



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

<b>Sitzung:</b>	<b>02. HGB-FA / 19.04.2012 / 12:45 – 13:45 Uhr</b>
<b>TOP:</b>	<b>03 – Verlautbarungsarten</b>
<b>Thema:</b>	<b>Vorschlag zur Strukturierung der Verlautbarungsarten des DRSC</b>
<b>Papier:</b>	<b>02_03_HGB-FA_Verlautbarungsarten</b>

### Vorbemerkung

- 1 In seiner 1. Sitzung im Februar 2012 befasste sich der HGB-Fachausschuss (FA) unter anderem mit möglichen Verlautbarungsformen, derer sich der FA bedienen kann.
- 2 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 DRS 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.
- 3 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 Satzung 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.
- 4 Vor diesem Hintergrund sprach sich der HGB-FA in seiner ersten Sitzung grundsätzlich dafür aus, neben den DRS zukünftig auch andere Verlautbarungsformen zu nutzen, auch wenn davon auszugehen ist, dass solch anderen Verlautbarungen – sofern sie



nicht vom BMJ im Sinne von § 342 Abs. 2 HGB bekanntgemacht werden – keinerlei Bindungswirkung gegenüber den Erstellern und Abschlussprüfern zugerechnet werden kann.

- 5 Zur Ausgestaltung weiterer Verlautbarungsformen – neben den DRS – werden im Rahmen dieser Sitzungsunterlage entsprechende Vorschläge unterbreitet.

### **Vom IFRS-FA zu diesem Thema geführte Diskussion**

- 6 Der IFRS-FA sieht neben der Erarbeitung von Interpretationen i.S.v. § 342 Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 HGB in Einzelfällen ebenfalls die Notwendigkeit, zur Klärung von Zweifelsfragen im Wege anderer Verlautbarungen an die fachlich interessierte Öffentlichkeit zu treten. Vor diesem Hintergrund hat der IFRS-FA in seiner 3. Sitzung im März 2012 die konkrete Ausgestaltung solch anderer Verlautbarungen (als den IFRS-Interpretationen i.S.v. § 342 HGB), deren Konsultationsprozess und deren mögliche Bezeichnung erörtert. Einerseits hat der IFRS-FA vorläufig entschieden, eine zweite Verlautbarungsebene einzuführen; andererseits blieben offen:
  - die genaue Bezeichnung der Interpretationen gem. § 342 HGB,
  - die genaue Bezeichnung und der zu beachtende Konsultationsprozess für die zweite noch konkret einzurichtende Verlautbarungsart, die künftig zum Einsatz gelangen soll.

Abschließende diesbezügliche Festlegungen beabsichtigt der IFRS-FA zu einem späteren Zeitpunkt unter Berücksichtigung der entsprechenden Überlegungen des HGB-FA vorzunehmen.

### **Vorschlag in der Gesamtschau für beide Fachausschüsse**

- 7 Da somit beide Fachausschüsse des DRSC die Einführung einer zweiten Verlautbarungsart bzw. -ebene (neben den Deutschen Rechnungslegungs Standards gemäß § 342 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 HGB bzw. den IFRS-Interpretationen i.S.v. § 342 Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 HGB) einzurichten beabsichtigen, wird in dieser Sitzungsunterlage zunächst zu Übersichtszwecken ein Vorschlag für sämtliche mögliche Verlautbarungen des DRSC vorgestellt. Die nachfolgende Erläuterung weitergehender Details wird sich allerdings auf die Aktivitäten des HGB-FA beschränken – für die beiden vorgeschlagen-



en Ebenen sollen jedoch grundsätzlich sowohl für den IFRS-FA als auch für den HGB-FA die jeweils gleichen Rahmenbedingungen bzgl. des sog. Konsultationsprozesses gelten.

8 Der IFRS-FA hatte den ihm zu seiner 3. Sitzung vorgelegten Vorschlag, die Bezeichnungen

- 'IFRS-Interpretation' und
- 'Anwendungshinweis des IFRS-FA'

zu wählen, abgelehnt, da nach dem Verständnis der Mitglieder des IFRS-FA aus der Bezeichnung der Verlautbarung jeweils auch hervorgehen solle, „wer“ die Verlautbarung erarbeitet hat. In diesem Zusammenhang hat der IFRS-FA auch den Standpunkt vertreten, international unter dem Namen des nationalen Standardsetters (d.h. dem DRSC bzw. ASCG für *Accounting Standards Committee of Germany*) auftreten zu wollen.

9 Andererseits wurde es als sinnvoll angesehen, die Bezeichnung der Verlautbarungsarten der beiden Fachausschüsse des DRSC strukturell gleich zu gestalten, so dass im Verlauf der 3. Sitzung des IFRS-FA konkret der folgende Vorschlag unterbreitet wurde:

- 'Interpretation des DRSC',
- 'Anwendungshinweis IFRS des DRSC',
- 'Anwendungshinweis HGB des DRSC',

sofern sich der HGB-FA (1) mit der vorgeschlagenen Bezeichnung für seine Verlautbarungsart der zweiten Ebene einverstanden erklären und (2) gegen die Bezeichnung 'Interpretation des DRSC' (§ 342 Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 HGB) keine Einwendungen erheben würde. Die sich zu den „Deutschen Rechnungslegungs Standards“ anbietende korrespondierende Bezeichnung für die IFRS-Interpretationen („Deutsche Interpretationen der IFRS“ bzw. „Deutsche IFRS Interpretationen“) lehnte der IFRS-FA mit dem Argument ab, dass es sich nicht um „deutsche“ Verlautbarungen, sondern um vom DRSC erarbeitete Verlautbarungen handelt, die von Abschlusserstellern in Deutschland zu beachten sind.

10 Vor diesem Hintergrund und in leichter Variation zu den oben dargestellten Bezeichnungsvorschlägen des IFRS-FA wird in der folgenden Tabelle ein konkreter Vorschlag – auch unter Berücksichtigung englischer Bezeichnungen – unterbreitet. Verworfenene Bezeichnungsalternativen finden sich in der **Anlage 1** zu dieser Sitzungsunterlage.



	HGB-FA	IFRS-FA	Grundlage
Ebene 1	Deutscher Rechnungslegungs Standard German Accounting Standard	DRSC Interpretation - IFRS ASCG Interpretation - IFRS	§ 342 HGB
Ebene 2	DRSC Anwendungshinweis - HGB ASCG Application Advice - German GAAP	DRSC Anwendungshinweis - IFRS ASCG Application Advice - IFRS	DRSC - intern

#### Frage 1:

- a) Haben Sie Anmerkungen zu den vorgesehenen bzw. vorgeschlagenen Bezeichnungen der einzelnen Verlautbarungsarten des DRSC?
- b) Stimmen Sie dem Vorschlag zu oder präferieren Sie andere Bezeichnungen (siehe hierzu z.B. **Anlage 1**)?

#### Erläuterungen zum DRSC Anwendungshinweis - HGB

- 11 Für vom HGB-FA zu erarbeitende Anwendungshinweise in Bezug auf das HGB (hier: Konzernrechnungslegung) wird vorgeschlagen, die Bezeichnung „**DRSC Anwendungshinweis - HGB**“ zu verwenden (Kurzschreibweise: DRSC AH - HGB).
- 12 Für die DRSC AH - HGB ist eine chronologische Nummerierung beginnend mit der Ziffer 1 vorgesehen (d.h. **DRSC AH - HGB 1**). Bei Texten, die mit einem E bezeichnet sind, handelt es sich um Entwürfe. Sie werden nach Verabschiedung durch die endgültige Fassung des AH ersetzt bzw. verlieren ihre Gültigkeit bei Einstellung des Projekts.
- 13 Gemäß § 20 Absatz 3 der Satzung des DRSC ist die fachlich interessierte Öffentlichkeit in folgender Weise bei der Erarbeitung von Rechnungslegungsstandards im Sinne von § 342 HGB einzubeziehen (Konsultationsprozess bzw. *Due Process*):



- a) Veröffentlichung von Entwürfen für Standards mit einem Aufruf zur Stellungnahme innerhalb einer Frist von mindestens 45 Tagen;
- b) Veröffentlichung der eingegangenen Stellungnahmen (es sei denn, die Veröffentlichung wird vom jeweiligen Verfasser abgelehnt);
- c) Erneute Veröffentlichung einer überarbeiteten Entwurfsfassung, soweit die eingegangenen Stellungnahmen zu einer wesentlichen Änderung des Entwurfs führen, verbunden mit dem Aufruf zu einer erneuten Stellungnahme innerhalb einer Frist von mindestens 45 Tagen;
- d) Schaffung eines öffentlichen Diskussionsforums (z.B. öffentliche Veranstaltung oder virtuell) zu den Entwürfen;
- e) Verabschiedung des Standards in öffentlicher Sitzung;
- f) Veröffentlichung des verabschiedeten Standards (einschließlich abweichender Voten) mit Begründung.

14 Gemäß § 20 Absatz 4 der Satzung des DRSC ist es in das Ermessen des HGB-FA gestellt, in Bezug auf die Erstellung anderer „Veröffentlichungen“ (vorschlagsweise hier der DRSC AH - HGB) die fachlich interessierte Öffentlichkeit einzubeziehen. Vor diesem Hintergrund wird hier der Vorschlag unterbreitet, für den **Regelfall** der Erarbeitung von DRSC AH - HGB einem im Vergleich zu den Standards verkürzten Konsultationsprozess zu folgen (siehe hierzu die nachfolgende Textziffer). Nur für den sehr selten zu erwartenden **Ausnahmefall** soll der HGB-FA auf die Einbeziehung der fachlich interessierten Öffentlichkeit verzichten dürfen (siehe hierzu die Ausführungen in der übernächsten Textziffer).

15 Hinsichtlich des Konsultationsprozesses für die Erarbeitung von DRSC AH - HGB (**Regelfall**) soll das Folgende gelten:

- a) Veröffentlichung von Entwürfen mit einem Aufruf zur Stellungnahme innerhalb einer Frist von mindestens 20 Tagen;
- b) Veröffentlichung der eingegangenen Stellungnahmen (es sei denn, die Veröffentlichung wird vom jeweiligen Verfasser abgelehnt);
- c) Erneute Veröffentlichung einer überarbeiteten Entwurfsfassung, soweit die eingegangenen Stellungnahmen zu einer wesentlichen Änderung des Entwurfs führen, verbunden mit dem Aufruf zu einer erneuten Stellungnahme innerhalb einer Frist von mindestens 20 Tagen;
- d) Verabschiedung der DRSC AH - HGB in öffentlicher Sitzung;



e) Veröffentlichung der verabschiedeten DRSC AH - HGB (einschließlich abweichender Voten) mit Begründung.

Die Schaffung eines öffentlichen Diskussionsforums (z.B. einer öffentlichen Diskussionsveranstaltung oder virtuell) zu den AH-Entwürfen soll nicht Bestandteil des Konsultationsprogramms sein, da die Erarbeitung von AH dem HGB-FA auch die Möglichkeit geben soll, ggf. kurzfristig auf entsprechenden Verlautbarungsbedarf zu reagieren.

16 **Ausnahmefall:** Nur in sehr seltenen und angemessen begründeten Ausnahmefällen soll der HGB-FA davon absehen dürfen, einen DRSC AH - HGB zu erarbeiten, ohne die fachlich interessierte Öffentlichkeit einzubeziehen. In diesem Zusammenhang ist beispielsweise die Erarbeitung eines DRSC AH - HGB vorstellbar, für den eine erhöhte Eilbedürftigkeit gilt (z.B. Veröffentlichung noch unmittelbar vor dem Ende einer Berichtsperiode).

17 In diesem Zusammenhang ist darauf hinzuweisen, dass der IFRS-FA im Rahmen der parallel geführten Diskussion zur Veröffentlichung von 'DRSC Anwendungshinweisen – IFRS' folgendes diskutiert hat, ohne jedoch konkrete Entscheidungen zu treffen:

- die Kommentierungsfrist von 20 Tagen könnte nicht ausreichend bemessen sein;
- es könnte sachgerecht sein, sowohl für Interpretationen im Sinne von § 342 HGB (dem Pendant zu den Standards des HGB-FA) als auch für Verlautbarungen der zweiten Ebene den identischen Konsultationsprozess zu verwenden;
- eine mögliche Nichteinbeziehung der interessierten Öffentlichkeit (Ausnahmefall) könnte als nicht sachgerecht anzusehen sein.

**Frage 2:**

- a) Haben Sie Anmerkungen zu dem vorgesehenen bzw. vorgeschlagenen Konsultationsprozess?
- b) Stimmen Sie dem Vorschlag zu oder präferieren Sie eine andere Vorgehensweise?

18 Weiter soll für die Entscheidung des FA zur Erarbeitung eines Entwurfs eines AH bzw. zu einer entsprechenden Ablehnung kein Konsultationsprozess zu beachten sein (gilt sowohl für den Regel- als auch den Ausnahmefall). Das bedeutet, dass der FA autonom über die Erarbeitung eines solchen Entwurfs entscheidet und nicht zunächst eine vorläufige (Agenda-) Entscheidung zu treffen hat, zu der die fachlich interessierte Öffent-



lichkeit die Möglichkeit zur Stellungnahme hat.

Zur Illustration: ein Konsultationsprozess in Bezug auf die (Initiativ-) Entscheidung für oder gegen die Erarbeitung eines DRSC AH - HGB könnte wie folgt gestaltet werden<sup>1</sup>:

- (1) im Rahmen einer Sitzung entscheidet sich der FA vorläufig für oder gegen die Erarbeitung eines AH;
- (2) in dem Ergebnisbericht zur Sitzung wird auf diese vorläufige Entscheidung hingewiesen und der interessierten Öffentlichkeit für einen definierten Zeitraum die Möglichkeit zur Stellungnahmen gewährt;
- (3) in der nachfolgenden Sitzung fasst der FA unter Berücksichtigung eingegangener Stellungnahmen einen endgültigen Beschluss.

19 Die Ablehnung eines Konsultationsprozesses in Bezug auf die Initiativentscheidung für oder gegen die Erarbeitung des Entwurfs eines AH wird wie folgt begründet:

- Ein eigenständiger Konsultationsprozess hinsichtlich der Entscheidung für oder gegen die Erarbeitung eines AH-Entwurfs steht einer der Zielsetzungen für diese Verlautbarungsart – auf Verlautbarungsbedarf im Zweifel kurzfristig reagieren zu können – entgegen.
- Es besteht die Möglichkeit, dass eine vorläufige Agendaentscheidung mit dem Ziel der Erarbeitung eines AH aufgrund beim DRSC eingereichter Stellungnahmen mehrheitlich auf Ablehnung stößt, da tendenziell die Parteien innerhalb der interessierten Kreise eher aktiv werden, die das Verlautbarungsvorhaben nicht unterstützen, wohingegen andere Parteien, die hinsichtlich eines solchen Vorhabens indifferent sind oder der Erarbeitung einer Verlautbarung positiv gegenüberstehen, tendenziell eher passiv bleiben und ihre Position nicht durch eine Stellungnahme kommunizieren. Vor diesem Hintergrund könnte die Erarbeitung eines Entwurfs zu einem AH letztlich unterbleiben, obwohl bei objektiver Gesamtbetrachtung tatsächlich Bedarf für die Erarbeitung eines AH besteht.

In diesem Zusammenhang ist darauf hinzuweisen, dass Einwendungen gegen die Erarbeitung eines AH von Seiten der interessierten Öffentlichkeit in jedem Fall im Rahmen der Kommentierungsfrist zum Entwurf des AH vorgebracht werden können (was dazu führen könnte, dass das Projekt eingestellt wird).

- Die Zusammensetzung des FA berücksichtigt in angemessener Weise die Interessen der „Aufsteller, Prüfer und Nutzer“ (siehe § 19 Abs. 1 der Satzung des DRSC), so dass die wichtigsten betroffenen Kreise im Gremium vertreten sind. Darüber hin-

---

<sup>1</sup> Siehe hierzu z.B. die Vorgehensweise des IFRSIC (zunächst wird eine *Tentative Agenda Decision* erarbeitet und zur Kommentierung im Rahmen des *IFRIC Update* veröffentlicht; unter Berücksichtigung eingegangener Stellungnahmen beschließt das Gremium in einer nachfolgenden Sitzung eine *Agenda Decision*, die ebenfalls im *IFRIC Update* veröffentlicht wird).



aus ist zu beachten, dass einer zu erarbeitenden Verlautbarung mindestens 5 der 7 Mitglieder zustimmen müssen (§ 20 Abs. 5 der Satzung des DRSC), so dass allein durch Partikularinteressen getriebene AH verhindert werden.

- 20 Der IFRS-FA hat sich im Rahmen seiner dritten Sitzung im März 2012 mehrheitlich gegen die Einrichtung eines Konsultationsprozesses in Bezug auf die Entscheidung zur Erarbeitung eines Entwurfs eines AH bzw. zu einer entsprechenden Ablehnung ausgesprochen (wenngleich vereinzelt die Einrichtung eines solchen Konsultationsprozesses unterstützt wurde, da ansonsten der Vorschlag zur Erarbeitung eines AH vom FA abgelehnt werden könnte, ohne dass die interessierte Öffentlichkeit über ein formales Instrument verfügt, zu dieser Entscheidung Stellung zu nehmen).
- 21 Schließlich ist nochmals darauf hinzuweisen, dass die DRSC AH - HGB keine (außer eine ggf. faktische) Bindungswirkung werden entfalten können. Es ist davon auszugehen, dass sie vielmehr als Hilfestellung für die Bilanzierung der in dem jeweiligen AH behandelten Sachverhalte in einem Abschluss dienen, der nach den Vorschriften der §§ 290 ff. HGB (bzw. § 11 PubliG) aufgestellt wird. Der HGB-FA kann die Empfehlung aussprechen, dass Unternehmen in Deutschland, die ihren Abschluss als gemäß HGB (bzw. PubliG) aufgestellt kennzeichnen, die Anwendungshinweise in die Abwägung zu bilanzierender Einzelfälle einbeziehen.

**Frage 2:**

- a) Haben Sie Anmerkungen zu den vorgeschlagenen Rahmenbedingungen zur Erarbeitung von DRSC AH - HGB?
- b) Stimmen Sie den oben dargestellten Vorschlägen zu?

**Ablehnung weiterer Ebenen von Verlautbarungsformen**

- 22 Neben den oben (vorgeschlagenen) „DRSC AH - HGB“ könnten weitere Verlautbarungsarten – auf der 2. oder auf weiteren Ebenen – eingerichtet werden. An dieser Stelle wird jedoch die Auffassung vertreten, von einer solch weitergehenden Differenzierung abzusehen.
- 23 Als Begründung werden vor allem die folgenden Argumente angeführt:
- Es liegt kein erkennbarer Bedarf für weitere Verlautbarungsarten vor.





- Mit dem Instrument der DRSC AH - HGB können fachliche Verlautbarungen kurzfristig unter Beachtung des gemäß Satzung des DRSC vorgegebenen Konsultationsprozesses erarbeitet werden.
- Eine weitergehende Differenzierung der Verlautbarungsarten des HGB-FA würde zu Lasten der Übersichtlichkeit und Klarheit gehen.

24 In diesem Zusammenhang ist weiter zu beachten, dass der HGB-FA sich im Rahmen der Ergebnisberichte zu den Sitzungen oder durch Veröffentlichungen auf der Internetseite des DRSC an die fachlich interessierte Öffentlichkeit wenden kann, ohne dass diese „Kommunikationsmöglichkeiten“ als Verlautbarungsarten im hier diskutierten (formalen) Sinne verstanden werden.

25 Der IFRS-FA hat sich im Rahmen seiner dritten Sitzung im März 2012 gegen die Einrichtung weiterer Verlautbarungsarten auf der 2. oder auf weiteren Ebenen ausgesprochen.

**Frage 3:**

- a) Schließen Sie sich dem Vorschlag an, keine weiteren Verlautbarungsarten (als den Standards und den DRSC AH – HGB) einzurichten?
- b) Falls nein: wie sollten solche Verlautbarungsarten ausgestaltet werden?



## Anlage 1

### Alternative Bezeichnungsvorschläge für die Verlautbarungen des DRSC

Sprache	Interpretation IFRS	Verlautbarung Ebene 2 - IFRS	Verlautbarung Ebene 2 - HGB
Deutsch	IFRS Interpretation des DRSC	IFRS Anwendungshinweis des DRSC	HGB Anwendungshinweis des DRSC
Englisch	IFRS Interpretation of the ASCG	IFRS Application Advice of the ASCG	German GAAP Application Advice of the ASCG
Deutsch	IFRS Interpretation des DRSC	IFRS Anwendungshinweis des DRSC	HGB Anwendungshinweis des DRSC
Englisch	IFRS Interpretation by the ASCG	IFRS Application Advice by the ASCG	German GAAP Application Advice by the ASCG
Deutsch	Interpretation IFRS des DRSC	Anwendungshinweis IFRS des DRSC	Anwendungshinweis HGB des DRSC
Englisch	Interpretation IFRS by the ASCG	Application Advice IFRS by the ASCG	Application Advice German GAAP by the ASCG
Deutsch	DRSC Interpretation IFRS	DRSC Anwendungshinweis IFRS	DRSC Anwendungshinweis HGB
Englisch	ASCG Interpretation IFRS	ASCG Application Advice IFRS	ASCG Application Advice German GAAP
Deutsch	DRSC Interpretation in Bezug auf IFRS	DRSC Anwendungshinweis in Bezug auf IFRS	DRSC Anwendungshinweis in Bezug auf HGB
Englisch	ASCG Interpretation on IFRS	ASCG Application Advice on IFRS	ASCG Application Advice on German GAAP
Deutsch	Interpretation IFRS des DRSC	Anwendungshinweis IFRS des DRSC	Anwendungshinweis HGB des DRSC
Englisch	ASCG's IFRS Interpretation	ASCG's IFRS Application Advice	ASCG's German GAAP Application Advice

Statt des Begriffs „Anwendungshinweis“ wurden alternativ u.a. die Begriffe Empfehlung, Empfehlungshinweis, Stellungnahme, Hinweis, Rechnungslegungshinweis, Leitlinie und Richtlinie in Erwägung gezogen – letztlich aber aus verschiedenen Gründen verworfen. Soweit die entsprechenden Überlegungen von einem englischen Begriff ausgingen, wurde alternativ zu „Application Advice“ der Begriff „Application Guidance“ in Erwägung gezogen, der jedoch ebenfalls verworfen wurde.