibt hiervon unberührt.

Inkrafttreten

34.

Dieser Standard ist erstmals anzuwenden auf das nach dem 30. Juni 2002 beginnende Geschäftsjahr.

Anhang A: Empfehlungen de lege ferenda

A1.

Mit der Bekanntmachung eines Rechnungslegungsstandards des DSR durch das BMJ wird bei seiner Anwendung die Beachtung der die Konzernrechnungslegung betreffenden Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung vermutet (vgl. § 342 Abs. 2 HGB). Der DSR hat darauf verzichtet, Regelungen zu empfehlen, die zu geltenden Bilanzierungs- und Bewertungsvorschriften des HGB im Widerspruch stehen. Der vorliegende Standardentwurf entspricht deutschem Bilanzrecht.

A2.

In den Tz. 13 und 14 ist der Ausweis der Effekte bzw. der kumulierten Effekte aus der Änderung von angewandten Bilanzierungsgrundsätzen in der Gewinn- und Verlustrechnung der Berichtsperiode vorgesehen. Dies ist die nach dem HGB zulässige Methode. Da sie aber zu einer Verzerrung der Gewinn- und Verlustrechnung durch periodenfremde Einflüsse führt, wird empfohlen, das HGB dahingehend zu ändern, dass es den folgenden Vorschlägen nicht entgegensteht.

A3.

Tz. 13 ist neu zu fassen:

„13.

Die aus einer Änderung der angewandten Bilanzierungsgrundsätze resultierenden Effekte sind als Anpassung des Eröffnungsbilanzwertes der Gewinnrücklage darzustellen.“

A4.

Tz. 14 ist neu zu fassen:

„14.

Die kumulierten Anpassungseffekte aus früheren Perioden, die nicht in den Abschluss einbezogen worden sind, werden mit dem Eröffnungsbilanzwert der Gewinnrücklage der frühesten dargestellten Periode verrechnet.“

Anhang B: Begründung des Entwurfs

B1.

Anwendung auf den Jahresabschluss (Tz. 6)

Die Anwendung dieses Standards wird auch für den Jahresabschluss empfohlen, um Investoren entscheidungsrelevante Informationen zur Verfügung zu stellen. Zu beachten ist, dass wegen der Feststellungswirkung die Änderung von Abschlüssen erhebliche gesellschaftsrechtliche Konsequenzen haben kann, die noch über § 256 AktG hinausgehen. Dies betrifft in erster Linie die Fehlerkorrektur.

B2.

Stetigkeit (Tz. 8 ff.)/ Stetigkeit von Konsolidierungsmethoden (Tz. 18)

Der Standard betrifft den Ausweis, den Bilanzansatz, die Bewertung und die Konsolidierung. Eine so weit gefasste Abgrenzung dient der Vergleichbarkeit und Aussagekraft von Abschlüssen. Die Stetigkeit der Konsolidierungsmethoden wird in § 297 Abs. 3 HGB gefordert. Die geforderten Anhangangaben korrespondieren mit den Regeln des HGB (§ 297 Abs. 3 Satz 2 und 3 HGB, § 298 i.V.m. § 265 Abs. 2 Satz 2 und 3 HGB sowie § 313 Abs. 1 Satz 2 Nr. 3 HGB).

B3.

Durchbrechung der Stetigkeit (insb. Tz. 10)

Die Aufzählung basiert auf dem Schrifttum zum HGB. Sie ist nicht abschließend, soll aber eine restriktive Handhabung implizieren.

B4.

Retrospektive Anpassung (Tz. 11)/ Neuer Posten in der GuV (Tz. 14)

Bei der retrospektiven Anpassung handelt es sich um die international übliche Vorgehensweise bei der Änderung von angewandten Bilanzierungsgrundsätzen. Diese Vorgehensweise beinhaltet die Ermittlung der Effekte so, als ob ein neues Prinzip schon immer angewandt worden wäre. Eine retrospektive Anpassung bedeutet nicht, dass Vorjahresabschlüsse anzupassen sind. Vielmehr wird der Effekt, der sich auf Perioden vor der Umstellung bezieht, gesondert in der Gewinn- und Verlustrechnung des Jahres der Änderung erfasst.

Durchbrechungen der Stetigkeit sind als Ausnahmefall anzusehen. Daher sind die Anpassungseffekte aus der Änderung von angewandten Bilanzierungsgrundsätzen nicht durch einen bestehenden Posten im Gliederungsschema des § 275 HGB abgedeckt. Somit ist ein gesonderter Posten im Sinne des § 265 Abs. 5 Satz 2 HGB in das Gliederungsschema aufzunehmen, der nach dem Ergebnis der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit einzufügen ist.

B5.

Prospektive Anpassung von Schätzungen (Tz. 23)

Die im Standardentwurf vorgesehene Regelung stellt eine Anpassung an international anerkannte Grundsätze dar.

B6.

Mehrjahresübersichten (Tz. 33)

Mehrjahresübersichten werden regelmäßig zur Beurteilung von Unternehmen (z.B. Rating) herangezogen. Daher ist es sachgerecht, auch diese für Zwecke der Vergleichbarkeit anzupassen.

Anhang C: Kompatibilität mit dem Gesetz und mit den DRS

C1.

Das HGB regelt in § 252 Abs. 1 Nr. 6 die Bewertungsstetigkeit und in § 265 Abs. 1 die Ausweisstetigkeit. Die Ansatzstetigkeit geht über die Anforderungen des HGB hinaus. Sie dient der Vergleichbarkeit der Abschlüsse. Insofern steht sie nicht im Widerspruch zum HGB, wenn dadurch der Einblick in die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage nicht beeinträchtigt wird.

C2.

Die in dem Standardentwurf gewählte Lösung verstößt nicht gegen das Gebot der Bilanzidentität, da die Anpassungseffekte in der Gewinn- und Verlustrechnung des Jahres der Umstellung erfasst werden. Somit ist die Lösung mit dem HGB vereinbar. Sie entspricht auch internationalen Normen.

C3.

Gemäß § 298 Abs. 1 HGB i. V. m. § 265 Abs. 1 HGB wird für Konzernabschlüsse Darstellungsstetigkeit gefordert. Dies korrespondiert mit der Forderung des Standards nach Ausweisstetigkeit. Eine Anpassung von Vorjahresbeträgen ist nach HGB möglich, da § 265 Abs. 2 HGB für solche Fälle Anhangangaben vorsieht.

C4.

Der Standardentwurf verstößt nicht gegen Regelungen in bislang verabschiedeten Standards des DSR.

Anhang D: Vergleich mit IAS und US GAAP

D1.

Diesem Standard entsprechen IAS 8 „Net Profit or Loss for the Period, Fundamental Errors and Changes in Accounting Policies“ (revised 1993) und APB 20 „Accounting Changes“.

D2.

Definitionen (Tz. 7)

IAS 8 (revised 1993) enthält eine Definition von „Accounting Policies“ („Accounting policies are the specific principles, bases, conventions, rules and practices adopted by an enterprise in preparing and presenting financial statements.“). Diese Definition ist eher allgemein gehalten. Dies gilt auch für die „Accounting Principles“ in APB 20. Mit den Definitionen des vorliegenden Standards wird angestrebt, auf diesem Gebiet größere Klarheit zu schaffen. Für die Definition von Schätzungen, die international den „Estimates“ entsprechen, wurde ebenfalls eine eigene Definition gewählt, da dieser Begriff international nicht hinreichend abgegrenzt wird.

D3.

Stetigkeit (Tz. 8 ff.)

Das Gebot der Stetigkeit ist international sehr weit gefasst. Es bezieht sich sowohl auf den Ansatz als auch auf die Bewertung von Bilanzposten. Die Stetigkeit umfasst international auch die Ausweisstetigkeit (vgl. z. B. IAS 1.27). Der Grundsatz der „Consistency“ ist ein wesentlicher Bestandteil der „Comparability“. Es handelt sich dabei um einen zentralen Grundsatz sowohl nach IAS als auch nach US GAAP. Daher wurde ihm im Rahmen dieses Standards ebenfalls ein großes Gewicht eingeräumt.

D4.

Retrospektive Anpassung (Tz. 11 ff.)

Die retrospektive Anpassung ist sowohl nach IAS 8 (revised 1993) als auch nach APB 20 grundsätzlich geboten. Somit entspricht der Standard internationalen Vorgaben. APB 20 schreibt grundsätzlich die Anwendung der „Cumulative ‚Catch Up‘ Method“ vor, bei der die Anpassungseffekte, die Vorjahre betreffen, in einem gesonderten Posten in der Gewinn- und Verlustrechnung erfasst werden. In Ausnahmefällen sieht er jedoch auch die Anpassung von Vorjahresabschlüssen vor (vgl. insb. APB 20.27). Diese Vorgehensweise entspricht vom Grundsatz her dem Allowed Alternative Treatment in IAS 8 (revised 1993). Das Benchmark Treatment verlangt eine Anpassung der Vorjahreszahlen bzw. -abschlüsse. Die vom vorliegenden Entwurf gewählte Vorgehensweise entspricht damit US GAAP und dem Allowed Alternative Treatment nach IAS. Im Rahmen einer erneuten Analyse des IAS 8 (revised 1993) empfiehlt ein Steering Committee dem IASB, die Alternativmethode zu streichen und nur noch eine retrospektive Anpassung zuzulassen. An dieser Stelle sei noch einmal auf die Empfehlungen de lege ferenda im Anhang A verwiesen.

D5.

Änderung von Schätzungen (Tz. 23)

International ist es üblich, Schätzungsänderungen prospektiv zu erfassen. Das Steering Committee schlägt dem IASB in seiner Empfehlung vor, an der prospektiven Anpassung festzuhalten.

Anhang E: Beispiel zur Änderung einer angewandten Bilanzierungsmethode

Die XYZ AG hat ihr Vorratsvermögen bisher nach der LIFO-Methode bewertet. Im Hinblick auf industriübliche internationale Gepflogenheiten, stellt sie in t2 die Methode auf das FIFO-Verfahren um. Der Steuersatz für die Gesellschaft beträgt 50% und für steuerliche Zwecke wird LIFO beibehalten. Folgende Werte sind von der Gesellschaft erhoben:

Bestand zum	LIFO	FIFO
31.12.t0	T€ 30.000	T€ 38.000
31.12.t1	T€ 32.000	T€ 42.000
31.12.t2	----	T€ 47.000

Das Ergebnis der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit vor Anpassung im Jahr t1 betrug T€ 12.000; im Jahr t2 vor Anpassungseffekten T€ 15.000. Am 31.12.t0 lagen Gewinnrücklagen/ Ergebnisvortrag in Höhe von T€ 40.000 vor.

Der Effekt aus der Änderung der Bilanzierungsmethode, der gesondert in der Gewinn- und Verlustrechnung im Jahr t2 zu erfassen ist, ermittelt sich folgendermaßen:

Wert gemäß FIFO zum 31.12.t1:	T€ 42.000
Wert gemäß LIFO zum 31.12.t1:	<u>T€ 32.000</u>
Anpassungseffekt:	<u>T€ 10.000</u>

Es ergibt sich aus der Anpassung eine passive latente Steuer in Höhe von T€ 5.000.

Unter anderem sind folgende Angaben im Anhang erforderlich:

Wir haben in Anlehnung an internationale Rechnungslegungsvorschriften im Geschäftsjahr t2 die Methode der Vorratsbewertung von dem LIFO-Verfahren auf das FIFO-Verfahren umgestellt. Dies ermöglicht eine verbesserte Vergleichbarkeit der Jahresabschlussinformationen innerhalb unserer Branche. Unter der Annahme, die Vorräte seien seit ihrer erstmaligen Bilanzierung nach dem FIFO-Verfahren bewertet worden, ergeben sich folgende Proforma-Werte.

Fertige Erzeugnisse zum	LIFO	FIFO
31.12.t1	T€ 32.000	T€ 42.000
31.12.t2	----	T€ 47.000

	IST-Werte		Proforma	
	31.12.02 T€	31.12.01 T€	31.12.02 T€	31.12.01 T€
Materialaufwand	70.000	67.000	70.000	65.000
Ergebnis der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit	15.000	12.000	15.000	14.000
Effekt aus der Änderung der Bilanzierungsmethode	10.000			
Steueraufwand	(lfd.) 7.500 (latent) <u>5.000</u>		(lfd.) 7.500 (latent) <u>0</u>	(lfd.) 6.000 (latent) <u>1.000</u>
	12.500	6.000	7.500	7.000
Jahresüberschuss	12.500	6.000	7.500	7.000

Veränderung der Herstellungskosten der Periode t1 (Proforma):

Ist-Herstellkosten t1 (GuV):	T€ 67.000
„Bestandsveränderung“ FIFO (T€ 42.000 – T€ 38.000)	- T€ 4.000
Storno „Bestandsveränderung“ LIFO (T€ 32.000 – T€ 30.000)	<u>T€ 2.000</u>
Pro Forma Herstellkosten t1 (GuV):	<u>T€ 65.000</u>

Die Änderung der Bilanzierungsmethode führt zu einer Erhöhung der passiven latenten Steuern. Bei einem Steuersatz von 50% ergibt sich aus der kumulierten Anpassung der Vorjahre eine passive latente Steuer mit korrespondierender Ergebniswirkung in Höhe von T€ 5.000.

	IST-Werte		Proforma	
	31.12.02 T€	31.12.01 T€	31.12.02 T€	31.12.01 T€
Gewinnrücklagen/ Ergebnisvortrag am Beginn der Periode	46.000	40.000	46.000	40.000
Anpassungseffekte aus				
Bilanzwerten			10.000	8.000
Steuereffekt			-5.000	-4.000
Angepasster Wert Gewinnrücklagen/ Ergebnisvortrag	46.000	40.000	51.000	44.000
Jahresergebnis	12.500	6.000	7.500	7.000
Gewinnrücklagen/ Ergebnisvortrag am Ende der Periode	58.500	46.000	58.500	51.000