



DRSC e. V. • Zimmerstr. 30 • 10969 Berlin

MR Thomas Blöink
- persönlich -
Bundesministerium der Justiz
Mohrenstr. 37

10117 Berlin

Telefon +49 (0)30 206412-12

Telefax +49 (0)30 206412-15

E-Mail info@drsc.de

Berlin, 12. Dezember 2011

Vorschlag der Europäischen Kommission vom 25. Oktober 2011 zur Änderung der Bilanzierungsrichtlinien 78/660/EWG und 83/349/EWG

Sehr geehrter Herr Blöink,

Ihrer Bitte, zum o.g. Vorschlag der Kommission Stellung zu nehmen, kommt der Deutsche Standardisierungsrat (DSR) gern nach. Im vorliegenden Schreiben sind unsere grundsätzlichen Überlegungen zum Richtlinienvorschlag (nachfolgend „RL-Vorschlag“) dargelegt. Unsere Anmerkungen zu einzelnen Vorschriften des RL-Vorschlags sind in der Anlage 1 zusammengefasst.

Wir begrüßen die Zielsetzungen des RL-Vorschlags: eine EU-weite Harmonisierung der Abschlüsse, Bürokratieabbau, Erhöhung der Transparenz und des Informationsgehalts für die Bilanzadressaten sowie die Verschlinkung des Richtlinienwerkes. Insbesondere eine Reduzierung des Verwaltungsaufwandes für kleine Unternehmen ist ein wichtiges Bestreben. Wir befürworten deshalb nachdrücklich den „think-small-first“-Ansatz der Kommission.

Allerdings sollte die geplante, grundlegende Änderung der Bilanzrichtlinien nicht nur die kleinen Unternehmen im Fokus haben. Die Zielsetzungen der Richtlinienüberarbeitung sollten auch für mittlere und große Unternehmen gelten. Es sollte deshalb

Zimmerstr. 30 · 10969 Berlin · Telefon +49 (0)30 206412-0 · Telefax +49 (0)30 206412-15 · E-Mail: info@drsc.de

Bankverbindung: Deutsche Bank Berlin, Konto-Nr. 0 700 781 00, BLZ 100 700 00

IBAN-Nr. DE26 1007 0000 0070 0781 00, BIC (Swift-Code) DEUTDE33XXX

Vereinsregister: Amtsgericht Berlin-Charlottenburg, VR 18526 Nz

Präsidium:

Liesel Knorr (Präsidentin), Dr. Rolf Ulrich (Vizepräsident)



auch für diese Unternehmen überprüft werden, ob bestehende Regelungen noch zeitgemäß sind.

Ein weiteres Ziel, dem verstärkte Aufmerksamkeit gebührt, sollte zudem die Schließung von Lücken im bestehenden Regelwerk sein. Insbesondere sollte die bilanzielle Behandlung von aufgegebenen Aktivitäten sowie von Forschungs- und Entwicklungskosten geregelt werden. Des Weiteren wäre eine Regelung zu den als „held-for-sale“ klassifizierten Vermögensgegenständen wünschenswert. Diese sollten als eigene Klasse unter den kurzfristigen Vermögensgegenständen ausgewiesen werden, mit Ausnahme für kleine Unternehmen.

Insbesondere im Hinblick auf die Zielsetzung des RL-Vorschlags, eine weitgehende Harmonisierung der Abschlüsse von europäischen Unternehmen zu erreichen, ist die Aufhebung von Mitgliedstaatenwahlrechten sachgerecht. Es werden jedoch nur einige Mitgliedstaatenwahlrechte abgeschafft. Unseres Erachtens fehlt es an einer Begründung dafür, welche Mitgliedstaatenwahlrechte gestrichen werden. Die Auswahl scheint erstens willkürlich und zweitens in Widerspruch zu den Harmonisierungsbestrebungen zu stehen. Ein konsequentes Vorgehen wäre wünschenswert.

Des Weiteren sehen wir Bedarf für sprachliche Nachbesserungen des Richtlinien textes. Sowohl im englischen Text als auch in der deutschen Übersetzung finden sich uneinheitliche oder für die Rechnungslegungsterminologie untypische Bezeichnungen. Darüber hinaus wird nicht deutlich, ob eine unterschiedliche Begriffsverwendung mit einer abweichenden Bedeutung einhergeht. Auf die einzelnen änderungsbedürftigen Begriffe werden wir in unseren Ausführungen zu den Detailvorschriften eingehen. Unabhängig davon haben wir mehrere, teilweise sinnverzerrende Fehler in der deutschen Übersetzung bemerkt.



Zusätzlich zu diesen grundsätzlichen Überlegungen haben wir zu einzelnen Regelungen des RL-Vorschlags unsere Anmerkungen in der Anlage 1 dargelegt.

Für Rückfragen stehe ich Ihnen gern zur Verfügung.

Mit freundlichen Grüßen

Liesel Knorr

Präsidentin

Anlage 1 zu DSR-Stellungnahme zum Richtlinienvorschlag Bilanzrichtlinie

Sachverhalt	RL-Vorschlag Bilanzrichtlinie	Art.	Stellungnahme DSR
Kapitel 1: Anwendungsbereich, Begriffsbestimmungen und Unternehmenskategorien			
Anwendung der Richtlinie auf Banken und andere Finanzinstitute sowie auf Versicherungsgesellschaften	Das Mitgliedstaatenwahlrecht bzgl. der Anwendung der Richtlinie auf Banken, andere Finanzinstitute sowie auf Versicherungsgesellschaften (Art. 1 Abs. 2 der 4. Richtlinie) ist im RL-Vorschlag gestrichen worden.		Der RL-Vorschlag regelt keine Ausnahmen für bestimmte Unternehmensbranchen bezüglich des Anwendungsbereiches. Die Richtlinie stellt einen Normenrahmen für alle Unternehmensbranchen dar. Den Wegfall des Mitgliedstaatenwahlrechts gemäß Art. 1 Abs. 2 der 4. Richtlinie halten wir für unproblematisch, zumal dies im Einklang mit dem Harmonisierungsziel steht. Die im HGB geregelten Sondervorschriften für Banken, Versicherungen und Pensionsfonds stehen nicht im Widerspruch zum RL-Vorschlag sowie zur Bankenbilanzrichtlinie 86/635/EWG, Versicherungsbilanzrichtlinie 91/674/EWG und Pensionsfondsrichtlinie 2003/41/EG.
Begriffsdefinitionen	Begriffsdefinitionen werden in einem Artikel zusammengefasst.	Art. 2	Zustimmung zum RL-Vorschlag
Begriff "Unternehmen von öffentlichem Interesse"	"Unternehmen von öffentlichem Interesse" werden unter Rückgriff auf die in Richtlinie 2006/43/EG über Abschlussprüfungen enthaltene Begriffsbestimmung definiert.	Art. 2 Nr. 1	Die derzeit geltende Richtlinie 2006/43/EG über Abschlussprüfungen enthält einen Mitgliedstaatenwahlrecht, neben kapitalmarktorientierten Unternehmen, Kreditinstituten und Versicherungsunternehmen weitere Unternehmen zu „Unternehmen von öffentlichem Interesse“ zu bestimmen. Dieses Wahlrecht wird nun im Vorschlag der Kommission vom 30. November 2011 zur Änderung der Richtlinie über Abschlussprüfungen 2006/43/EG aufgehoben. Der Vorschlag enthält einen Katalog von Unternehmen, welche unter die Definition von "Unternehmen von öffentlichem Interesse" fallen. Wir befürworten ausdrücklich die Konkretisierung des Begriffs sowie die Abschaffung des Mitgliedstaatenwahlrechts. HGB-Änderung erforderlich.
Begriff "nahe stehende Unternehmen und Personen"	Der Begriff "nahe stehende Unternehmen und Personen" ist im Sinne des mit EG-Verordnung 1126/2008 übernommenen IAS 24 zu verstehen.	Art. 2 Nr. 3	Der Begriff „nahe stehende Personen“ wird durch den Verweis auf eine Fassung des IAS 24 (Stand gemäß EG-Verordnung 1126/2008) definiert. Diese Fassung des IAS 24 ist überholt. Mit der EG Verordnung 632/2010 wurde IAS 24 in einer geänderten Fassung in das europäische Recht übernommen. Im geänderten IAS 24 wurde u.a. auch der Begriff „nahe stehende Personen“ aktualisiert. Der RL-Vorschlag sollte daher auf die aktuelle Fassung des IAS 24 verweisen.
Begriff "Erwerbspreis"	Es wird der Begriff "Erwerbspreis" verwendet.	Art. 5 Nr. 6	Zum Begriff „Erwerbspreis“ regen wir an, diesen durch den in der Bilanzpraxis gängigen Begriff „Anschaffungskosten“ zu ersetzen.
Kategorien von Unternehmen und Unternehmensgruppen	Harmonisierung und inflationsbedingte Anpassung der Größenkriterien	Art. 3	Es erfolgte lediglich eine inflationsbedingte Anpassung der bestehenden und seit Jahren unverändert gebliebenen Schwellenwerte. Es fehlt jedoch jegliche inhaltliche bzw. statistische Untermauerung der Größengrenzen bzw. deren Überprüfung auf Aktualität. Wir regen an, von der Kommission eine Begründung für die Schwellenwerte zu erbitten. Die Begründung sollte insbesondere auch Informationen dazu enthalten, welcher Kreis und welche Anzahl der Unternehmen geringere Berichtspflichten haben sollten. Erst auf der Grundlage dieser Information lässt sich die Sinnhaftigkeit der Größenkriterien beurteilen. Bezüglich der Bestimmung der Unternehmensgruppen erscheint eine Festlegung der Summenbilanzgröße sinnvoller als der konsolidierten Bilanzsumme, denn anderenfalls wäre eine Konsolidierung allein für die Größenermittlung erforderlich.
Umrechnung in nationale Währungen bei der Bestimmung der Unternehmenskategorien	Die Möglichkeit, bei der Umrechnung in nationale Währungen von den in der Richtlinie genannten Beträgen um höchstens 10% nach oben abzuweichen (Art. 12 Abs. 2 der 4. Richtlinie), ist weggefallen.		Wir begrüßen den Wegfall des Art. 12 Abs. 2 der 4. Richtlinie, da dies im Einklang mit dem Harmonisierungsziel steht.
Kapitel 2: Allgemeine Bestimmungen und Grundsätze			
Bestandteile des Jahresabschlusses	Wahlmöglichkeit für kleine Gesellschaften aufgehoben, d.h. es besteht kein Ermessen, weitere Bestandteile zu verlangen.	Art. 4 Abs. 1	Die Einschränkung des Mitgliedstaatenwahlrechts im Hinblick auf die kleinen Unternehmen halten wir für zweckgemäß. Das Mitgliedstaatenwahlrecht für nicht kleine Unternehmen sollte vollständig aufgehoben werden.

Angaben im Jahresabschluss	Wahlmöglichkeit für kleine Gesellschaften aufgehoben, d.h. es besteht kein Ermessen, weitere Bestandteile zu verlangen.	Art. 4 Abs. 5	Die Einschränkung des Mitgliedstaatenwahlrechts im Hinblick auf die kleinen Unternehmen halten wir für zweckgemäß. Das Mitgliedstaatenwahlrecht für nicht kleine Unternehmen sollte ebenfalls vollständig aufgehoben werden.
Gültigkeitsbereich der generellen Grundsätze	Es ist uneinheitlich geregelt, für welche Teile des Jahresabschlusses und in welchem Umfang (Ansatz, Bewertung, Darstellung, Anhang) die allgemeinen Grundsätze gelten.	Art. 5 Abs. 1	Wünschenswert wäre eine einheitliche Regelung dazu, für welche Teile des Jahresabschlusses und im welchem Umfang die generellen Grundsätze gelten. So gilt die wirtschaftliche Betrachtungsweise gemäß RL-Vorschlag nur für den Ausweis in der Bilanz und Gewinn- und Verlustrechnung (Art. 5 Abs. 1 h), das Anschaffungskostenprinzip bezieht sich auf die Bewertung von Posten im Jahresabschluss (Art. 5 Abs. 1 i), der Wesentlichkeitsgrundsatz gilt für Ansatz, Bewertung, Darstellung und Angabe im Jahresabschluss (Art. 5 Abs. 1 j).
Realisationsprinzip	Der Begriff "profit" wird hier im Sinne von "income" verwendet. Unveränderte Begriffsbezeichnung iVm 4. RL	Art. 5 Abs. 1 (c) i)	Der Begriff „profit“ im Art. 5 Abs. 1 c (i) sollte durch den Begriff „income“ ersetzt werden. Das strenge Realisationsprinzip des RL-Vorschlags schließt eine Anwendung von Percentage-of-Completion-Methode aus. Eine Öffnung dafür wäre in der Richtlinienvorschrift wünschenswert.
Imparitätsprinzip	Verpflichtender Grundsatz bzgl. Verbindlichkeiten. Mitgliedstaatenwahlrecht bzgl. der "voraussehbaren Verbindlichkeiten und potenziellen Verluste".	Art. 5 Abs. 1 (c) ii) und Abs. 2	Das Mitgliedstaatenwahlrecht für die Anwendung des Imparitätsprinzips sollte aufgehoben werden.
Grundsatz der Einzelbewertung	"The components of asset and liability items shall be valued separately"	Art. 5 Abs. 1 (f)	Die Formulierung des Art. 5 Abs. 1 f könnte als Komponentenansatz missverstanden werden. Um dies auszuschließen, müsste der Text überarbeitet werden. Wir schlagen folgende Formulierung vor: „each asset and each liability shall be valued separately“.
Verrechnungsverbot	explizit geregelter Grundsatz. Abweichungen von allg. Grundsätzen möglich, um sicherzustellen, dass ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild vermittelt wird. Die Abweichungen sind im Anhang anzugeben, hinreichend zu begründen, Einfluss auf Vermögens-, Finanz- und Ertragslage anzugeben.	Art. 5 Abs. 1 (g)	Zum Grundsatz des Verrechnungsverbots regelt der RL-Vorschlag keine ausdrücklichen Ausnahmen. Allerdings folgen Ausnahmen möglicherweise aus Art. 5 Abs. 3, der ein Unternehmenswahlrecht einräumt, in Ausnahmefällen von den allgemeinen Grundsätzen abzuweichen. Derartige Ausnahmen sollten explizit geregelt werden. Auf der Grundlage des bestehenden RL-Vorschlags wäre eine Regelung gemäß § 246 Abs. 2 S. 2 HGB bzgl. der Verrechnung von Planvermögen nicht möglich, da Art. 5 Abs. 3 ein Unternehmenswahlrecht, nicht jedoch ein Mitgliedstaatenwahlrecht einräumt. Der RL-Vorschlag sollte zumindest um die nach HGB anerkannten Verrechnungsmöglichkeiten ergänzt werden.
Grundsatz der wirtschaftlichen Betrachtungsweise	Verpflichtung: "Posten der Gewinn- und Verlustrechnung sowie der Bilanz werden unter Berücksichtigung des wirtschaftlichen Gehalts des zugrunde liegenden Geschäftsvorfalles oder der zugrunde liegenden Vereinbarung ausgewiesen."	Art. 5 Abs. 1 (h)	Die Einführung des Grundsatzes der wirtschaftlichen Betrachtungsweise findet grundsätzlich unsere Zustimmung. Die Begrenzung des Grundsatzes auf die Bilanz und die Gewinn- und Verlustrechnung erscheint jedoch fragwürdig.
Grundsatz der Wesentlichkeit	"Ansatz, Bewertung, Darstellung und Angabe in einem Jahresabschluss haben sich auf die Wesentlichkeit der jeweiligen Posten zu beziehen."	Art. 5 Abs. 1 (j)	Die ausdrückliche Regelung eines allgemeinen Wesentlichkeitsgrundsatzes begrüßen wir. Dadurch konnten Wesentlichkeitseinschränkungen in einzelnen Detailvorschriften gestrichen werden. Dies verbessert die Anwenderfreundlichkeit der Richtlinie. Im Hinblick auf die Anhangangaben sollte der Wesentlichkeitsgrundsatz jedoch konkretisiert werden. Dieser sollte zum relativen Sinn und Zweck der Angabe in Verbindung gesetzt werden. So darf beispielsweise die Beurteilung der Wesentlichkeit für die Angaben zu nahestehenden Unternehmen/Personen sowie zu Organkrediten nicht allein auf deren Relation zu bestimmten Bilanz/GuV-Kennzahlen beschränkt werden. Auch bei Unterschreitung bestimmter Kennzahlen sollten die Angaben gemacht werden, sofern sie für die Beziehung zwischen dem Unternehmen und dessen Gegenseite wesentlich sind.
Alternative Bewertungsgrundlage für Anlagevermögen	Bewertung zu Wiederbeschaffungswert und Inflationsmethoden entfallen.	Art. 6	Zustimmung zum RL-Vorschlag.

Kapitel 3: Bilanz und Gewinn- und Verlustrechnung			
Zusammenfassung der mit arabischen Zahlen versehenen Posten der Bilanz und der GuV	Entsprechender Absatz der 4. RL (Art. 4 Abs. 3) entfällt. Es wird jedoch ein allgemeiner Grundsatz der Wesentlichkeit eingeführt. Kein Ausweis im Anhang mehr erforderlich.	Art. 5 Abs. 1 (j)	Eine Zusammenfassung der mit arabischen Zahlen versehenen Posten aus Wesentlichkeitsgründen bleibt vor dem Hintergrund des allgemeinen Wesentlichkeitsgrundsatzes weiterhin möglich. Das Wahlrecht der Postenzusammenfassung zur Erhöhung der Klarheit entfällt dagegen. Eine verkürzte Bilanz und eine verkürzte GuV mit entsprechenden Anhangangaben dienen einer besseren Übersichtlichkeit für die Bilanzleser. Das Wahlrecht der Postenzusammenfassung zwecks Erhöhung der Klarheit sollte daher bleiben. Bei der Inanspruchnahme dieses Wahlrechts sollte ein gesonderter Ausweis der zusammengefassten Posten im Anhang erfolgen, wie dies derzeit das HGB regelt.
Ausweis von leeren Posten	Entsprechender Absatz (Art. 4 Abs. 5 der 4. RL) entfällt, wohl da Selbstverständlichkeit.		Zustimmung zum RL-Vorschlag
Sondergliederungen für den Jahresabschluss von Investmentgesellschaften sowie von Beteiligungsgesellschaften.	Wahlmöglichkeit für die Mitgliedstaaten aufgehoben		Zustimmung zum RL-Vorschlag
Bilanzgliederung	Staffelform wird abgeschafft. Kontoform verpflichtend.	Art. 9	Wir sehen keinen sachlichen Grund für die Abschaffung der Staffelform der Bilanzgliederung. Zum einen widerspricht die Kontoform der Bilanztradition einiger Länder innerhalb der EU. Zum anderen beeinträchtigt die Anwendung der einen oder der anderen Bilanzgliederungsform in keiner Weise die Vergleichbarkeit der Abschlüsse. Das Wahlrecht sollte den Mitgliedstaaten frei stehen.
Überschriften	Vermögenswerte / Eigenkapital und Verbindlichkeiten	Art. 9	Wir sehen keinen Sinn in der Umbenennung der Überschriften. Erstens geben sie den bilanziellen Inhalt nicht korrekt wieder. Korrekt wäre "Eigenkapital/Fremdkapital". Zweitens weichen diese von der üblichen Bilanzierungstradition ab. Solch eine Umbenennung der üblichen Begrifflichkeiten dient mehr der Verwirrung, als der Vereinheitlichung. Siehe dazu auch unsere Anmerkungen zu Art. 10.
Bezeichnung der "current assets"	Kurzfristige Vermögenswerte	Art. 9	Die derzeit übliche Bezeichnung "Umlaufvermögen" sollte bleiben. Gemäß Art. 9 C II werden unter "Current Assets" nicht nur kurzfristige, sondern auch langfristige Forderungen ausgewiesen. Es ist ein Widerspruch in sich, die langfristigen Forderungen unter der Bezeichnung "kurzfristige Vermögenswerte" auszuweisen. Siehe dazu auch unsere Anmerkungen zu Art. 10. Des Weiteren wird ein und derselbe Inhalt durch unterschiedliche Begriffsbezeichnungen wiedergegeben. So verwendet Art. 9 den Begriff "kurzfristige Vermögensgegenstände", wogegen in Art. 11 Abs. 3 derselbe Inhalt mit dem Begriff "Umlaufvermögen" ausgedrückt wird.
Bezeichnung der mit den römischen Ziffern versehenen Posten	Immaterielle / Materielle / Finanzielle Vermögenswerte	Art. 9	Wegen der Zweideutigkeit des Wortes "materiell" sollten "materielle" Vermögenswerte in "dingliche" umbenannt werden.
Ausweis des Ergebnisses des Geschäftsjahres	Der letzte mit einer römischen Ziffer versehene Posten im Eigenkapital	Art. 9	Zustimmung zum RL-Vorschlag. Keine HGB-Änderung erforderlich.
Aufwendungen für die Errichtung und Erweiterung des Unternehmens	Wahlrecht hinsichtlich des Ausweises entweder als eine eigene Vermögenskategorie oder als erster Posten unter immateriellen Anlagewerten ist aufgehoben		Zustimmung zum RL-Vorschlag. Keine HGB-Änderung erforderlich.
Alternative Darstellung der Bilanz	Mitgliedstaatenwahlrecht bzgl. der Gliederung nach kurz- und langfristigen Posten	Art. 10	Die Verfolgung des Harmonisierungsziels sehen wir in Bezug auf die Darstellung der Bilanz missglückt. Einerseits bestehen zahlreiche Wahlrechte bzgl. der Darstellung einzelner Posten und sogar die Bilanzgliederung an sich wird durch Art. 10 freigegeben. Andererseits werden Wahlrechte mit geringeren Auswirkungen gestrichen. Das betrifft etwa die Abschaffung der Staffelform oder verpflichtend vorgegebene Bezeichnungen. Ein konsequentes Vorgehen wäre wünschenswert. Wenn die Mitgliedstaatenwahlrechte bestehen bleiben sollen, dann sollte auch die Benennung der Posten den Mitgliedstaaten überlassen werden. Das Wahlrecht bzgl. der Bilanzgliederung nach kurz- und langfristigen Posten sollte deshalb entweder wegfallen oder in eine Pflicht umgewandelt werden. Eine verpflichtende Bilanzgliederung nach kurz- und langfristigen Posten wäre vorzugswürdig.
Wertaufholung für Geschäfts- und Firmenwert	Wertaufholungsvebot	Art. 11 Abs. 5 (d)	Zustimmung zum RL-Vorschlag. Keine HGB-Änderung erforderlich.
Aufwandsrückstellungen	Mitgliedstaatenwahlrecht	Art. 11 Abs. 11 Unterabs. 2	Dem Harmonisierungsziel folgend sollte das Mitgliedstaatenwahlrecht für Aufwandsrückstellungen aufgehoben werden und stattdessen eine konkrete Regelung geschaffen werden.
Rückstellungen zwecks Wertberichtigungen zu Aktivposten	Artikel 20 Abs. 3 der 4. RL ist aufgehoben		Wertberichtigung soll immer einer Rückstellungsbildung vorgehen. Daher sehen wir den Wegfall von Art. 20 Abs. 3 der 4. RL als nicht sachgerecht. Die Regelung sollte bestehen bleiben.

Bewertung von Rückstellungen	"Eine Rückstellung stellt den besten Schätzwert von Aufwendungen dar, die wahrscheinlich eintreten werden, bzw. im Falle einer Verbindlichkeit den Betrag, der zu ihrer Abgeltung am Bilanzstichtag erforderlich ist."	Art. 11 Abs. 11	Die Gegenbuchung bei einer Rückstellung ist nicht immer zwingend eine Aufwandsbuchung. In bestimmten Fällen wird die Rückstellung gegen die Umsätze gebucht. Daher sollte der Begriff "expenses" im Art. 11 Abs. 11 Unterabs. 3 durch den Begriff "expenditure" ersetzt werden.
Bewertungsvereinfachungsverfahren für Vorräte	gewogener Durchschnitt, FIFO oder vergleichbares Verfahren. LIFO nicht mehr erwähnt.	Art. 11 Abs. 8	Aus der Formulierung des Art. 11 Abs. 8 geht nicht eindeutig hervor, ob LIFO nicht mehr zulässig ist oder im "vergleichbaren Verfahren" impliziert ist. Dies sollte klargestellt werden. Das Mitgliedstaatenwahlrecht sollte aufgehoben werden. Des Weiteren sollte die Einschränkung auf bewegliche Gegenstände wegfallen, denn auch bei nicht beweglichen Gütern kann die Anwendung der Bewertungsvereinfachungsverfahrens sinnvoll sein.
Festbewertung	Festbewertung entfällt, d.h. dass vermutlich die Anwendung der Festbewertung nach Grundsätzen der Wesentlichkeit zu beurteilen ist.		Die derzeit erlaubte Festbewertung ist nur für unwesentliche Bestände bzw. für geringfügige Bewegungen der Bestände möglich. Vor dem Hintergrund des allgemeinen Wesentlichkeitsgrundsatzes im RL-Vorschlag würde der Wegfall des Art. 38 der 4. Richtlinie nicht zu einem Verbot der Festbewertung führen. Dem entsprechend dürfte wohl auch die Streichung von § 240 Abs. 3 HGB keine Konsequenzen auf die Bilanzierungspraxis haben.
Gliederung der GuV	zwei Formen möglich: "nach Eigenart der Verwendung" (entspricht Gesamtkostenverfahren nach HGB) oder "nach Funktion der Anwendung" (entspricht Umsatzkostenverfahren nach HGB).	Art. 12 Abs. 1, Art. 13, 14	Wir sehen keinen sachlichen Grund für die Abschaffung der Kontoform der GuV-Gliederung. Die Anwendung der einen oder der anderen Gliederungsform beeinträchtigt in keiner Weise die Vergleichbarkeit der Abschlüsse. Das Wahlrecht sollte den Mitgliedstaaten frei stehen, es sei denn, es gibt keinen einzigen Mitgliedstaat, der die Kontoform der GuV-Gliederung benutzt.
Unterscheidung zwischen ordentlichen und außerordentlichen Posten	"Haben einzelne Ertrags- oder Aufwandspositionen eine außerordentliche Größenordnung oder einen außerordentlichen Stellenwert, gibt ein Unternehmen sie gesondert in der GuV an und erläutert ihren Betrag und ihre Wesensart im Anhang." Außerordentliche Posten als Sammelposten entfallen.	Art. 15	Zustimmung zum RL-Vorschlag. HGB-Änderung erforderlich.
Latente Steuern	Einzelabschluss: Regelung für den Anhang "Latente Steuersalden und die Bewegungen des Geschäftsjahres". Konzernabschluss: Ansatzpflicht für passive latente Steuern	Art. 18 Abs. 1 (g) Art. 25 Abs. 13	Der RL-Vorschlag enthält keine klare Regelung zu Ansatz und Bewertung von latenten Steuern. Art. 25 Abs. 13 regelt die Ansatzpflicht für passive latente Steuern bei der Konsolidierung. Aus dieser Regelung sowie dem Imparitätsprinzip folgend lässt sich ein Ansatzverbot für aktive Steuerlatenz ableiten. Eine klarstellende Vorschrift im RL-Vorschlag zur Bilanzierung von latenten Steuern wäre wünschenswert.
Kapitel 4: Anhang			
Regelungsmechanismus zu Anhangangaben	Bottom-up-Ansatz: Mindeststandard für alle Unternehmen, dann ergänzende, weitergehende Vorschriften für mittlere und große Unternehmen.	Art. 17, 18, 19	Zustimmung zum RL-Vorschlag. Keine HGB-Änderung erforderlich.
Darstellung der Posten im Anhang	Der Anhang ist in der Reihenfolge der Darstellung der Posten in der Bilanz und der GuV aufzustellen.	Art. 17 Abs. 3	Wir sehen keinen sachlichen Grund dafür, den Anhang in der Reihenfolge der Darstellung der Posten in der Bilanz und der GuV aufbauen zu müssen. Ein derartiger Aufbau des Anhangs ist nicht für alle Anhangangaben möglich. Ein Aufbau nach sachlichen Prinzipien ist angebrachter und entspricht der üblichen Bilanzierungspraxis. Wir regen an, Art. 17 Abs. 3 zu streichen.
Eingeschränkte Angabepflichten für kleine Unternehmen	Die Mitgliedstaaten dürfen von den kleinen Unternehmen keine weiteren, über die Artikel der Richtlinie hinausgehenden Angaben verlangen.	Art. 17 Abs. 2	Einleitend ist zu bemerken, dass die Vorschrift des Art. 17 Abs. 2 bereits in Art. 4 Abs. 5 geregelt ist und deshalb überflüssig ist. Unbeschadet dessen begrüßen wir den Vorschlag der Kommission, den Mitgliedstaaten zu verwehren, die Anhangangaben für kleine Unternehmen über den RL-Vorschlag hinaus zu erweitern. Dies dient den Zielsetzungen des RL-Vorschlags. Art. 17 Abs. 2 läuft jedoch ins Leere, solange das Mitgliedstaatenwahlrecht gemäß Art. 20 Abs. 3 besteht, die kleinen Unternehmen zur Aufstellung eines Lageberichts zu verpflichten. Die Mitgliedstaaten könnten die kleinen Unternehmen zur Aufstellung eines Lageberichts verpflichten und darin weitergehende Angaben für den Lagebericht verlangen. Aus diesem Grund sollte entweder die Forderung des Art. 17 Abs. 2 auch in Art. 20 aufgenommen werden oder das Mitgliedstaatenwahlrecht des Art. 20 Abs. 3 sollte aufgehoben werden.
Angabe betreffend die Umrechnung in Euro	Angabe entfällt, d.h. gemäß Art. 17 Abs. 2 darf diese Anhangangabe von den kleinen Unternehmen nicht verlangt werden.		Zustimmung zum RL-Vorschlag. HGB-Änderung erforderlich.

Angaben zu nach Erstellung der Bilanz eingetretenen Ereignissen	Pflicht für alle Unternehmensgrößen, wesentliche Ereignisse nach dem Bilanzstichtag und ihre finanziellen Auswirkungen, im Anhang anzugeben. Für mittlere und große Unternehmen sind die Angaben (ohne finanzielle Auswirkungen) auch im Lagebericht zu machen.	Art. 17 Abs. 1 (f) Art. 20 Abs. 2 (a)	Ereignisse nach dem Bilanzstichtag für mittlere und große Unternehmen müssen sowohl im Anhang (Art. 17 Abs. 1 Buchstabe f), als auch im Lagebericht (Art. 20 Abs. 2 Buchstabe a) angegeben werden. Im Lagebericht sind die Angaben auf die Benennung dieser Ereignisse beschränkt, wogegen im Anhang auch ihre finanziellen Auswirkungen angegeben werden müssen. Die Vorschrift des Art. 20 Abs. 2 (a) sollte zur Klarstellung um einen Nebensatz ergänzt werden, "...sofern keine entsprechenden Angaben im Anhang gemacht wurden".
Angaben zu den nicht in der Bilanz enthaltenen Geschäften	Pflichtangaben für alle Unternehmensgrößen: Art, Zweck und finanzielle Auswirkungen der nicht in Bilanz enthaltenen Geschäfte.	Art. 17 Abs. 1 (e)	Zustimmung zum RL-Vorschlag. HGB-Änderung erforderlich.
Offenlegung von Geschäftsvorfällen mit nahestehenden Unternehmen und Personen.	Pflichtangaben für alle Unternehmensgrößen. Beschränkung auf die wesentlichen Geschäfte entfällt, da wohl dies der allgemeine Wesentlichkeitsgrundsatz impliziert.	Art. 17 Abs. 1 (h) iVm Art. 28 Abs. 1 (a)	Kleine und mittlere Unternehmen sollten von der Offenlegung von Geschäftsvorfällen mit nahestehenden Unternehmen und Personen befreit werden. Stattdessen sollte in Anlehnung an IAS 24 von diesen Unternehmen ein expliziter Hinweis verlangt werden ('a health warning'), ob im Berichtsjahr Geschäfte mit nahestehenden Unternehmen/Personen getätigt wurden sowie, wenn möglich, eine qualitative Angabe zum Einfluss dieser Geschäfte auf den Jahresabschluss. Für große Unternehmen sollte die Angabepflicht auf alle Transaktionen mit nahestehenden Unternehmen/Personen ausgeweitet werden, auch auf die Geschäfte, welche unter marktüblichen Bedingungen zustande gekommen sind. Siehe hierzu auch unsere Ausführungen zum allgemeinen Wesentlichkeitsgrundsatz.
Angaben bei der Anwendung von Bewertungsvereinfachungsverfahren	aufgehoben		Zustimmung zum RL-Vorschlag. HGB-Änderung erforderlich.
Angaben zu außerordentlichen Posten	Pflicht für alle Unternehmensgrößen	Art. 15	Zustimmung zum RL-Vorschlag. HGB-Änderung erforderlich.
Angaben zu Steuern auf das normale und auf das außerordentliche Ergebnis	aufgehoben		Zustimmung zum RL-Vorschlag. HGB-Änderung erforderlich.
Angaben zu sonstigen finanziellen Verbindlichkeiten, die nicht Gegenstand der Bilanz sind	Pflichtanhangangabe für alle Unternehmensgrößen: Anzugeben ist der Gesamtbetrag etwaiger finanzieller Verpflichtungen, Garantien oder Eventualverbindlichkeiten sowie Wesensart und Form jeder Verpflichtung. Verpflichtungen ggü. verbundenen oder assoziierten Unternehmen sind gesondert zu vermerken. Die derzeit gültige Einschränkung: "sofern diese Angabe für die Beurteilung der Finanzlage von Bedeutung ist" fällt weg, aber Grundsatz der Wesentlichkeit ist zu beachten. Angabe nur im Anhang möglich. Wahlrecht für die Angabe unter der Bilanz entfällt.	Art. 17 Abs. 1 (d)	Für kleine Unternehmen sollte die Pflicht auf die Angabe des Gesamtbetrages beschränkt werden. Im übrigen halten wir die Abschaffung des Wahlrechts für die Angabe in der Bilanz oder im Anhang für sachgerecht. HGB-Änderung erforderlich.
Angabe zu latenten Steuern	Anhangangabe für mittlere und große Unternehmen: "Latente Steuersalden und die Bewegungen des Geschäftsjahres"	Art. 18 Abs. 1 (g)	Wir stimmen dem RL-Vorschlag dahingehend zu, dass bei Bilanzierung der latenten Steuern, diese im Anhang anzugeben sind. Die diesbezügliche Ausnahme für kleine Unternehmen ist zweckgemäß.
Angabe und Begründung bei der erweiterten Gliederung aufgrund mehrerer Geschäftszweige	Anpassung der Gliederung möglich, aber keine Regelung für den Anhang	Art. 8 Abs. 3	Zustimmung zum RL-Vorschlag. HGB-Änderung in Bezug auf kleine Unternehmen erforderlich.
Angabe eines im Bilanzgewinn/-verlust einbezogenen Gewinn-/Verlustvortrags	Ausweis in der Bilanz. Keine Regelung für den Anhang.	Art. 9 A.Eigenkap. V	Zustimmung, dass die Angabe von Gewinn- oder Verlustvortrag im Anhang von kleinen Unternehmen nicht mehr verlangt werden darf. HGB-Änderung erforderlich.
Personalaufwand bei Anwendung des Umsatzkostenverfahrens	keine Regelung		Zustimmung zum RL-Vorschlag. HGB-Änderung in Bezug auf kleine Unternehmen erforderlich.
Angaben zu Organkrediten	Pflicht für mittlere und große Unternehmen	Art. 18 Abs. 1 (e)	Zustimmung zum RL-Vorschlag. HGB-Änderung in Bezug auf kleine Unternehmen erforderlich. Siehe auch unsere Ausführungen zum allgemeinen Wesentlichkeitsgrundsatz.

Angaben zu Beteiligungen	Pflicht für mittlere und große Unternehmen	Art. 18 Abs. 1 (h)	Beschränkung auf wesentliche Beteiligungen wäre sinnvoll. Unbeschadet dessen ist eine HGB-Änderung in Bezug auf kleine Unternehmen erforderlich.
Angabe zu den Unternehmen, deren unbeschränkt haftender Gesellschafter eine Kapitalgesellschaft ist	Pflicht für mittlere und große Unternehmen	Art. 18 Abs. 1 (l)	Beschränkung auf wesentliche Unternehmen wäre auch hier sinnvoll. Unbeschadet dessen ist eine HGB-Änderung in Bezug auf kleine Unternehmen ebenfalls erforderlich.
Angaben zu Mutterunternehmen	Pflicht für mittlere und große Unternehmen	Art. 18 Abs. 1 (m), (n), (o)	Gemäß RL-Vorschlag darf die Angabe zu Mutterunternehmen von kleinen Gesellschaften nicht mehr verlangt werden. Dem stimmen wir nicht zu. Die Angabe zu Mutterunternehmen ist für den Bilanzleser wichtig und erfordert zudem von den Unternehmen keinen großen Verwaltungsaufwand, lässt sich also nicht mit dem Ziel des Bürokratieabbaus rechtfertigen.
Angaben zu Finanzinstrumenten des Finanzanlagevermögens, die über ihrem beizulegenden Zeitwert ausgewiesen werden	Pflicht für mittlere und große Unternehmen	Art. 18 Abs. 1 (c), ii)	Zustimmung zum RL-Vorschlag. HGB-Änderung in Bezug auf kleine Unternehmen erforderlich.
Angaben zu Bildung von Bewertungseinheiten	keine Regelung		Zustimmung zum RL-Vorschlag. HGB-Änderung in Bezug auf kleine Unternehmen erforderlich.
Angaben zu Pensionsrückstellungen	keine Regelung		Zustimmung zum RL-Vorschlag. HGB-Änderung in Bezug auf kleine Unternehmen erforderlich.
Angaben zu Anteilen an inländischen Investmentvermögen mit mehr als 10%	keine Regelung		Zustimmung zum RL-Vorschlag. HGB-Änderung in Bezug auf kleine Unternehmen erforderlich.
Für Haftungsverhältnisse: Die Gründe der Einschätzung des Risikos der Inanspruchnahme	keine Regelung		Zustimmung zum RL-Vorschlag. HGB-Änderung in Bezug auf kleine Unternehmen erforderlich.
Angaben zu ausschüttungsgesperrten Beträgen	keine Regelung		Das RL-Konzept hinsichtlich der ausschüttungsgesperrten Beträge sollte vereinheitlicht werden. So wird die Ausschüttungssperre für die Neubewertungsrücklage und für Forschungs- und Entwicklungskosten geregelt, nicht dagegen für die Fair Value Bewertung. Darüber hinaus sollte es eine Regelung für die Anhangangabe zu ausschüttungsgesperrten Beträgen geben, sofern nationale Vorschriften für bestimmte Sachverhalte Ausschüttungssperren vorsehen.
Anlagespiegel	Angabe im Anhang für mittlere und große Unternehmen	Art. 18 Abs. 1 (a)	Wir befürworten die Abschaffung des Wahlrechts bzgl. der Darstellung des Anlagespiegels in der Bilanz oder im Anhang. HGB-Änderung erforderlich.
Prüfungshonorare	Explizite Vorschrift zur Befreiung von der Angabepflicht für die konsolidierten Unternehmen entfällt.	Art. 19 Abs. 1 (b)	Die Angabe zu Prüfungshonoraren sollte auf konsolidierter Ebene erfolgen, wie dies derzeit in Art. 43 Abs. 1 Nr. 15 Unterabsatz 2 der 4. Richtlinie geregelt ist. Die Befreiung von der Angabepflicht für Unternehmen, die in den konsolidierten Abschluss einbezogen sind, sollte allerdings bestehen bleiben.
Kapitel 5: Lagebericht			
Lagebericht	Pflicht für mittlere und große Unternehmen, Mitgliedstaatenwahlrecht für kleine Unternehmen.	Art. 20	Wie oben zu Art. 4 Abs. 5 erwähnt, sollte das Mitgliedstaatenwahlrecht betreffend über die Richtlinie hinausgehende Angaben auch für mittlere und große Unternehmen aufgehoben werden. Die vollständige Abschaffung dieses Mitgliedstaatenwahlrechtes würde für den Lagebericht zwei alternative Folgen haben: Entweder bleibt der Inhalt des Lageberichts im RL-Vorschlag unverändert, dann wird eine Kürzung der HGB-Vorschriften zum Lagebericht erforderlich oder die Lageberichtspflichten im RL-Vorschlag werden ergänzt. Des Weiteren sollte das Mitgliedstaatenwahlrecht des Art. 20 Abs. 3 betreffend die Befreiung der kleinen Unternehmen von der Aufstellung eines Lageberichts abgeschafft werden, siehe dazu auch unsere Ausführungen zu Art. 17 Abs. 2 'Eingeschränkte Angabepflichten für kleine Unternehmen'.
Kapitel 6: Konsolidierte Abschlüsse und Berichte			
Größenabhängige Befreiungen von der Verpflichtung zur Erstellung eines konsolidierten Abschlusses	Kleine Gruppen sind von der Verpflichtung zur Erstellung eines konsolidierten Abschlusses ausgenommen, es sei denn es handelt sich um Unternehmen von öffentlichem Interesse. Mitgliedstaatenwahlrecht für mittlere Gruppen ist geblieben.	Art. 24 Abs. 1, 2	Wir befürworten die Befreiung der kleinen Gruppen von der Konsolidierungspflicht. Vor dem Hintergrund der Harmonisierungsbestrebungen halten wir das Mitgliedstaatenwahlrecht für mittlere Gruppen jedoch für nicht zielführend. Ob mittlere Gruppen von der Verpflichtung zur Erstellung eines konsolidierten Abschlusses befreit werden sollten oder nicht, lässt sich erst nach Klärung der grundsätzlichen Frage bzgl. der Festlegung der Schwellenwerte beurteilen, siehe dazu unsere Ausführungen zur Art. 3 'Kategorien von Unternehmen und Unternehmensgruppen'.

Interessenzusammenführungs- methode der Kapitalkonsolidierung	aufgehoben		Zustimmung zum RL-Vorschlag. Keine HGB-Änderung erforderlich.
Unmittelbare Abschreibung des Geschäfts- oder Firmenwerts	aufgehoben		Zustimmung zum RL-Vorschlag. Keine HGB-Änderung erforderlich.
Übertragung eines negativen Firmenwerts auf die GuV	Übertragung ist möglich, sofern ein solches Vorgehen den allgemeinen Grundsätzen der Richtlinie entspricht. Beschränkung auf zwei mögliche Fälle entfällt.	Art. 25 Abs. 3 (c)	Es sollte klargestellt werden, unter welchen Bedingungen der negative Geschäfts- oder Firmenwert ergebniswirksam aufgelöst werden darf.
Regelungen zu Schuldenkonsolidierung, Zwischenergebniseliminierung und Aufwands- und Ertragskonsolidierung	Keine explizite Regelung, sondern wird impliziert in der Regelung des Art. 25 Abs. 7: "Im konsolidierten Abschluss sind Vermögens-, Finanz und Ertragslage der in die Konsolidierung einbezogenen Unternehmen so auszuweisen, als ob sie ein einziges Unternehmen wären." Ausnahmen bei Beträgen von untergeordneter Bedeutung entfallen. Es gilt jedoch der Grundsatz der Wesentlichkeit gemäß Art. 5 Abs. 1 (j)	Art. 25 Abs. 7, Art. 5 Abs. 1 (j)	Zustimmung zum RL-Vorschlag. Keine HGB-Änderung erforderlich.
Quotenkonsolidierung	Mitgliedstaatenwahlrecht	Art. 26	Zwecks Harmonisierung sollte das Mitgliedstaatenwahlrecht aufgehoben werden.
Bilanzierung von assoziierten Unternehmen	Konzernabschluss: Equitymethode, und zwar Kapitalanteilmethode. Eine Beteiligung an einem assoziierten Unternehmen wird zu "einem Betrag ausgewiesen, der dem auf die Beteiligung entfallenden Teil des Eigenkapitals des assoziierten Unternehmens entspricht." Einzelabschluss: Mitgliedstaatenwahlrecht	Art. 27 Abs. 2 Art. 7 Abs. 6	Dem Einbezug der assoziierten Unternehmen in den Konzernabschluss nach der Kapitalanteilmethode stimmen wir zu, da die Mehrheit der Mitgliedstaaten gegenwärtig nach dieser Methode bilanziert. HGB-Änderung ist erforderlich. Das weiterhin bestehende Mitgliedstaatenwahlrecht zur Anwendung der Equitymethode bei der Bilanzierung der assoziierten Unternehmen im Einzelabschluss halten wir nicht für sachgerecht. Dies widerspricht dem Harmonisierungsziel der Kommission.
Befreiung von der Anwendung der At- Equity Methode für die assoziierten Unternehmen	Explizite Regelung zur befreienden Anwendung der At-Equity Methode bei unwesentlichen Beteiligungen entfällt. Es gilt jedoch der Grundsatz der Wesentlichkeit gemäß Art. 5 Abs. 1 (j)	Art. 5 Abs. 1 (j)	Den Wegfall einer expliziten befreienden Vorschrift zur Anwendung der Equitymethode für den Konzernabschluss bei unwesentlichen Beteiligungen halten wir angesichts des allgemeinen Wesentlichkeitsgrundsatzes für sinnvoll.
Umgekehrter Unternehmenserwerb (reverse acquisitions)	keine Regelung		Eine Regelung zur Bilanzierung von umgekehrten Unternehmenserwerben wäre wünschenswert.
Kapitel 8: Abschlussprüfung			
Größenabhängige Befreiungen von der Verpflichtung zur Prüfung	Kleine Unternehmen sind von der Pflicht zur Abschlussprüfung befreit.	Art. 34 Abs. 1	Zustimmung zum RL-Vorschlag. Keine HGB-Änderung erforderlich.
Abschlussprüfung für Unternehmen von öffentlichem Interesse	Pflicht, und zwar unabhängig von der Größe des Unternehmens	Art. 34 Abs. 1	Zustimmung zum RL-Vorschlag. HGB-Änderung hinsichtlich der Begriffsdefinition "Unternehmen von öffentlichem Interesse" erforderlich. Siehe hinzu unsere Ausführungen zu Art. 2 Nr. 1

Kapitel 9: Bericht über Zahlungen an staatliche Stellen			
Berichtspflicht für große Unternehmen und Unternehmen von öffentlichem Interesse, die in der mineralgewinnenden Industrie oder auf dem Gebiet des Holzeinschlags in Primärwäldern tätig sind	Country-by-country Reporting: Diese Unternehmen müssen jährlich einen Bericht über Zahlungen an staatliche Stellen ausarbeiten und veröffentlichen, sofern diese Zahlungen für die die Zahlungen erhaltende staatliche Stelle wesentlich sind. Sofern die Zahlungen einem bestimmten Projekt zugeflossen sind, sind auch die Zahlungen für jedes einzelne Projekt offenzulegen. Die Berichte sind ggf. auf konsolidierter Ebene zu erstellen. Wird ein konsolidierter Bericht erstellt, sind die Tochterunternehmen und das den Bericht erstellende Mutterunternehmen von der Berichtspflicht ausgenommen. Eine Ausnahme gilt für den Fall, dass ein Unternehmen, das den Offenlegungspflichten nachkommt, damit gegen strafrechtliche Bestimmungen im betreffenden Land verstoßen würde.	Art. 36, 37, 38, 39, 40, 41	Die gesamte Regelung des Country-by-Country Reporting lehnen wir ab, da dieser Berichts-komplex u.E. nicht hinreichend durchdacht ist. So sehen wir eine Willkür in der Festlegung der zwei Industrien (mineralgewinnende und Industrie des Holzeinschlags in Primärwäldern). Des Weiteren bestehen folgende Operationalisierungshürden: - es ist für das zahlende Unternehmen mitunter schwer zu ermitteln, ob der Zahlungsempfänger in öffentlicher Hand ist und somit als „staatliche Stelle“ zu klassifizieren ist; - es ist schwierig oder gar nicht zu beurteilen, wann eine Zahlung für den Zahlungsempfänger wesentlich ist; - es ist nicht eindeutig, über welche Zahlungen zu berichten ist: nur die im Zusammenhang mit den beiden in der Richtlinie festgelegten Industrien oder alle. Es wäre z.B. unklar, ob ein Mutterunternehmen mit mehreren Tochterunternehmen alle an einen bestimmten Mitgliedstaat geleisteten Zahlungen auf konsolidierter Basis berichten muss, selbst wenn nur eines der Tochterunternehmen in dem betreffenden Mitgliedstaat in der Industrie des Holzeinschlags in Primärwäldern tätig ist.
Kapitel 10: Schlussbestimmungen			
Befreiung der Tochterunternehmen	Mitgliedstaatenwahlrecht bei Erfüllung bestimmter Voraussetzungen	Art. 43	Das Mitgliedstaatenwahlrecht hinsichtlich der Befreiung der Tochterunternehmen von der Erstellung und Prüfung eines Einzelabschlusses sollte abgeschafft werden. Diese Unternehmen sollten generell von der Einzelabschlusspflicht befreit werden. Wir schlagen vor, die einleitenden Worte des Art. 43 wie folgt zu ändern: "Notwithstanding the provisions of Directives 2009/101/EEC, a Member State shall not apply...".