



WIRTSCHAFTSPRÜFERKAMMER

Körperschaft des
öffentlichen Rechts

www.wpk.de/stellungnahmen/
www.wpk.de/magazin/1-2012/

Stellungnahme der Wirtschaftsprüferkammer

zur Überarbeitung der EU-Bilanzierungsrichtlinien (78/660/EWG und 83/349/EWG)

Berlin, den 6. Dezember 2011

Ansprechpartner: Heiko Spang
Wirtschaftsprüferkammer
Rauchstraße 26, 10787 Berlin
Telefon: 0 30 - 72 61 61 - 112
Telefax: 0 30 - 72 61 61 - 287
E-Mail: heiko.spang@wpk.de
www.wpk.de

Geschäftsführer: RA Peter Maxl Telefon: 0 30 - 72 61 61-110 Telefax: 0 30 - 72 61 61-104 E-Mail: peter.maxl@wpk.de
Dr. Reiner J. Veidt Telefon: 0 30 - 72 61 61-100 Telefax: 0 30 - 72 61 61-107 E-Mail: reiner.veidt@wpk.de

An:

Bundesministerium der Justiz

Zur Kenntnisnahme:

Herr Michel Barnier, EU-Kommissar für den Binnenmarkt und Dienstleistungen

Bundesministerium der Finanzen

Bundesministerium für Wirtschaft und Technologie

Bundesrechtsanwaltskammer

Bundessteuerberaterkammer

Bundesverband der freien Berufe

Deutsche Prüfstelle für Rechnungslegung

Deutscher Anwaltverein

Deutscher Buchprüferverband e. V.

Deutscher Steuerberaterverband

Deutscher Wirtschaftsprüferverein e.V.

DRSC

Institut der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e. V.

wp.net e. V. Verband für die mittelständische Wirtschaftsprüfung

Einleitung

Die Wirtschaftsprüferkammer (WPK) ist eine Körperschaft des öffentlichen Rechts, deren Mitglieder alle Wirtschaftsprüfer, vereidigten Buchprüfer, Wirtschaftsprüfungsgesellschaften und Buchprüfungsgesellschaften in Deutschland sind. Die WPK hat ihren Sitz in Berlin und ist für ihre über 21.000 Mitglieder bundesweit zuständig. Unsere gesetzlich definierten Aufgaben sind unter www.wpk.de in den Rubriken „Über die WPK/Allgemeines“ (<http://www.wpk.de/ueber/allgemeines.asp>) und „Über die WPK/Aufgaben“ (<http://www.wpk.de/ueber/aufgaben.asp>) ausführlich beschrieben.

Wir bedanken uns für die vom Bundesministerium der Justiz geschaffene Möglichkeit, Stellung zu dem Richtlinienvorschlag der EU-Kommission zur Änderung der Bilanzierungsrichtlinien nehmen zu können. Im Folgenden erlauben wir uns, zunächst grundlegende Anmerkungen zum Richtlinienvorschlag der EU-Kommission zu machen. Im Anschluss legen wir unsere Überlegungen zur deutschen Fassung des Richtlinienvorschlages dar.

Anmerkungen zum Richtlinienvorschlag der EU-Kommission

Die WPK steht der beabsichtigten Überarbeitung der EU-Bilanzierungsrichtlinien (78/660/EWG und 83/349/EWG) und den damit seitens der EU-Kommission verfolgten Zielen der Deregulierung und Harmonisierung der Rechnungslegung in der Europäischen Union grundsätzlich positiv gegenüber.

Eine weitere Harmonisierung der Rechnungslegung in den Mitgliedstaaten der EU könnte gerade im Bereich großer, international tätiger, nicht kapitalmarktorientierter Unternehmen die Vergleichbarkeit der Abschlüsse verbessern und somit die administrativen und die Finanzierungskosten dieser Unternehmen senken. Die dazu vorgeschlagenen Maßnahmen, wie bspw. die Abschaffung von Mitgliedstaatenwahlrechten, sind aus unserer Sicht grundsätzlich geeignet, eine stärkere Harmonisierung zu fördern.

Aus unserer Sicht lässt der Richtlinienvorschlag jedoch eine klare Gewichtung der Ziele, die durch die Rechnungslegung im Einzelabschluss verwirklicht werden sollen, vermissen. Während bspw. die Regelung in Artikel 11 Nr. 9 (Ausschüttungssperre bei Aktivierung von Entwicklungskosten) die Gläubigerschutzfunktion des Jahresabschlusses stärkt, führen gerade die Beibehaltung der Mitgliedstaatenwahlrechte zur Neubewertungsmethode (Artikel 6) und zur Zeitwertbilanzierung bei Finanzinstrumenten und bestimmten Arten von Vermögensgegenständen (Artikel 7) zu einer Stärkung der Informationsfunktion in angelsächsischem Sinne (d.h. der Entscheidungsnützlichkeit des Jahresabschlusses für – in der Regel kurzfristig orientierte – Finanzinvestoren).

Die Orientierung an kurzfristigen Unternehmenserfolgen im Jahresabschluss in Verbindung mit der Ausschüttung unrealisierter Scheingewinne bspw. aufgrund einer Zeitwertbilanzierung halten wir – gerade vor dem Hintergrund der Finanzmarktkrise – für problematisch. Kapitalzu- und -abflüsse in die Unternehmen sollten vielmehr aufgrund langfristiger Unternehmensziele und nachhaltiger Unternehmenserfolge erfolgen. Nachhaltige Unternehmenserfolge lassen sich jedoch nur durch eine Rechnungslegung antizipieren, deren Zwecksetzung vorrangig in einer Rechenschaftsfunktion (Abbildung des Schuldendeckungspotenzials) und in der Ermittlung des an der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit des Unternehmens orientierten Ausschüttungspotenzials zu sehen ist. In diesem Zusammenhang möchten wir uns dafür aussprechen, dass bei der Zusammenlegung der Regelungen der 4. und der 7. EU-Richtlinie deutlich die unterschiedlichen Zwecksetzungen von Einzelabschluss (Rechenschaftsfunktion und Gläubigerschutzfunktion) und Konzernabschluss (Informationsfunktion) dargestellt werden.

Insbesondere begrüßen wir es in diesem Zusammenhang sehr, dass die verpflichtende EU-weite Einführung des *IFRS for SME* nicht als Option im Rahmen des Richtlinienvorschlages weiter verfolgt wird. In Bezug auf die Einführung des *IFRS for SME* hatte die WPK in ihrer Stellungnahme vom 11. März 2011 im Rahmen der EU-Konsultation bereits erhebliche Bedenken geäußert. Eine derart herbeigeführte Harmonisierung der Rechnungslegung wäre aufgrund der Komplexität und Regelungsdichte des *IFRS for SME* unverhältnismäßig und mit überzogenem Bürokratieaufwand verbunden. Wie bereits mit der Einführung des BilMoG als einfache und kostengünstige Alternative zu den IFRS erfolgt, sollte auch künftig der deutsche Gesetzgeber darauf hinwirken, dass die *IFRS for SME* keinen (z.B. auch faktischen) Verbindlichkeitscharakter in der EU erlangen.

Insbesondere die mit den IFRS verbundene Ausweitung der Fair Value-Bilanzierung sehen wir kritisch. Marktwerte sind grundsätzlich nur für einen Teil der zu Fair Values zu bilanzierenden Vermögenswerte (im Wesentlichen für bestimmte Finanzinstrumente) verfügbar und selbst dann kommt es mitunter zur Diskussion über die Liquidität des entsprechenden Marktes; sofern man darüber hinaus überhaupt davon ausgehen kann, dass es für einen bestimmten Vermögenswert nur einen Markt gibt. Im Bereich der Bewertungsmodelle wird letztlich die systematische Schwäche der Fair Value Bilanzierung ersichtlich. Die den Bewertungsmodellen zugrunde zu legenden Prognosen sind letztlich kaum objektivierbar – jedwede Entwicklung kann mehr oder weniger plausibel argumentiert werden. Durch die Justierung der „Stellschrauben“ wird nicht der Fair Value, sondern eine Bandbreite an „möglichen Werten“ berechnet, innerhalb der der Marktpreis eines Vermögenswertes zu suchen ist. Auch eine Fülle von Anhangangaben kann letztlich die damit verbundene mangelnde Aussagekraft der Fair Value Bilanzierung bei Verwendung von Bewertungsmodellen nicht abschwächen.

Internationale Rechnungslegungsstandards, die mit einer derartigen Vielzahl von Ermessensspielräumen behaftet sind, werfen somit für den Berufsstand der Wirtschaftsprüfer die Frage der Prüfbarkeit der IFRS-Abschlüsse auf, so dass „...ein solides Urteil über die Bilanzierung in vielen Fällen weder für den Abschlussprüfer noch für die Bilanzpolizei möglich [ist]...“ (Börsenzeitung vom 29.11.2011, Bilanzprüfstelle kritisiert Bewertungsfreiheiten).

Die Deregulierung u.a. aufgrund der Begrenzung der Anhangangaben und des Wegfalls der Pflichtprüfung für kleine Unternehmen führt zu einer Kostenreduktion in diesem Segment und wäre geeignet, Wachstumsimpulse zu setzen. Auch hier halten wir die im Richtlinienvorschlag geäußerten Maßnahmen für grundsätzlich geeignet, das Ziel der Deregulierung zu fördern.

Nach unserer Auffassung erfordern die geäußerten Vorschläge nur geringen Anpassungsbedarf an den bestehenden deutschen handelsrechtlichen Regelungen, da der Richtlinienvorschlag weitgehend mit dem deutschen Handelsrecht nach BilMoG in Einklang steht. Im Wesentlichen wird der Bereich der Anhangangaben für kleine Unternehmen eine erhebliche Reduktion erfahren.

Im Folgenden möchten wir einige Hinweise zu konkreten Artikeln des Richtlinienvorschlages geben:

Artikel 2 – Begriffsbestimmungen

Die Definition der Herstellungskosten in Artikel 2 Nr. 7 spricht ausdrücklich davon, dass Gemeinkosten einbezogen werden **können**. Im deutschen Handelsrecht wurde dieses Wahlrecht mittlerweile durch eine Aktivierungspflicht für angemessene Teile der Material- und Fertigungsgemeinkosten ersetzt. Vor dem Hintergrund der Harmonisierung der Rechnungslegung sprechen wir uns an dieser Stelle für eine Streichung des Aktivierungswahlrechtes in Artikel 2 und für die Aufnahme einer entsprechenden Aktivierungspflicht aus.

Artikel 5 – Allgemeine Grundsätze für die Rechnungslegung

In Nr. 1 (g) zu Artikel 5 wird das Saldierungsverbot analog § 246 Abs. 2 HGB kodifiziert. Es sollte sichergestellt sein, dass auch unter dem Richtlinienvorschlag eine Saldierung von Deckungsvermögen und Schulden aus Altersversorgungsverpflichtungen i.S.d. § 246 Abs. 2 S. 2 HGB zulässig ist.

Artikel 6 - Alternative Bewertungsgrundlage für Anlagevermögen zu Neubewertungsbeträgen sowie Artikel 7 - Alternative Bewertungsgrundlage für den beizulegende Zeitwert

Eine Streichung des Mitgliedstaatenwahlrechts zur Zulässigkeit der Neubewertungsmethode für Anlagevermögen (Art. 6 Nr. 1) bzw. des Mitgliedstaatenwahlrechts zur Fair Value-Bilanzierung

(Art. 7 Nr. 1) würden wir begrüßen. Dies würde einerseits eine stärkere Harmonisierung bewirken, andererseits die oben genannten Probleme der Ermittlung von *fair values* (insbesondere hohe Ermessensbehaftung bei Anwendung von Bewertungsmodellen) vermeiden.

Artikel 11 - Vorschriften zu einzelnen Posten der Bilanz

Gemäß lfd. Nr. 8 wird das so genannte LiFo (Last in, First out) Verfahren nicht mehr als zulässiges Bewertungsvereinfachungsverfahren genannt. Fraglich ist in diesem Zusammenhang allerdings, was unter „vergleichbare Verfahren“ i.S.d. Richtlinienvorschlages zu verstehen ist. Dazu bedarf es weitergehender Erläuterungen.

In Bezug auf die Abschreibung von Geschäfts- oder Firmenwerten (Artikel 11 Nr. 10) und aktivierten Entwicklungskosten (Artikel 11 Nr. 9) sollte – aufgrund der inhaltlichen Nähe der Sachverhalte – eine Vereinheitlichung der Regelung zu den Abschreibungsdauern vorgenommen werden.

Gemäß Artikel 11 Nr. 11 Abs. 3 sollen Rückstellungen mit dem „besten Schätzwert von Aufwendungen“ anzusetzen sein. Diese von der bisherigen Wertung abweichende Begrifflichkeit bedarf der weitergehenden Erläuterung. Insbesondere stellt sich hier die Frage, inwieweit das handelsrechtliche Vorsichtsprinzip zu berücksichtigen ist. Auch hier wird ohne Not ein zusätzlicher unbestimmter Rechtsbegriff eingebracht, der die Beliebigkeit der Bilanzierung (s.o. - Börsenzeitung vom 29.11.2011, Bilanzprüfstelle kritisiert Bewertungsfreiheiten)) Tür und Tor öffnet.

Artikel 14 - Gliederung der Gewinn- und Verlustrechnung – nach Funktion der Aufwendung

Das in Artikel 14 dargestellte Gliederungsschema der GuV nach Umsatzkosten enthält keinen Posten „sonstige betriebliche Aufwendungen“.

Artikel 15 - Sonderbestimmung zur Gewinn- und Verlustrechnung in Verbindung mit Artikel 13 und Artikel 14

Die Gliederungsschemata zur GuV in Artikel 13 und 14 sehen keine separaten außerordentlichen Ergebnisposten mehr vor. Allerdings erfordert Artikel 15 einen separaten GuV-Ausweis von Aufwands- und Ertragsposten bei außerordentlicher Größenordnung oder außerordentlichem Stellenwert. Hier wären aus unserer Sicht weitere Erläuterungen seitens des Gesetzgebers erforderlich, was unter einem Aufwands- und Ertragsposten zu verstehen ist (ein einzelner Sachverhalt oder tatsächlich ein separater Posten der GuV-Gliederung), sowie, was als außerordentliche Größenordnung bzw. Stellenwert anzusehen ist. Vor dem Hintergrund umfangreicher Erläuterungsanforderungen sprechen wir uns für die Beibehaltung der außerordentlichen Ergebnisposten in der GuV aus.

Artikel 17 - Inhalt des für alle Unternehmen geltenden Anhangs

Die Anhangangaben von kleinen Unternehmen sollen sich künftig ausschließlich auf die in Artikel 17 genannten beschränken. Dies hätte eine entsprechende Erleichterung der Abschlusserstellung für diese Unternehmen zur Folge. Im Gegenzug fallen allerdings bislang nach HGB bestehende größenabhängige Erleichterungen für kleine Unternehmen bzgl. der nicht in der Bilanz erscheinenden Geschäfte (§ 285 Nr. 3 i.V.m. § 286 Abs. 1 HGB) und bei in 100% Anteilsbesitz stehenden Unternehmen in Bezug auf nicht zu marktüblichen Konditionen zustandekommene Geschäfte mit nahe stehenden Personen (§ 285 Nr. 21 HGB) weg.

Gemäß Nr. 1 (f) haben alle Unternehmen im Anhang die „Art wesentlicher Ereignisse am Ende des Jahres, die weder in der Gewinn- und Verlustrechnung noch in der Bilanz widergespiegelt sind und ihre finanziellen Auswirkungen“ anzugeben. Eine entsprechende Angabepflicht für den Lagebericht findet sich auch in Artikel 20 Nr. 2(a). Fraglich ist, ob hier eine zweifache Angabe (Anhang und Lagebericht) von Ereignissen nach dem Bilanzstichtag für Lageberichtspflichtige Unternehmen gefordert wird. Der unterschiedliche Wortlaut in Artikel 17 und Artikel 20 könnte allerdings auch eine unterschiedliche Qualität der Angaben vermuten lassen. Dementsprechend sind aus unserer Sicht weitere Erläuterungen erforderlich. Eine Wiederholung von Angaben sollte vermieden werden.

Besondere Anmerkungen zur deutschen Übersetzung des Richtlinienvorschlages

Bedauerlicherweise ist die deutsche Fassung des Richtlinienvorschlages an einigen Stellen missverständlich oder sogar fehlerhaft und sollte dementsprechend nochmals überarbeitet werden. Einige der problematischen Übersetzungen sind im Folgenden aufgeführt:

Artikel 2 – Begriffsbestimmungen

Nr. 6 spricht von „Erwerbspreis“; gemeint sind allerdings die „Anschaffungskosten“ i.S.d. § 255 Abs. 1 HGB.

Artikel 3 – Unternehmenskategorien und -gruppen

In Bezug auf kleine Unternehmen (Nr. 1) wird als Größenmerkmal eine Bilanzsumme von 500.000 EUR aufgeführt. Die englische Fassung sieht an dieser Stelle eine Bilanzsumme von 5.000.000 EUR.

*Artikel 13 - Gliederung der Gewinn- und Verlustrechnung – nach Eigenart der Aufwendung und
Artikel 14 - Gliederung der Gewinn- und Verlustrechnung – nach Funktion der Aufwendung*

In der deutschen Fassung sprechen Artikel 13 Nr. 14 und Artikel 14 Nr. 12 von „Steuern auf das **außerordentliche** Ergebnis“. Die englische Fassung hingegen enthält an diesen Stellen den Begriff „tax on profit or loss“, also Steuern auf das (gewöhnliche) Ergebnis des Geschäftsjahres.

Artikel 24 - Ausnahmen von der Konsolidierung

Die deutsche Übersetzung sieht in Nr. 1 zu Artikel 24 ein Wahlrecht von der Konzernabschlussstellungspflicht bei kleinen Unternehmensgruppen vor („können“). Die englische Fassung sieht hier eine entsprechende verpflichtende Ausnahme („shall“) vor, soweit kein Unternehmen von öffentlichem Interesse vorliegt.

Artikel 34 - Allgemeine Anforderungen

In der deutschen Übersetzung sind die Abschlüsse von Unternehmen von öffentlichem Interesse, kleinen und mittleren Unternehmen prüfungspflichtig. Die englische Fassung sieht hingegen eine Prüfungspflicht für die Abschlüsse von Unternehmen von öffentlichem Interesse, mittleren und großen Unternehmen vor.

Artikel 35 - Inhalt des Abschlussprüfungsberichts

Artikel 35 gibt die Inhalte des „Abschlussprüfungsberichts“ vor. Der verwendete Begriff „Abschlussprüfungsbericht“ ist allerdings ungenau, da in Deutschland zwischen dem an die Öffentlichkeit gerichteten Bestätigungsvermerk und dem für unternehmensinterne Kreise bestimmten Prüfungsbericht unterschieden wird.

Artikel 35 bezieht sich inhaltlich auf den Bestätigungsvermerk. Dieser Begriff sollte entsprechend in der deutschen Übersetzung verwendet werden.
