



Diese Sitzungsunterlage wird der Öffentlichkeit für die RIC-Sitzung zur Verfügung gestellt, so dass dem Verlauf der Sitzung gefolgt werden kann. Die Unterlage gibt keine offiziellen Standpunkte des RIC wieder. Die Standpunkte des RIC werden in den RIC Interpretationen, den RIC Anwendungshinweisen IFRS und in den Stellungnahmen (Comment Letters) des RIC ausgeführt. Diese Unterlage wurde von einem Mitarbeiter des DRSC für die RIC-Sitzung erstellt.

RIC – öffentliche SITZUNGSUNTERLAGE

RIC-Sitzung:	41. / 03.08.2010 / 12:45 – 15:45 Uhr
TOP:	07 – Anhangangaben gem. § 315a Abs. 1 HGB
Thema:	Anhangangaben gem. § 315a Abs. 1 HGB
Papier:	07_1_315aHGB

Vorbemerkung

- 1 Beim DRSC e.V. wurde der in **Anlage 1** zu dieser Sitzungsunterlage wiedergegebene Themenvorschlag für die Erarbeitung einer RIC Interpretation eingereicht. Der sich auf ausgewählte, gem. § 315a Abs. 1 HGB vorgeschriebene Anhangangaben in einem IFRS-Konzernabschluss beziehende Themenvorschlag ist Gegenstand dieser öffentlichen Sitzungsunterlage.

Gegenstand und Ziel dieser Sitzungsunterlage

- 2 Gegenstand und Ziel dieser Sitzungsunterlage sind:
 - 1) Hintergrundinformationen sowie eine Analyse der entsprechenden Sachfragen zu dem Themenvorschlag zur Verfügung zu stellen,
 - 2) den Mitgliedern des RIC eine vom DRSC-Mitarbeiter erarbeitete Agendaentscheidung zu empfehlen und zur Diskussion zu stellen, und
 - 3) das Komitee dahingehend zu befragen, ob es der Empfehlung zustimmt.

Hintergrundinformationen zum eingereichten Themenvorschlag

Überblick

- 3 Im Juni 2010 wurde beim DRSC der in **Anlage 1** wiedergegebene Themenvorschlag zu ausgewählten Anhangangaben nach § 315a Abs. 1 HGB in einem IFRS-Konzernabschluss für die Erarbeitung einer RIC Interpretation eingereicht.



- 4 Die Vorschrift des § 315a Abs. 1 HGB (i.d.F. des BilMoG) stellt sich wie folgt dar (Hervorhebungen, Klammereinschübe und Fußnotenverweise hinzugefügt); die vertikale Linie rechts außen markiert den Teil der Vorschrift, der mit Ausnahme der Angabe zum DCGK Gegenstand des Themenvorschlags ist:

Ist ein Mutterunternehmen, das nach den Vorschriften des Ersten Titels¹ einen Konzernabschluss aufzustellen hat, nach Artikel 4 der Verordnung (EG) Nr. 1606/2002 des Europäischen Parlaments und des Rates vom 19. Juli 2002 in der jeweils geltenden Fassung² verpflichtet, die nach den Artikeln 2, 3 und 6 der genannten Verordnung übernommenen internationalen Rechnungslegungsstandards anzuwenden, so sind von den Vorschriften des Zweiten bis Achten Titels³ nur

§ 294 Abs. 3 [zu Vorlage- und Auskunftspflichten der Tochterunternehmen gegenüber dem Mutterunternehmen],

§ 297 Abs. 2 Satz 4 [zum Bilanzzeit der gesetzlichen Vertreter bestimmter Mutterunternehmen],

§ 298 Abs. 1, dieser jedoch nur in Verbindung mit den §§ 244 und 245 [zur Pflicht der Darstellung des Konzernabschlusses in deutscher Sprache und in Euro sowie zur Pflicht der Unterzeichnung des (Konzern-) Abschlusses], ferner

§ 313 Abs. 2 und 3 [zu Angaben zum Beteiligungsbesitz],

§ 314 Abs. 1 Nr. 4 [zur Angabe der durchschnittlichen Beschäftigtenzahl], **6** [zur Angabe der Gesamtbezüge usw. für aktive und ehemalige Organmitglieder des Mutterunternehmens und deren Hinterbliebene], **8** [zu Angaben zur Entsprechenserklärung nach dem Deutschen Corporate Governance Kodex] **und 9** [zu Angaben zu dem für das Geschäftsjahr berechnete Abschlussprüferhonorare], **Abs. 2 Satz 2** [zum Unterlassen der Angaben individualisierter Vorstandsbezüge bzgl. börsennotierter Aktiengesellschaften]

sowie die Bestimmungen des Neunten Titels [zum Konzernlagebericht] und die Vorschriften außerhalb dieses Unterabschnitts, die den Konzernabschluss oder den Konzernlagebericht betreffen [zur Offenlegung, zur Prüfung, zur Veröffentlichung, zur Vervielfältigung und zu Sanktionen], anzuwenden.

¹ Der **Erste Titel** bezieht sich auf den Anwendungsbereich in Bezug auf den Konzernabschluss und den Konzernlagebericht und umfasst die §§ 290 – 293 HGB.

² Die sog. IAS-Verordnung.

³ Der **Zweite bis Achte Titel** umfasst die §§ 294 – 314 HGB.

- 5 Unternehmen, die einen Konzernabschluss nach IFRS aufzustellen haben, müssen demnach zu den von der EU übernommenen IFRS zusätzliche Vorschriften gem. § 315a Abs. 1 HGB (wie oben dargestellt) anwenden.



- 6 Da den hier zu diskutierenden, zusätzlich nach HGB zu beachtenden Vorschriften z.T. entsprechende (nicht jedoch notwendigerweise deckungsgleiche) Vorschriften nach IFRS gegenüberstehen, ergeben sich inhaltliche Überschneidungen bzw. Redundanzen, für die sich zunächst keine eindeutigen Handlungsanweisungen hinsichtlich der folgenden Fragen mit Bezug auf die in dem Themenvorschlag angesprochenen Anhangangaben ableiten lassen:
- 1) Sind jeweils Vorjahreswerte anzugeben?
 - 2) Sind die geforderten Anhangangaben gemäß dem materiellen Rechnungslegungsrecht nach IFRS oder nach HGB zur Verfügung zu stellen?

Zweck der Vorschrift des § 315a Abs. 1 HGB

- 7 Die Pflicht zur Anwendung zusätzlicher HGB-Vorschriften gem. § 315a Abs. 1 HGB war vom deutschen Gesetzgeber aufgrund europäischer Vorschriften im Rahmen des Bilanzrechtsreformgesetzes vom 4.12.2004 in das HGB übernommen worden und orientiert sich an der Gemeinsamen Erklärung, die die EU-Kommission und der Europäische Rat bei der Verabschiedung der sog. Modernisierungsrichtlinie im November 2003 abgegeben haben. Es handelt sich um einzelne Bestimmungen der (4. und) 7. EG-Richtlinie, die auch bei der Aufstellung eines Konzernabschlusses nach IFRS Bedeutung behalten – Rat und Kommission vertreten in der Gemeinsamen Erklärung die Auffassung, dass diese Bestimmungen u.a. einzelne „Offenlegungsaspekte betreffen, die über den Anwendungsbereich der „International Accounting Standards“ hinausgehen.“

Zusammenwirken der Regelungen nach IFRS und gem. § 315a Abs. 1 HGB

- 8 Die Pflicht zur Anwendung zusätzlicher HGB-Rechnungslegungsnormen nach § 315a Abs. 1 HGB und die Aufstellung eines Konzernabschlusses nach IFRS gem. der IAS-Verordnung stellen zusammen genommen die Rechtsgrundlage für die Konzernrechnungslegung nach IFRS in Deutschland dar. Fraglich ist in diesem Zusammenhang, ob die nationalen Normen, auf die in § 315a HGB verwiesen wird,
- so anzuwenden sind, wie dies im Falle der Aufstellung eines HGB-Konzernabschlusses in Übereinstimmung mit den Vorschriften der §§ 290 – 315 HGB zu erfolgen hätte, oder
 - mit unmittelbarer Bezugnahme auf den gem. IFRS aufzustellenden Konzernabschluss zur Verfügung zu stellen sind.



- 9 Der Gemeinsamen Erklärung vom November 2003 sind in Bezug auf diese Frage keine klarstellenden Ausführungen zu entnehmen.
- 10 Der Gesetzesbegründung zum Bilanzrechtsreformgesetz (BilReG) - hier noch der Gesetzesentwurf / Drucksache 15/3419 vom 24.06.2004 - kann jedoch entnommen werden, dass hinsichtlich der geforderten Anhangangaben auf den gem. IFRS aufgestellten Konzernabschluss Bezug zu nehmen ist (Hervorhebung hinzugefügt):

„Die IAS bilden im Grundsatz ein in sich abgeschlossenes Regelwerk, das die an die Unternehmen zu stellenden Transparenzanforderungen umfassend beschreibt. Dem Ziel der IAS-Verordnung, für die Abschlüsse kapitalmarktorientierter Unternehmen in einem integrierten europäischen Finanzmarkt ein Höchstmaß an Vergleichbarkeit herzustellen, würde es zuwiderlaufen, wenn jeder Mitgliedstaat in weitem Umfang nationale Regelungen über zusätzliche oder abweichende Transparenzanforderungen im Rahmen des Abschlusses aufstellen könnte.

Dieser Grundsatz gilt allerdings nicht für bestimmte Bereiche, die von den IAS nicht abgedeckt werden. Hierzu haben Rat und Kommission anlässlich der Verabschiedung der sog. Modernisierungsrichtlinie 2003/51/EG (...) eine Gemeinsame Erklärung abgegeben, die im Internetangebot des Rates zugänglich ist. Unter Nummer 2 dieser Gemeinsamen Erklärung werden die Bestimmungen der EG-Bilanzrichtlinie 78/660/EWG und der EG-Konzernbilanzrichtlinie 83/349/EWG zusammengefasst, die auch für einen **IAS-Abschluss** Bedeutung behalten.“

- 11 Aus dieser Formulierung ist nach der hier vertretenen Ansicht abzuleiten, dass die zusätzlich nach § 315a Abs. 1 HGB im Falle eines IFRS-Konzernabschlusses zur Verfügung zu stellenden Anhangangaben
- nicht als „stand-alone“ HGB-Anhangangaben in Bezug auf einen fiktiven HGB-Konzernabschluss zu verstehen (und demnach isoliert und abgetrennt von dem IFRS-Abschluss zur Verfügung zu stellen) sind,
 - sondern sich (analog) auf den Konzernabschluss nach IAS bzw. IFRS beziehen und die entsprechenden IFRS-Angaben ergänzen sollen.

Diese Schlussfolgerung wird auch durch Sinn und Zweck der Vorschrift bestätigt. Es wäre wenig sinnvoll, wenn ein Unternehmen gem. IAS-VO zwar einen Konzernabschluss nach IFRS aufzustellen hat, gleichwohl zusätzliche Anhangangaben zur Verfügung stellen muss, für die (teilweise) die notwendigen Arbeitsschritte zur Aufstellung eines Konzernabschlusses nach HGB notwendig sind, um diese Anhangangaben zur Verfügung stellen zu können (z.B. für die Angabe der Gesamtbezüge der Organmitglieder in Bezug auf die nach HGB notwendigen Rückstellungen für laufende Pensionen und Anwartschaften auf Pensionen).



Positionierung der zusätzlich gem. § 315a Abs. 1 HGB geforderten Anhangangaben

- 12 Es bestehen zumindest die beiden folgenden Möglichkeiten zur Präsentation bzw. Positionierung der zusätzlich geforderten Angaben:
- ähnlich wie bei einem Konzernlagebericht oder anderen Berichten und gem. IAS 1.13 f.: Darstellung außerhalb des IFRS-Konzernabschlusses in einem gesonderten und eigenständigen Berichtsteil, oder
 - integrierende Darstellung innerhalb des Anhangs (der *notes*) zum IFRS-Konzernabschluss.
- 13 In der Kommentarliteratur wird auf Basis einer entsprechenden Würdigung des Regelungszwecks des § 315a Abs. 1 HGB sowie unter Berücksichtigung der IFRS-Regelungen die erste Möglichkeit mehrheitlich verworfen (vgl. z.B. Hoffmann/Lüdenbach, IFRS Kommentar, 8. Aufl., § 5 Tz. 72). Diese Einschätzung deckt sich mit der Praxis, soweit sie sich auf die DAX - Unternehmen bezieht (vgl. Zeyer/Maier, Pflichtangaben nach § 315a Abs. 1 HGB im IFRS-Abschluss, PiR 7/2010, S. 190).

Vorgehen in anderen EU-Mitgliedsstaaten

- 14 Aus Zeitgründen konnte bisher die Praxis und das Verständnis in Bezug auf den hier zur Diskussion stehenden Teil der Gemeinsamen Erklärung bzw. dessen Umsetzung in jeweils nationales Recht in anderen EU-Mitgliedsstaaten noch nicht erfragt werden. Es liegen lediglich informelle Erläuterungen auf Basis erster Einschätzungen von Mitarbeitern der nationalen Standardsetzer in UK und Italien vor. Diese informellen Einschätzungen sind jeweils am Ende der im Folgenden diskutierten Fragen der Eingabe wiedergegeben. Die erhaltenen Antworten vom Mitarbeiter des französischen Standardsetzers gingen auf die Spezifika der hier interessierenden Vorschriften nicht ein und werden dementsprechend nicht wiedergegeben.

Analyse bzw. vorläufige Einschätzung der vier eingereichten Fragen

1. Angabe von Vorjahreswerten

Frage

- 15 Besteht bei quantitativen Angaben nach § 315a Abs. 1 HGB eine Verpflichtung zur Angabe von Vorjahreswerten aufgrund der Vorschrift des IAS 1.38? Als Anwendungsbeispiele sind hier zu nennen: die Mitarbeiterzahlen, das Abschlussprüferhonorar, die Organbezüge und nicht zuletzt die Angaben zum Anteilsbesitz.



Analyse bzw. vorläufige Einschätzung

- 16 Es könnte zunächst der Standpunkt vertreten werden, dass insoweit Vorjahresvergleichszahlen in einem IFRS-Konzernabschluss nicht zur Verfügung zu stellen sind, da die Angabe von Vergleichszahlen des Vorjahres auch in einem Konzernanhang nach HGB nicht vorgeschrieben ist (wenngleich die Angabe von Vorjahreszahlen in HGB-Konzernabschlüssen für Anhangangaben insoweit zulässig und weitgehend üblich ist). In diesem Zusammenhang ist weiterhin nicht erkennbar, dass der Gesetzgeber bzgl. der auf EU-Vorgaben beruhenden Angaben gem. § 315a Abs. 1 HGB von IFRS-Bilanzierern weitergehende Angaben verlangen wollte, als dies für HGB-Bilanzierer der Fall ist. Der deutsche Gesetzgeber wollte vielmehr gewährleisten, dass der Ersteller eines IFRS-Konzernabschlusses nicht von bestimmten, gemäß EU-Recht vorgeschriebenen Angaben befreit ist, nur weil die IFRS diese Angaben nicht verlangen. An die in diesem Zusammenhang von dem Ersteller eines IFRS-Konzernabschlusses zusätzlich verlangten Angaben hat der deutsche Gesetzgeber jedoch nicht beabsichtigt, strengere Anforderungen zu stellen, als an die für Ersteller eines HGB-Konzernabschlusses geltenden Vorschriften. Demnach würde eine Verpflichtung zur Angabe von Vorjahreswerten in Bezug auf die quantitativen Angaben nach § 315a Abs. 1 HGB nicht bestehen.
- 17 Vor dem Hintergrund der oben in Rz. 11 getroffenen Schlussfolgerung (die nach § 315a Abs. 1 HGB geforderten Anhangangaben sind mit Bezugnahme auf den gem. IFRS aufzustellenden Konzernabschluss zur Verfügung zu stellen) könnte aber auch der Standpunkt vertreten werden, dass diese Frage aus der Sicht der IFRS-Rechnungslegungsregeln zu beantworten ist.
- 18 Während im Rahmenkonzept (para. 42) prinzipiell darauf hingewiesen wird, dass „die Abschlüsse auch die entsprechenden Informationen für die vorhergehenden Perioden anführen“ sollen, werden gemäß IAS 1.38 Satz 1 für quantitative Angaben grundsätzlich Vorjahresvergleichswerte verlangt; für verbale und beschreibende Informationen sind sie gem. Satz 2 zur Verfügung zu stellen, wenn sie für das Verständnis des Abschlusses der aktuellen Berichtsperiode von Bedeutung sind. Es stellt sich jedoch die Frage, ob diese Vorschrift auch auf die gem. § 315a Abs. 1 HGB zusätzlich zur Verfügung zu stellenden (quantitativen) Angaben anzuwenden ist. In der Vorschrift des IAS 1.38 wird nicht danach differenziert, ob es sich bei den Anhangangaben um solche nach IFRS oder um sonstige Angaben (z.B. freiwillige oder verpflichtend nach § 315a Abs. 1 HGB zur Verfügung zu



stellende Angaben) handelt. Demnach könnte zu schlussfolgern sein, dass auch für sonstige Anhangangaben grundsätzlich Vergleichszahlen anzugeben sind.

- 19 Gemäß den Ausführungen im IDW ERS HFA 20 (Berichterstattung nach § 285 Satz 1 Nr. 9 a HGB bzw. § 314 Abs. 1 Nr. 6 a HGB über die Vergütung der Organmitglieder; IDW FN, 1-2/2007; S. 100, Tz. 9; der Entwurf wurde allerdings zwischenzeitlich vom IDW zurückgezogen) erscheint in diesem Zusammenhang ggf. eine weitere Handlungsalternative als sachgerecht. Wird die Pflicht zur Angabe von Vorjahreszahlen auch für die gem. § 315a Abs. 1 HGB zusätzlich zur Verfügung zu stellenden (quantitativen) Angaben nach IAS 1.38 grundsätzlich bejaht, so könnte auf ihre Angabe gleichwohl verzichtet werden, wenn die nach § 315a Abs. 1 HGB geforderten Angaben „in einer erkennbar von den nach IFRS erforderlichen Angaben getrennten, gesonderten Darstellung gemacht“ werden. Nach Wollmert/Oser/Bellert empfiehlt sich in diesem Zusammenhang „eine gesonderte Anlage zum Anhang mit der Überschrift >>zusätzliche Angaben nach HGB<<“ (Wollmert/Oser/Bellert, Kapitel III: Rahmenbedingungen für die IFRS-Rechnungslegung in Deutschland, S. 20, in: Baetge et al, Rechnungslegung nach IFRS).
- 20 Zumindest soweit es die Anhangangaben nach § 315a Abs. 1 HGB in Bezug auf die Mitarbeiterzahlen, das Abschlussprüferhonorar und die Organbezüge betrifft, scheinen die DAX-Unternehmen jeweils Vorjahreszahlen zur Verfügung zu stellen (vgl. Zeyer/Maier, a.a.O., S. 189 ff.). Anders verhält es sich mit den Angaben zum Anteilsbesitz: „Obwohl derzeit keines der DAX-Unternehmen Vorjahreszahlen zum Anteilsbesitz macht (...),“ so Zeyer/Maier, a.a.O., S. 191, „ist vor dem Hintergrund der primären Zielsetzung dieser Vorschrift [gemeint ist IAS 1.38], die intertemporale Vergleichbarkeit der Abschlüsse zu gewährleisten, kein Grund ersichtlich, der ein Unterlassen der Vorjahresangaben in diesem Bereich rechtfertigen könnte.“ Ob die Vorjahresangaben zum Anteilsbesitz als „quantitative Informationen“ gem. Satz 1 oder als verbale und beschreibende Informationen gem. Satz 2 des IAS 38 einzustufen sind, kann dahingestellt bleiben, da ihnen eine Bedeutung „für das Verständnis des Abschlusses der aktuellen Periode“ gem. IAS 1.38 Satz 2 wohl nicht abzusprechen ist und die sie somit in jedem Fall anzugeben sind.
- 21 Die informelle Anfrage bei den nationalen Standardsetzern in UK und Italien ergab Folgendes (der Kontext wurde im Anschreiben erläutert; in der folgenden Tabelle ist zunächst die spezifische Frage wiedergegeben):



Frage	<p>For the note information to be provided in line with the above mentioned Articles (average number of employees – auditor fees – remuneration of management – share of the capital of subsidiaries held by the parent), do you require previous period comparative information for amounts reported in line with IAS 1.38?</p> <p>(Note: in Germany under local GAAP previous period notes comparative information is not required – thus, it is claimed that if that information is required in the context of IFRS financials in line with the IAS Regulation, no comparative information must be provided either).</p>
--------------	-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------

Antwort aus:

- UK	'I think a UK company would not be able to identify any exemption from IAS 1.38 in this regard, so they would provide comparatives for this information.'
- Italien	'In Italy an IFRS preparer should also present the information as mentioned above but comparatives are not usually presented.'

2. Angaben zum Anteilsbesitz*Frage*

- 22 Bei den Angaben zum Anteilsbesitz stellt sich die Frage, wie der Kreis der dort aufgeführten Unternehmen abzugrenzen ist – nach den Vorschriften zum Konsolidierungskreis des HGB oder nach denen der IFRS?
- 23 Auch stellt sich die Frage, nach welchen Rechnungslegungsvorschriften die Angaben zum Eigenkapital und zum Jahresergebnis zu ermitteln sind – nach *local* GAAP (z.B. HGB) oder nach IFRS?

Analyse bzw. vorläufige Einschätzung

- 24 Ohne dass auf die Frage eingegangen werden soll, ob und ggf. in welcher Form sich die Konsolidierungskreise nach HGB im Vergleich zu denen nach IFRS unterscheiden (können), soll auf die oben dargestellte Frage in abstrakter Form eingegangen werden. Vor dem Hintergrund der oben in Rz. 11 getroffenen Schlussfolgerung (die nach § 315a Abs. 1 HGB geforderten Anhangangaben sind mit Bezugnahme auf den gem. IFRS aufzustellenden Konzernabschluss zur Verfügung zu stellen) ist nach der hier vertretenen Auffassung auf die Vorschriften der IFRS zum Konsolidierungskreis abzustellen. Diese Auffassung wird auch darauf gestützt, dass der Anhang (bzw. die *notes*) die Aufgabe hat (haben), den IFRS-Konzernabschluss zu ergänzen und diesen zu erläutern. Dieser Aufgabe würden nicht auf den IFRS Konsolidierungskreis abstellende Angaben entgegenstehen.



- 25 Zwar ist nach § 315a Abs. 1 HGB zunächst zu prüfen, ob ein Mutterunternehmen nach den Vorschriften der §§ 290 - 293 HGB einen Konzernabschluss aufzustellen hat, bevor sich auf Basis der IAS-VO die Verpflichtung zur Aufstellung eines Konzernabschlusses nach IFRS ergibt. Gleichwohl wird es im Rahmen eines Konzernabschlusses nach IFRS als wenig hilfreich angesehen, wenn bei den Angaben zum Anteilsbesitz auf einen Konsolidierungskreis nach HGB abgestellt wird (vgl. im Ergebnis übereinstimmend Wollmert/Oser/Bellert, a.a.O., S. 21 f.).
- 26 In Bezug auf die zweite Teilfrage (Angabe zum Eigenkapital und zum Jahresergebnis der in § 313 Abs. 2 Nr. 4 beschriebenen Unternehmen) ist zu konstatieren, dass aus Gründen der einheitlichen Ausrichtung der zur Verfügung zu stellenden Abschlussinformationen eine Ermittlung des Eigenkapitals und des Jahresergebnisses auf Basis der IFRS zu präferieren ist. Gleichwohl wird die Angabe der verlangten Informationen auf Basis von IFRS nicht zwingend gefordert werden können, da das Berichtsunternehmen auf die Berichterstattung der in § 313 Abs. 2 Nr. 4 HGB beschriebenen Unternehmen aufgrund der oftmals nur geringen Anteilsquote keinen (ausreichenden) Einfluss hat. Die Vorlage- und Auskunftsrechte gem. §§ 315a Abs. 1 i.V.m. 294 Abs. 3 HGB sind ausdrücklich und aus nachvollziehbaren Gründen auf Tochterunternehmen beschränkt. Insofern wird im Zweifel und unter Berücksichtigung der jeweils im Einzelfall zu beachtenden Umstände auch eine Angabe auf Basis des jeweiligen *local* GAAP zu akzeptieren sein. Zu fordern sind in diesem Zusammenhang jedoch Stetigkeit und angemessene Erläuterungen bzw. Bezeichnungen (vgl. zum Ganzen mit ähnlichen Ergebnissen Zeyer/Maier, a.a.O., S. 191).
- 27 Die informelle Anfrage bei den nationalen Standardsetzern in UK und Italien ergab Folgendes (der Kontext wurde im Anschreiben erläutert; in der folgenden Tabelle ist zunächst die spezifische Frage wiedergegeben):

Frage	Referring to Article 34(2)-(5) (ie name and domicile of the companies included in the consolidated financial statements, the share of the capital of subs held by the parent, ...) – is that information required in line with local GAAP or in line with IFRS?
--------------	-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------

Antwort aus:

- UK	'If the group accounts are described as complying with EU-adopted IFRS then those disclosures would also be based on IFRS recognition and measurement.'
- Italien	'Under IFRS the information you mentioned is not required but it is required under Italian GAAP. In Italy an IFRS preparer should also present the information you mentioned. Usually this information is provided in Italy.'



Frage	And: in line with which accounting rules (local GAAP – UK/French/Italian-GAAP – IFRS) has the information about equity and results to be provided?
--------------	----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------

Antwort aus:

- UK	‘Again if the accounts are using IFRS principles then the disclosures would also be based on these.’
- Italien	‘As these are IFRS accounts the numbers presented are IFRS, too.’

3. Angaben zur durchschnittlichen Anzahl der Beschäftigten

Frage

- 28 Wie ist die Angabe zur durchschnittlichen Anzahl der Arbeitnehmer im IFRS-Konzernabschluss zu ermitteln, wenn Gemeinschaftsunternehmen nach der Equity-Methode einbezogen werden? Ist es hier noch sachgerecht, die Mitarbeiter mit einzubeziehen, wenn kein Personalaufwand von diesen Mitarbeitern in der Konzerngesamtergebnisrechnung enthalten ist?

Analyse bzw. vorläufige Einschätzung

- 29 Für die nach § 314 Abs. 1 Nr. 4 HGB zur Verfügung zu stellenden Angaben hat sich in der deutschen HGB-Kommentarliteratur eine Mehrheitsmeinung herausgebildet, der zufolge auf die Arbeitnehmer der Unternehmen abzustellen ist, die nach den Grundsätzen der Vollkonsolidierung in den Konzernabschluss einbezogen werden. Durch diese Vorgehensweise wird erreicht, dass die Zahl der Arbeitnehmer des Konzerns mit dem Betrag des Personalaufwands korrespondiert. Da auch in einem IFRS-Konzernabschluss ein separater Ausweis der „Aufwendungen für Leistungen an Arbeitnehmer“ gem. IAS 1.102 für eine GuV nach dem GKV empfohlen wird und eine entsprechend eigenständige Angabe gem. IAS 1.104 im Falle einer GuV nach dem UKV vorgeschrieben ist, sollte nach der hier vertretenen Meinung dieses für das HGB entwickelte Verständnis auf die IFRS übertragen werden. Demnach sind bei der Ermittlung der durchschnittlichen Anzahl der Arbeitnehmer der in den Konzernabschluss einbezogenen Unternehmen während eines Geschäftsjahres die Arbeitnehmer folgender Unternehmen nicht zu berücksichtigen:
- nicht in den Konzernabschluss einbezogener (konsolidierter) Tochterunternehmen,
 - quotaleinbezogener Unternehmen (siehe hierzu jedoch § 314 Abs. 1 Nr. 4 – zweiter Halbsatz HGB),
 - assoziierter Unternehmen, und



- anderer Unternehmen, deren Kapitalanteile in der Konzernanteilsliste aufgeführt werden

(vgl. hierzu z.B. Beck'scher Bilanzkommentar, 7. Aufl., § 314 Tz. 32; Haufe HGB Bilanz Kommentar, § 314, Tz. 20). Somit ist es als nicht sachgerecht anzusehen, die Mitarbeiter von Gemeinschaftsunternehmen, für die in Ausübung des entsprechenden Wahlrechts gem. IAS 31 nach der Equity-Methode bilanziert wird, in die Ermittlung der durchschnittlichen Anzahl der Arbeitnehmer einzubeziehen, da korrespondierend auch kein Personalaufwand von diesen Mitarbeitern in der Konzerngesamtergebnisrechnung enthalten ist.

- 30 Im Beitrag von Zeyer/Maier (a.a.O., S. 192) wird in Bezug auf die bei den DAX-Unternehmen durchgeführte Erhebung wie folgt ausgeführt:

„... während ein weiteres Unternehmen keinerlei Angaben darüber macht, wie die Mitarbeiter der Gemeinschaftsunternehmen einbezogen sind. Bei der Volkswagen AG werden die Mitarbeiterzahlen von nicht vollständig konsolidierten Unternehmen angegeben, dabei aber Gemeinschaftsunternehmen mit der *equity*-Methode in den Konzernabschluss einbezogen¹⁸.“

¹⁸ Vgl. Volkswagen AG, Wolfsburg, Geschäftsbericht 2009, S. 213.

- 31 Die informelle Anfrage bei den nationalen Standardsetzern in UK und Italien ergab Folgendes (der Kontext wurde im Anschreiben erläutert; in der folgenden Tabelle ist zunächst die spezifische Frage wiedergegeben):

Frage	In case joint controlled entities are included in the consolidated financial statements based on the equity method – are the employees of these companies included in the average number of employees (of companies included in the consolidated financial statements during the financial year)?
--------------	---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------

Antwort aus:

- UK	‘UK company law has a general comment on group disclosures such as these, that the requirement should be applied to group accounts as if the companies included in the consolidation were a single company. „Included in the consolidation“ would normally refer to companies that are fully consolidated, that is only to subsidiaries , though it’s not clear whether this might also include proportionately consolidated joint ventures. It would not include equity accounted investments, though.’
- Italien	‘Under ITA GAAP such information is explicitly required for JV accounted for under the proportionate consolidation therefore I assume that that it is not requested for JV accounted for under the equity method. Under IFRS the information is not required. Therefore my understanding is that In Italy an IFRS preparer is not requested to present the average number of employees for the JVs which are equity accounted.’



4. Angaben zu den Organbezügen

Frage

- 32 Sind bei den Angaben zu den Gesamtbezügen für aktive und ehemalige Organmitglieder des Mutterunternehmens die Rückstellungen für laufende Pensionen und Anwartschaften auf Pensionen und der Betrag, der für diese Verpflichtungen nicht gebildeten Rückstellungen nach HGB oder IFRS zu ermitteln?

Analyse bzw. vorläufige Einschätzung

- 33 Ohne dass auf die Frage eingegangen werden soll, ob und ggf. in welcher Form sich die Angabepflichten zu den Organbezügen nach HGB (§ 314 Abs. 1 Nr. 6 HGB) von denen nach IFRS unterscheiden (IAS 24.17), soll auf die oben angeführte Frage in abstrakter Form eingegangen werden (für eine Diskussion identifizierter Unterschiede wird z.B. auf Zeyer/Maier, a.a.O., S. 192 f. und Wollmert/Oser/Bellert, a.a.O., S. 22 verwiesen). Vor dem Hintergrund der oben in Tz. 11 getroffenen Schlussfolgerung (die nach § 315a Abs. 1 HGB geforderten Anhangangaben sind mit Bezugnahme auf den gem. IFRS aufzustellenden Konzernabschluss zur Verfügung zu stellen) sind nach der hier vertretenen Auffassung in einem IFRS-Konzernabschluss
- die gem. §§ 315a Abs. 1 i.V.m. 314 Abs. 1 Nr. 6 HGB geforderten Angaben zu den Organbezügen
 - auf Basis der Rechnungslegungsvorschriften nach IFRS (z.B. Zuführungen zu den entsprechenden Rückstellungen auf Basis der Vorschriften nach IFRS; das Thema nicht gebildeter (Pensions-) Rückstellungen ergibt sich im Übrigen nach IFRS nicht, da eine dem Artikel 28 EGHGB entsprechende Regelung im Rahmen der IFRS nicht existiert), und
 - entweder in Ergänzung zu oder in Kombination mit den Angaben nach IAS 24.17 zur Verfügung zu stellen.
- 34 Im genannten Zusammenhang zeigen Zeyer/Maier in ihrem Beitrag (a.a.O., S. 193) in einer (unten wiedergegebenen) Übersicht darstellungstechnische Unterschiede in den untersuchten Abschlüssen der DAX - Unternehmen auf; die oben dargestellte Frage wird in diesem Beitrag nicht problematisiert:

	Partielle Erfüllung im Anhang mit Verweis auf Vergütungsbericht	Vollständige Erfüllung der Informationspflichten nach HGB im Anhang
Angaben erfolgen zusammen mit den Angaben nach IAS 24	10	-
Angaben erfolgen nicht zusammen mit IAS 24	16	4



- 35 Die informelle Anfrage bei den nationalen Standardsetzern in UK und Italien ergab Folgendes (der Kontext wurde im Anschreiben erläutert; in der folgenden Tabelle ist zunächst die spezifische Frage wiedergegeben):

Frage	Referring to the total remuneration for the members of the management body, a supervisory board, an advisory board or a similar body of the parent – is that information calculated based on UK/French/Italian-GAAP or based on IFRS?
--------------	---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------

Antwort aus:

- UK	‘The requirements under UK company law are slightly different from those in IAS 24. These differences are in two areas: first, UK law asks for the remuneration of statutory directors rather than „key management personnel“ so the statutory disclosure would not include members of senior management who are required to be included in the IAS 24 disclosure; secondly items such as share based payment charges are included in the IAS 24 disclosure but not in the legal „directors‘ remuneration“. UK companies tend to approach this by showing a reconciliation between the two reported figures, ie complying separately with the IFRS requirements and the legal requirements, and explaining which disclosures meet which requirements.’
- Italien	‘They should be based on IFRS.’

Würdigung der Agendakriterien

1) Bedeutung des Themas in der Praxis für eine Vielzahl der nach IFRS bilanzierenden Unternehmen

- 36 Die Vorschrift des § 315a Abs. 1 HGB ist von allen Unternehmen zu beachten, die einen Konzernabschluss nach IFRS aufzustellen haben.
- 37 Inwiefern die konkret in dem eingereichten Themenvorschlag aufgezeigten Fragestellungen die einzelnen Unternehmen betreffen, wird vom jeweiligen Einzelfall abhängig sein. Es ist allerdings davon auszugehen, dass Konzerne bis auf seltene Ausnahmefälle die in dieser Unterlage diskutierten Anhangangaben zur Verfügung zu stellen haben.

2) Feststellbarkeit von Unterschieden in den Bilanzierungspraktiken, die eine Verlautbarung erforderlich erscheinen lassen

- 38 Unterschiede in den Bilanzierungspraktiken (hier: Zurverfügungstellung von Anhangangaben) wurden grundsätzlich nicht festgestellt. Insbesondere in Bezug auf die Vorjahresvergleichswerte zum Anteilsbesitz werden Unterschiede in den Bilanzierungspraktiken nicht aufgezeigt (die DAX-Unternehmen stellen gem. Zeyer/Maier (a.a.O.)



einheitlich keine Vorjahresvergleichswerte zur Verfügung; es stellt sich in diesem Zusammenhang allerdings die Frage, ob diese Vorgehensweise [kein Hinweis darauf, dass es sich um nicht nach IFRS erforderliche Angaben handelt] mit IAS 1.38 im Einklang steht). Für die Angabe zur durchschnittlichen Anzahl der Arbeitnehmer im IFRS-Konzernabschluss kann aus der für HGB-Abschlüsse entwickelten Vorgehensweise eine entsprechende Leitlinie auch für IFRS-Konzernabschlüsse abgeleitet werden. Der im Beitrag von Zeyer/Maier (a.a.O.) aufgezeigte Einzelfall mit ggf. entgegenstehender Vorgehensweise wird nicht als „bestehender Unterschied in den Bilanzierungspraktiken“ angesehen.

- 39 Unterschiede hinsichtlich der Bilanzierungspraktiken ergeben sich jedoch in Bezug auf die formale Präsentation der Angaben (z.B. in welchem Abschlussbestandteil Angaben zu den Organbezügen zur Verfügung gestellt werden und wie diese Angaben im Verhältnis zu den entsprechenden Angaben nach IAS 24 dargestellt werden).
- 40 Zusammenfassend spricht vor diesem Hintergrund einiges dagegen, dass eine Verlautbarung durch das RIC erforderlich ist. Im Rahmen der oben ausgeführten Analysen wurde aufgezeigt, dass die jeweils unterschiedlichen Vorgehensweisen bzw. die alternativen Auslegungen der jeweiligen Vorschriften ausreichend begründbar sind (als möglicher Grenzfall verbleibt die Angabe von Vorjahreswerten für den Anteilsbesitz). Darüber hinausgehende Vorgaben sind nach der hier vertretenen Auffassung als unangemessene Einengung der diesbezüglichen Gestaltungsfreiheit der Unternehmen in Bezug auf die Präsentation von Informationen im Anhang (den *notes*) anzusehen.

3) Vorliegen eines ausschließlich nationalen Bezugs der Fragestellung

- 41 Die Vorschrift des § 315a HGB wurde durch das Bilanzrechtsreformgesetz als Ergänzung der unmittelbar als nationales Recht wirksamen IAS-Verordnung in das HGB eingeführt und bildet zusammen mit der Verordnung die Rechtgrundlage für das Konzernrechnungslegungsrecht nach IFRS in Deutschland. § 315a Abs. 1 HGB basiert auf einer EU-Vorgabe und war in den übrigen EU-Mitgliedsstaaten ebenfalls in nationales Recht umzusetzen. Da die Vorschrift jedoch auf die konkret in Deutschland im Rahmen der 7. EG-Richtlinie umgesetzten Vorschriften zur Konzernrechnungslegung abstellt (die aufgrund der umfangreichen Mitgliedstaaten-Wahlrechte von den entsprechenden Normen zur Konzernrechnungslegung in den anderen EU-Mitgliedsländern im Einzelfall



durchaus abweichen), liegt nur teilweise ein ausschließlich nationaler Bezug vor (inwieweit das der Fall ist, wäre im Rahmen einer Untersuchung zur unterschiedlichen Umsetzung der EU-RL in den einzelnen EU-Mitgliedsländern zu klären).

42 Vor diesem Hintergrund ist dem Themenvorschlag ein „ausschließlich nationaler Bezug“ abzusprechen – es ist vielmehr von einer EU-weiten Relevanz auszugehen.

4) Berechtigte Erwartung einer Vereinheitlichung der Bilanzierungspraxis und damit einer Verbesserung der IFRS-Bilanzierung aufgrund einer Verlautbarung durch das RIC

43 Eine Vereinheitlichung der Bilanzierungspraxis erscheint nur für die folgenden Bereiche zu thematisieren zu sein:

- Vorjahresvergleichsinformationen zum Anteilsbesitz,
- durchschnittlichen Anzahl der Arbeitnehmer im IFRS-Konzernabschluss,
- formale Präsentation bestimmter Anhangangaben.

44 Sofern der Ansicht gefolgt wird, dass Vorjahresvergleichsinformationen zum Anteilsbesitz gem. IAS 1.38 in einem IFRS-Konzernabschluss zur Verfügung zu stellen sind, oder - ersatzweise - die Angaben zum Anteilsbesitz in einer erkennbar von den nach IFRS erforderlichen Angaben getrennten, gesonderten Darstellung ohne Vorjahresvergleichsinformationen zur Verfügung gestellt werden können, besteht Bedarf für eine Verlautbarung, da die derzeitige Praxis von diesem Verständnis abweicht.

45 Hinsichtlich der Angabe zu der durchschnittlichen Anzahl der Arbeitnehmer im IFRS-Konzernabschluss besteht auf Basis der für HGB-Abschlüsse entwickelten Vorgehensweise, die analog zur Anwendung kommen sollte, nach der hier vertretenen Auffassung weder Vereinheitlichungsbedarf noch die Notwendigkeit für eine Klarstellung.

46 Auch hinsichtlich der formalen Präsentation von Anhangangaben ist von einem Bestreben zur Vereinheitlichung der Bilanzierungspraxis abzusehen, da sie in die diesbezügliche Gestaltungsfreiheit der bilanzierenden Unternehmen eingreifen würde. Wenngleich IAS 1.113 für die Anhangangaben eine systematische Darstellung fordert (soweit vom Abschlussersteller „durchführbar“), ist davon auszugehen, dass den Bilanzierenden insbesondere hinsichtlich der oben aufgezeigten Aspekte der formalen Gestaltung des



IFRS-Anhangs und im Rahmen der Vorgaben gem. IAS 1.112-133 eine gewisse Freiheit zuzugestehen ist.

5) Ausreichend klare und detaillierte Beschreibung des Themas bzw. der Fragestellung

- 47 Das Thema ist klar und angemessen beschrieben – die entsprechenden Fragen sind klar formuliert.

Empfehlung

- 48 Im Rahmen einer zusammenfassenden Würdigung der Ausführungen zu den Agendakriterien wird dem RIC empfohlen, keine Interpretation zu erarbeiten.

Die Erarbeitung eines *RIC Anwendungshinweis IFRS* zur Frage der Angabe von Vorjahresvergleichsinformationen zum Anteilsbesitz gem. § 315a Abs. 1 HGB ist in Erwägung zu ziehen.

Sollte sich das RIC gleichwohl für die Erarbeitung einer Interpretation entscheiden, so sollte in Betracht gezogen werden, § 315a Abs. 1 HGB systematisch und in seiner Gesamtheit (ggf. beschränkt auf Anhangangaben) zu adressieren.

Frage an das RIC: Schließen Sie sich der oben aufgezeigten Empfehlung an?



Anlage 1

In dieser Anlage wird die inhaltlich unveränderte Originalanfrage, wie sie beim DRSC eingegangen ist, wiedergegeben; lediglich Hinweise auf die Identität des Einreichenden wurden aus dem Text entfernt.

Themenvorschlag für eine RIC Interpretation bezüglich Anhangangaben im IFRS-Konzernabschluss nach § 315a Abs. 1 HGB

A. Beschreibung des Sachverhalts:

Neben den Pflichtangaben der Vorschriften der International Financial Reporting Standards (IFRS) sieht § 315a Abs. 1 HGB weitere Angaben vor, die deutsche Konzerne, die ihren Konzernabschluss nach IFRS aufstellen, in ihren Konzernanhang aufzunehmen haben.

Zusätzlich sind nach § 315a Abs. 1 HGB im Einzelnen folgende Anhangangaben im Konzernabschluss erforderlich:

- Angabe von Name und Sitz von Tochter-, Gemeinschafts- und assoziierten Unternehmen sowie bei anderen Beteiligungen mit einer Beteiligungsquote von mindestens 20 % zusätzlich die Höhe des Eigenkapitals und das Ergebnis des letzten Geschäftsjahres (§ 313 Abs. 2 und 3 HGB),
- Angabe der durchschnittlichen Zahl der Arbeitnehmer der während des Geschäftsjahres in den Konzernabschluss einbezogenen Unternehmen, getrennt nach Gruppen (§ 314 Abs. 1 Nr. 4),
- Angabe der aktiven und ehemaligen Organmitgliedern gewährten Gesamtbezüge (§ 314 Abs. 1 Nr. 6 HGB),
- Angabe der Erklärung zum Deutschen Corporate Governance Kodex (§ 314 Abs. 1 Nr. 8 HGB i. V. m. § 161 AktG), sowie
- Angaben zum für das Geschäftsjahr berechneten Abschlussprüferhonorar (§ 314 Abs. 1 Nr. 9 HGB).

Aus Sicht der IFRS handelt es sich bei den o.g. Angaben um freiwillige Angaben, die den IFRS-Abschluss ergänzen. Freiwillige Angaben sind insoweit zulässig, als sie die Systematik und Verständlichkeit des Abschlusses nicht gefährden (IAS 1.113).

Gleichzeitig müssen die Angaben den allgemeinen Anforderungen der IFRS gerecht werden. Um dem Anspruch der intertemporalen Vergleichbarkeit nachzukommen, sind nach IAS 1.38 für alle quantitativen Angaben innerhalb eines IFRS-Abschlusses verpflichtend Vorjahresbeträge anzugeben.

Diese Angaben sollen einerseits den Anforderungen des HGB, andererseits aber auch denen der IFRS genügen. Fragen ergeben sich insbesondere, wenn sich die Regelungen beider Rechnungslegungssysteme überlagern bzw. ineinander greifen.



Offene Fragen bestehen u. E. noch bei folgenden Angaben:

- Bedeutung erlangt diese Feststellung beispielsweise bei der verpflichtenden Angabe von **Vorjahreswerten** bei quantitativen Angaben (vgl. IAS 1.38), die grundsätzlich auch im Bereich der Mitarbeiterzahlen, des Abschlussprüferhonorars, der Organbezüge und nicht zuletzt bei den Angaben zum Anteilsbesitz gelten.
- Bei den Angaben zum **Anteilsbesitz** stellt sich darüber hinaus die Frage, wie der Kreis der dort aufgeführten Unternehmen abgegrenzt wurde, nach den Vorschriften zum Konsolidierungskreis des HGB oder nach denen der IFRS? Offen ist außerdem, nach welchen Rechnungslegungsvorschriften die Angaben zum Eigenkapital und zum Jahresergebnis zu ermitteln sind, nach local GAAP (z.B. HGB) oder nach IFRS?
- Schließlich stellt sich die Frage, wie die Angabe zur durchschnittlichen **Anzahl der Arbeitnehmer** im IFRS-Konzernabschluss zu ermitteln ist, wenn Gemeinschaftsunternehmen nach der Equity-Methode einbezogen werden. Ist es hier noch sachgerecht die Mitarbeiter mit einzubeziehen, wenn kein Personalaufwand von diesen Mitarbeitern in der Konzerngesamtergebnisrechnung enthalten ist?
- Sind bei den Angaben zu den **Gesamtbezügen für aktive und ehemalige Organmitglieder des Mutterunternehmens** die Rückstellungen für laufende Pensionen und Anwartschaften auf Pensionen und der Betrag, der für diese Verpflichtungen nicht gebildeten Rückstellungen nach HGB oder IFRS zu ermitteln?



B. Beurteilung hinsichtlich der vom RIC definierten Kriterien:

1. Bedeutung für die Praxis der nach IFRS bilanzierenden Unternehmen

Die nach § 315a Abs. 1 HGB verpflichtenden Angaben sind vom Großteil der nach IFRS bilanzierenden Unternehmen in Deutschland zu machen, so dass bereits der Kreis der grundsätzlich betroffenen Unternehmen groß sein dürfte. Inwieweit die o. g. Sachverhalte Bedeutung bei den jeweiligen Unternehmen haben, ist vom Einzelfall abhängig.

2. Unterschiede in den Bilanzierungspraktiken

Festzustellen ist, dass nicht einheitlich Vorjahresangaben bei den nach § 315a Abs. 1 HGB in den IFRS-Konzernabschlüssen anzugebenden quantitativen Angaben gemacht werden, da diese z.T. nach HGB nicht gefordert sind. Insbesondere ist festzustellen, dass die Angaben zum Anteilsbesitz in den seltensten Fällen Vorjahresangaben enthalten, obwohl es sich hierbei offensichtlich auch um quantitative Angaben nach IAS 1.38 handelt.

3. Ausschließlich nationaler Bezug

Die Vorgaben aus § 315a Abs. 1 HGB basieren zwar auf einer EU-Vorgabe, sind jedoch in den Mitgliedsstaaten in nationalen Normen umgesetzt, wodurch hier ein ausschließlich nationaler Bezug resultiert. Die Norm des § 315a HGB wurde durch das Bilanzrechtsreformgesetz als Ergänzung der unmittelbar als nationales Recht wirksamen sog. IAS-Verordnung eingeführt und bildet zusammen mit dieser Verordnung die Rechtgrundlage für die Konzernberichterstattung nach internationalen Rechnungslegungsstandards.

4. Vereinheitlichung der Bilanzierungspraxis und berechtigte Verbesserung der IFRS-Bilanzierung aufgrund einer Verlautbarung durch das RIC

Angaben nach § 315a Abs. 1 HGB ist die Problematik immanent, dass sie mit den Vorschriften des HGB und der IFRS zweierlei Maßstäben unterliegen, denen sie gleichzeitig genügen müssen. Ziel eines IFRS-Abschlusses ist es, durch eine strukturierte Abbildung der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage Informationen über diese und die Cashflows eines Unternehmens bereitzustellen, die für ein breites Spektrum von Adressaten nützlich sind, um wirtschaftliche Entscheidungen zu treffen (IAS 1.9). Nach den handelsrechtlichen Vorschriften verfolgen die einzelnen, nach § 315a Abs. 1 HGB geforderten Angaben unterschiedliche Zwecke, denen die Auslegung jeweils zu folgen hat.