



DRSC • Charlottenstr. 59 • 10117 Berlin

MR Dr. Christoph Ernst
Bundesministerium der Justiz
Mohrenstr. 37
10117 Berlin

Telefon +49 30 206412-12
Telefax +49 30 206412-15
E-Mail info@drsc.de

Berlin, 24. Oktober 2002

EG-Verordnung vom 7. Juni betreffend die Anwendung internationaler Rechnungslegungsstandards

Vorschlag der Kommission vom 28. Mai 2002 für eine Richtlinie des europäischen Parlaments und des Rates zur Änderung der Richtlinien 78/660/EWG, 83/349/EWG und 91/674/EWG über den Jahresabschluss und den konsolidierten Abschluss von Gesellschaften bestimmter Rechtsformen sowie Versicherungsunternehmen

Empfehlung der Kommission vom 16. Mai 2002 zur Unabhängigkeit des Abschlussprüfers in der EU – Grundprinzipien

Sehr geehrter Herr Dr. Ernst,

wir danken Ihnen für die Gelegenheit, zu den oben genannten Dokumenten Stellung zu nehmen, soweit sie die Rechnungslegung betreffen.

EG-Verordnung

Der Deutsche Standardisierungsrat (DSR) begrüßt die mit der EU-Verordnung einhergehende Fortentwicklung der Rechnungslegung für kapitalmarktorientierte Konzerne und die Möglichkeit der darüber hinaus gehenden Anwendung.

Der DSR ist sich der Probleme bewusst, die sich aus einer Anwendung der International Accounting Standards im Jahresabschluss für die Besteuerung, Kapitalerhaltung, Ausschüttung etc. ergeben; er sieht es jedoch primär als seine Aufgabe an, die handelsrechtliche (Konzern-)Rechnungslegung weiter zu entwickeln.

Aus den unterschiedlichen Aufgaben, die traditionell Jahres- und Konzernabschlüssen zugeordnet werden, kann man eine Rechtfertigung dafür ableiten, unterschiedliche Rechnungslegungsgrundlagen vorzugeben oder zuzulassen. Sachverhalte im Jahresabschluss anders als im Konzernabschluss darzustellen, löst jedoch Erklärungsbedarf aus und ist mit erheblichem Aufwand verbunden, insbesondere bei vielfach auftretenden Sachverhalten.



Die in § 292a HGB eröffnete Möglichkeit, für einen begrenzten Zeitraum Konzernabschlüsse nach anderen Bilanzierungsgrundsätzen aufzustellen als Jahresabschlüsse, stellt einen Kompromiss dar zwischen dem Bedürfnis der kapitalmarktorientierten Mutterunternehmen, internationale Kapitalmärkte in Anspruch zu nehmen, und dem Zeitbedarf für eine umfassendere Reform des Steuer- und Gesellschaftsrechts. Langfristig strebt der DSR eine einheitliche handelsrechtliche Rechnungslegung für Jahres- und Konzernabschluss an.

Konzernabschlüsse

Der DSR spricht sich dafür aus, die Internationalisierung der deutschen Konzernrechnungslegungsvorschriften nicht auf kapitalmarktorientierte Unternehmen zu begrenzen, sondern alle zur Konzernrechnungslegung verpflichteten Unternehmen einzubeziehen. Der Vergleichbarkeit der Konzernabschlüsse deutscher, aber auch europäischer Unternehmen untereinander ist Vorrang einzuräumen gegenüber allen Argumenten gegen einen solchen Schritt. Der Auftrag des Gesetzgebers, bis Ende 2004 eine grundsätzliche Anpassung der deutschen Regeln zur Konzernrechnungslegung an internationale Regeln anzupassen, würde so erfüllt.

Da die Voraussetzungen zur Erstellung eines Konzernabschlusses weiterhin auf der nationalen Transformation der EU Richtlinien beruhen, ergibt sich aus der derzeitigen Fassung der §§ 290 – 296 HGB im Vergleich zu den internationalen Regeln eine Reihe von Befreiungsregelungen, die noch im Rahmen der Änderungen der Richtlinien zu erörtern sind. Die größenabhängigen Befreiungen in § 293 HGB könnten beibehalten werden, um eine übermäßige Belastung kleinerer Konzerne zu vermeiden, ohne das Ziel der konvergierenden Konzernrechnungslegung aus den Augen zu verlieren. Darüber hinaus kann erwogen werden, für nicht kapitalmarktorientierte Unternehmen eine Übergangregelung über 2005 hinaus zuzugestehen, sollten sich die Vorbereitungsarbeiten für den Übergang von der HGB Konzernrechnungslegung auf die nach International Accounting Standards als in diesem Zeitrahmen nicht durchführbar erweisen.

Der DSR spricht sich gegen eine branchenspezifische Ausgestaltung der Verpflichtung zur Konzernrechnungslegung aus. In der Regel handelt es sich bei Banken und Versicherungen um börsennotierte Konzerne, die ohnehin ab 2005 zwingend IAS anwenden müssen.

Sollte die Diskussion mit den betroffenen Kreisen ergeben, dass lediglich kapitalmarktorientierte Unternehmen einer IAS-Anwendungspflicht für Konzernabschlüsse unterliegen werden, so ist den nicht-kapitalmarktorientierten Unternehmen zumindest ein Wahlrecht einzuräumen. Das Bedürfnis, auch international verständliche Informationen zur Verfügung zu stellen, beschränkt sich nicht auf bereits am Kapitalmarkt tätige Unternehmen. Mit einem Wahlrecht würden den Unternehmen freigestellt, den Zeitpunkt des Übergangs und damit der Umstellungsarbeiten bei einem geplanten Gang an die Börse vorzuziehen.

Es sei darauf hingewiesen, dass die in § 292a HGB verwandte Definition kapitalmarktorientierter Unternehmen weiter gefasst ist als in der EU Verordnung, sodass zum Beispiel nicht-kapitalmarktorientierte Holdinggesellschaften bei minimaler Umsetzung des Geltungsbereichs der EU Verordnung wieder in das HGB zurückfielen nach Auslauf des Anwendungszeitraums von § 292a HGB.



Jahresabschluss

Unter Abwägung der Argumente für eine einheitliche Grundlage der Rechnungslegung in Jahres- und Konzernabschluss, der noch ungelösten Probleme auf Gebieten des Steuer- und Gesellschaftsrechts, der Vergleichbarkeit der Informationen und der Aufwendungen, die mit einer parallelen Rechnungslegung auf der Basis unterschiedlicher Systeme verbunden sind, spricht sich der DSR dafür aus, dass kapitalmarkt-orientierte Unternehmen ohne Konzernbindung und in einen Konzernabschluss einzubeziehende Unternehmen ihren Jahresabschluss nach IAS aufstellen müssen. Ergänzende Maßnahmen wie Ausschüttungssperren sind gegebenenfalls zu regeln. Langfristig sollte keinem Unternehmen verwehrt werden, statt eines HGB Abschlusses einen nach IAS vorzulegen. Der DSR hofft, dass die Reformfordernisse in Gesellschafts- und Steuerrecht mit Nachdruck verfolgt werden.

Übergangsvorschriften

Der DSR regt an, die beiden Mitgliedstaatenwahlrechte in den Übergangsbestimmungen an deutsche Unternehmen weiterzugeben.

Grundsätzlich sollten einheitliche Transparenzanforderungen für alle kapitalmarktorientierten Unternehmen gelten. Unternehmen, die den organisierten Kapitalmarkt allein mit Schuldtiteln in Anspruch nehmen, haben schon bei der Festlegung des Anwendungsbereichs von § 292a HGB um eine Gleichbehandlung gekämpft. International Accounting Standards unterscheiden in ihrem Anwendungsbereich nicht danach, mit welchen Finanzinstrumenten der Kapitalmarkt in Anspruch genommen wird. Unter dem Gesichtspunkt der anstehenden Umstellungsarbeiten kann eine Übergangsfrist gerechtfertigt sein.

Die Bemühungen um eine Konvergenz von International Accounting Standards und US GAAP schreiten voran. Bis 2007 sollte eine Überleitungsrechnung von einem IAS Abschluss zu einem US GAAP Abschluss nahezu obsolet sein.

Richtlinienvorschlag zur Änderung der EU Bilanzrichtlinien

Der DSR weist erneut darauf hin, dass eine Anpassung aller Rechnungslegungsrichtlinien, d.h. auch der für Banken gleichzeitig erfolgen sollte, zu mal sich aus der Arbeit des IASB mehr und mehr eine Verlagerung hin zu Regelungen zu Sachverhalten unabhängig von der Branchenzugehörigkeit der beteiligten Unternehmen ergibt. Auch sei noch einmal darauf hingewiesen, dass eine Beschränkung der Änderungen auf die Richtlinien der Rechnungslegung dem gesteckten Ziel, eine konfliktfreie Anwendung der IAS zu ermöglichen, nicht gerecht werden kann, da zum Beispiel auch die auf der Zweiten Richtlinie basierenden Gewinnverwendungs- und Kapitalerhaltungsregeln betroffen sind.

Die Umsetzung der neu in die Richtlinien aufgenommenen Mitgliedstaatenwahlrechte sollte zum Anlass genommen werden, die bisherige Umsetzung von Mitgliedstaatenwahlrechten kritisch daraufhin zu überprüfen, ob sie dem Ziel der Internationalisierung der Rechnungslegung auch weiterhin gerecht wird; dabei sollten im Wesentlichen Wahlrechte auf ihre fortwährende Berechtigung hin überprüft werden.



Vierte Richtlinie

Die Erweiterung der Bestandteile des Jahresabschlusses sollte wie folgt umgesetzt werden:

- Der Jahresabschluss besteht aus Bilanz, Gewinn- und Verlustrechnung, Eigenkapitalveränderungsrechnung, Kapitalflussrechnung und dem Anhang
- Gesellschaften, die nicht in einen Konzernabschluss einbezogen werden und Grosse i.S.d. § 267 HGB sind, haben als weiteren Bestandteil des Jahresabschlusses eine Segmentberichterstattung zu erstellen

Das in Artikel zwei verankerte Ziel des den tatsächlichen Verhältnissen entsprechenden Bildes der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage wurde ohne die Möglichkeit des *override* in das HGB transformiert. Die Diskussionen des IASC bei der Revision von IAS 1 in 1997 und nun im Rahmen des improvements projects verdeutlichen die Notwendigkeit einer umfassenden Umsetzung des Richtlinientextes. Der DSR hat sich auch in seinem als Entwurf veröffentlichten Rahmenkonzept zu den Grundsätzen ordnungsmäßiger Rechnungslegung zu einem restriktiv zu handhabenden *override* bekannt. Es wird daher nachdrücklich angeregt, dieses Thema aufzugreifen und § 264 Abs. 2 HGB ggf. anzupassen.

In Artikel 4 soll der Grundsatz *substance over form* eingefügt werden, um die Abgrenzung von Eigen- und Fremdkapital IAS kompatibel machen zu können. Es erscheint zweifelhaft, ob über eine Regelung zum Postenausweis die Konfliktfreiheit erreicht werden kann. Eine weitergehende Vorschrift, nach der die wirtschaftliche Betrachtungsweise ausschlaggebend sein soll z.B. zur Notwendigkeit der Konsolidierung einer Zweckgesellschaft wäre wünschenswert.

Der DSR spricht sich dafür aus, ausschließlich eine Aufstellung von Bilanz und Gewinn- und Verlustrechnung vor Ergebnisverwendung zuzulassen.

Zu Artikel 18 schlägt der DSR folgende Umsetzung vor:

- Streichung des Wahlrechtes zum Ansatz eines Rechnungsabgrenzungspostens gem. § 250 Abs. 1 S. 2 Nr. 1 HGB für zu berücksichtigende Zölle und Verbrauchssteuern auf Vorräte und Einführung einer Aktivierungspflicht im Rahmen der Anschaffungs- und Herstellungskosten von Vorräten (Ergänzung § 255 HGB)
- Streichung des Wahlrechtes zum Ansatz eines Rechnungsabgrenzungspostens gem. § 250 Abs. 1 S. 2 Nr. 2 HGB für berücksichtigte Umsatzsteuer auf Anzahlungen für Vorräte und Einführung einer netto Ansatzpflicht für die Anzahlungen, d.h. ohne Umsatzsteueranteil
- Ersatz des Wahlrechtes zur Aktivierung eines Disagios durch eine Pflicht gem. § 250 Abs. 3 HGB

Zu Artikel 20 Abs. 1 schlägt der DSR vor:

- Änderung des Passivierungswahlrechtes für die Bilanzierung von Aufwendungen für Instandhaltung in ein Passivierungsverbot (Streichung § 249 Abs.1 S. 3 HGB) zur Anpassung an IAS



Zu Artikel 20 Abs. 2 schlägt der DSR vor:

- Änderung des Passivierungswahlrechts für die Bilanzierung von Aufwandsrückstellungen in Passivierungsverbot (Streichung § 249 Abs.2 HGB)

Zu Artikel 22 schlägt der DSR vor, das Wahlrecht weiterzugeben:

- Neben den in § 275 HGB umgesetzten Verfahren (UKV, GKV) soll auch eine weitere Aufstellungsform ermöglicht werden; eine konkrete Umsetzung des performance statements ist allerdings noch nicht möglich
- Es ist darauf hinzuweisen, dass hierdurch u.U. die Größenkriterien des § 267 HGB (Umsatzerlöse) nicht mehr als vergleichbarer Maßstab dienen könnten

Die in Artikel 31 Abs. 1 c): vorgeschlagene Modifizierung des Rückstellungsbegriffs bedarf keiner Umsetzung.

Das Mitgliedstaatenwahlrecht in Artikel 31 Abs. 1a sollte nicht weitergegeben werden. Das Passivierungswahlrecht für die Bilanzierung von Aufwandsrückstellungen sollte in ein Passivierungsverbot (Streichung § 249 Abs.2 HGB) geändert werden.

Das Wahlrecht der Aktivierung von Ingangsetzungsaufwendungen in Art. 34 Abs. 1 (§269 HGB, § 282 HGB) sollte in ein Aktivierungsverbot geändert werden.

Das Aktivierungswahlrecht für einen erworbenen Firmenwert in Art. 37 Abs. 2 (§ 255 Abs. 4 S. 1 HGB) sollte in eine Aktivierungspflicht geändert werden.

Der DSR sieht einen regelmäßig vorgenommenen Impairment-Test als ein zulässiges Abschreibungskonzept an. Es ergeht die Anregung, einen systematischen planmäßigen Werthaltigkeits-Test explizit in das HGB aufzunehmen.

Artikel 39 Abs. 1 c) sollte wie folgt umgesetzt werden:

- Einführung eines Abschreibungsverbots durch Streichung § 253 Abs. 3 S. 3 HGB
- Streichung des Wahlrechts der Abschreibung nach vernünftiger kaufmännischer Beurteilung (§ 253 Abs. 4 HGB)

Das Mitgliedstaatenwahlrecht in Artikel 39 Abs. 2 zur Aktivierung von Fremdkapitalzinsen sollte in eine Ansatzpflicht umgewandelt werden, sofern Fremdkapitalzinsen direkt zuordenbar sind.

Die Anwendungsmöglichkeit der LIFO Methode nach Art. 40 Abs. 1 ist zu streichen.

Das Mitgliedstaatenwahlrecht in Art. 42e einer Bewertung von „Investment Property“ zum beizulegenden Zeitwert sollte nicht weitergegeben werden, diese Bewertung sollte als Pflicht umgesetzt werden für alle Jahresabschlüsse und Konzernabschlüsse. Für biologische Vermögenswerte sollte das Bewertungswahlrecht an die Unternehmen weitergegeben werden.

Die Erfassung der Wertänderungen sollte bei Investment Property und biologischen Vermögenswerten im Ergebnis erfolgen.



Artikel 45 Abs. 1 sollte wie folgt umgesetzt werden:

- Beteiligungsliste (Art. 43 Abs. 1 Nr.1) sollte im Anhang dargestellt werden (keine Weitergabe des Wahlrechts)
- Verzicht auf die Anwendung der Schutzklausel b)

Bei der Umsetzung von Artikel 46 Abs. 1 ist darauf zu achten, dass sich aus der bereits bestehenden Verpflichtung zur Risikoberichterstattung keine Redundanzen oder Kollisionen mit Anhangangaben ergeben.

Die in Artikel 59 Abs. 1 gegebene Möglichkeit, auch im Jahresabschluss eine Bilanzierung at equity vorzunehmen, sollte zu einer Überarbeitung der Bilanzierung von Anteilen an assoziierten Unternehmen aufgenommen werden.

Siebente Richtlinie

Die Voraussetzungen zur Erstellung eines Konzernabschlusses oder Abgrenzung des Konsolidierungskreises stellen die bedeutendste Schnittstelle zwischen der EU Verordnung und den Richtlinien dar. Hier bedarf es in jedem Fall einer umfassenden Überarbeitung der §§ 290 ff. HGB. Eine „endgültige“ Fassung des grundlegenden Konzepts der Konsolidierung nach IAS wird erst in einigen Monaten (Jahren) vorliegen, so dass sich erneut Änderungsbedarf für die Richtlinie und das HGB ergeben kann.

Soll das Kontrollkonzept des IAS 27 alleiniger Auslöser für die Erstellung eines Konzernabschlusses sein, ist die einheitliche Leitung aus dem HGB zu verbannen. Es könnte zu dem kuriosen Fall kommen, dass ein Unternehmen nach HGB auf Grund einheitlicher Leitung einen Konzernabschluss nach IAS 27 zu erstellen hat, der dieses Konzept nicht kennt.

Der DSR schlägt vor, alle Möglichkeiten zur Befreiung eines Mutterunternehmens von der Verpflichtung zur Konzernrechnungslegung nicht in das HGB zu übernehmen mit Ausnahme der Größenmerkmale.

Der DSR sieht die Notwendigkeit die Daseinsberechtigung der Konzernabschlussbefreiungsverordnung, d.h. die Umsetzung von Artikel 11 Absatz 1 zu überdenken.

Das Mitgliedstaatenwahlrecht in Artikel 15 Abs. 1 sollte nicht aufgenommen werden.

Der DSR schlägt vor, Artikel 16.1 wie folgt umzusetzen: „Der Konzernabschluss besteht aus Bilanz, Gewinn- und Verlustrechnung, Eigenkapitalveränderungsrechnung, Kapitalflussrechnung, Segmentberichterstattung und dem Anhang“.

Entsprechend den Ausführungen zur Vierten Richtlinie schlägt der DSR vor, den *override* umzusetzen und § 297 HGB anzupassen.

Es besteht keine Veranlassung, Artikel 16 Abs. 6 (weitere Angaben) umzusetzen.

Der DSR hat sich bereits wiederholt für die Flexibilisierung der Gliederungsvorschriften ausgesprochen. Für das Wahlrecht gemäß Art. 17 Abs. 2 (Vorräte in einem Posten zusammenzufassen) sieht der DSR jedoch keinen Raum.



Die Mitgliedstaatenwahlrechte in Artikel 19 Abs. 1 sollten nicht weitergegeben werden, d.h. die Verrechnung sollte zu dem in DRS 4 vorgesehenen Zeitpunkt erfolgen (Erwerb), die Verrechnung von positivem und negativem Goodwill sollte nicht zugelassen sein.

Die nach Artikel 20 Abs. 1 zulässige Interessenszusammenführungsmethode sollte gestrichen werden (§ 302 HGB).

Das in Artikel 28 gegebene Mitgliedstaatenwahlrecht sollte nicht an Unternehmen weitergegeben werden, Vorjahreszahlen sollten zwingend angepasst werden.

Das Mitgliedstaatenwahlrecht in Artikel 29 Abs. 2 sollte nicht weitergegeben werden (einheitliche Bewertungsmethoden).

Artikel 30 Abs. 1 sollte entsprechend den Vorschlägen zum Jahresabschluss dahingehend umgesetzt werden, dass ein erworbener Firmenwert zu aktivieren ist. Auch hier sollte der systematische planmäßige Werthaltigkeits-Test explizit in das HGB aufgenommen werden.

Eine Verrechnung des Goodwill mit den Rücklagen nach Artikel 30 Absatz 2 sollte nicht in das HGB übernommen werden.

Das Mitgliedstaatenwahlrecht in Artikel 32 Abs. 1 sollte nicht weitergegeben werden, Gemeinschaftsunternehmen sollten at equity bilanziert werden.

Zu dem in Artikel 33 Absatz 2 c) gegebenem Wahlrecht empfiehlt der DSR, eine Präferenz für die Buchwertmethode auszusprechen.

Das Mitgliedstaatenwahlrecht in Artikel Absatz 2d sollte nicht weitergegeben werden; wie in DRS 8 ist der Zeitpunkt des Erwerbs als maßgeblicher Zeitpunkt anzusehen.

Artikel 34 Nr.12 (Angaben zu Vergütungen) sollte vollständig umgesetzt werden.

Das Mitgliedstaatenwahlrecht in Artikel 35 Abs. 1 sollte nicht weitergegeben werden, die Beteiligungsliste sollte im Anhang dargestellt werden.

Die Neufassung des Artikel 36 Absatz 1 erfordert keine Modifizierung von § 315 HGB, Artikel 36 Absatz 3 kann explizit in § 315 HGB aufgenommen werden.