



09050-12-gr  
Institut der Wirtschaftsprüfer in  
Deutschland e.V.  
Frau Dr. Herkendell  
Wirtschaftsprüferhaus  
Tersteegenstraße 14  
40474 Düsseldorf

Ebner Stolz Mönning Bachem  
GmbH & Co. KG

Wirtschaftsprüfungsgesellschaft  
Steuerberatungsgesellschaft

Gereonstraße 43/65 50670 Köln  
Telefon +49 221 20643-0  
Telefax +49 221 20643-10  
mail-koeln@ebnerstolz.de  
www.ebnerstolz.de

Bn/gr ☎ - 79 ☎ -50

Köln, 23. August 2012

## Comment Letter PS 250

Sehr geehrte Frau Dr. Herkendell,

für die Gelegenheit zu EPS 250 n.F. Stellung zu nehmen, möchten wir uns bedanken.

Leider war es uns nicht möglich, die Stellungnahmefrist für EPS 250 n.F. einzuhalten. Wir würden uns freuen, wenn Sie unsere Stellungnahme dennoch bei der Beratung des EPS 250 n.F. berücksichtigen könnten.

Hinsichtlich der Wesentlichkeit falscher Angaben im Anhang wird in Tz. 22 danach differenziert, ob es sich um quantitative oder qualitative Angaben handelt und, ob originäre Anhangangaben oder Aufgliederungen/Erläuterungen zu Bilanz/GuV vorliegen. Allen Fällen, der nach diesen Kriterien gebildeten Matrix ist gemein, dass fehlerhafte Angaben grundsätzlich Wesentlichkeitserwägungen zugänglich sind, unterlassene Angaben hingegen nicht. Dass die Wesentlichkeit unterlassener Angaben nach der Tabelle in Tz. 22 nur „in der Regel“ bzw. „grundsätzlich“ gegeben ist, kann sich dabei nicht wohl nicht auf die Entscheidungsrelevanz oder auf die Höhe des Fehlers beziehen, da diese Kriterien ausschließlich bei fehlerhaften aber vorhandenen Angaben relevant sind.

Unseres Erachtens ist diese kategorische Unterscheidung nach fehlerhaften und unterlassenen Angaben weder sachgerecht noch vom Gesetzgeber gefordert.

## **1. Abschlussadressatenorientierung**

Wie in Tz. 4 ausgeführt liegt dem Wesentlichkeitskonzept für den Jahresabschluss eine Adressatenorientierung zugrunde. Wesentlich sind solche Fehler, die wegen ihrer Größe oder Bedeutung einen Einfluss auf den Aussagewert der Rechnungslegung für deren Adressaten haben. Auch nach ISA 320.2 sind falsche Darstellungen als wesentlich anzusehen, wenn erwartet werden kann, dass sie die auf der Grundlage des Abschlusses getroffenen Entscheidungen von Nutzern beeinflussen können.

Aus Adressatensicht sind falsche Angaben danach wesentlich, wenn sie ihrer Größe (qualitativ) oder ihrer Natur nach (qualitativ) so wichtig sind, dass sie für ihn Entscheidungsrelevanz erlangen. Unerheblich ist demnach z.B., ob eine Angabe gänzlich unterlassen oder falsch ausgewiesen wurde, sofern der Betrag des Fehlers die (ggf. spezifische) Wesentlichkeit nicht erreicht. Die Entscheidungsrelevanz für den Abschlussadressaten ist alleiniger Maßstab.

Für den Abschlussadressaten wird u.E. es z.B. keinen wesentlichen Unterschied machen, ob – bei einer angenommenen Wesentlichkeit für den Abschluss als Ganzes von T€ 100 – die sonstigen finanziellen Verpflichtungen, die a) tatsächlich T€ 10 betragen, nicht angegeben sind oder b) tatsächlich T€ 50 betragen, mit T€ 40 angegeben sind. Nach der Regelung in Tz. 22 liegt hingegen im Fall a) in der Regel eine wesentliche falsche Angabe vor, im Fall b) aber nicht.

## **2. Unterschiedliche Maßstäbe der Wesentlichkeit in Bilanz/GuV und Anhang**

Falsche Angaben in Bilanz und GuV sind wesentlich, wenn Sie unter qualitativen oder quantitativen Aspekten Entscheidungsrelevanz für den Abschlussadressaten haben. Unterlassene Anhangangaben sind gem. Tz. 22 hingegen in der Regel ohne weiteres wesentlich und falsche qualitative Angaben sind es dann, wenn sie nicht zweifelsfrei unbeachtlich sind. Eine derartige Differenzierung wäre sinnvoll, wenn den gesetzlichen Regelungen zu Anhangangaben eine signifikant höhere Bedeutung beizumessen wäre als den gesetzlichen Regelungen zu Bilanz und GuV, oder die Abschlussadressaten an sie einen deutlich höheren Genauigkeitsmaßstab anlegen würden als an die Angaben in Bilanz und GuV.

Die wichtigsten Grundlagen der deutschen handelsrechtlichen Rechnungslegung sind in § 252 HGB kodifiziert. Insbesondere das Realisationsprinzip und das Imparitätsprinzip sind für die auf dem Gläubigerschutzgedanken basierende Handelsbilanz geprägegebend. Damit steht die Bedeutung der gesetzlichen Regelung dieser GoB u.E. zumindest nicht hinter der Bedeutung z.B. des § 285 Nr. 3a HGB zurück. Die nach Tz. 22 im Vergleich zu materiellen Bilanzierungsfehlern schärfere Sanktionierung von unterlassenen Anhangangaben ist u.E. daher nicht sachgerecht. Sie lässt sich auch nicht aus den Genauigkeitsansprüchen der Abschlussadressaten ableiten. Die für die allermeisten Adressaten i.d.R. wichtigste Abschlusssausage ist der Jahresüberschuss. Von ihm wird nach unserer Erfahrung die größte Genauigkeit erwartet. Gegenteilige sind Erkenntnisse sind uns nicht bekannt.

Eine schärfere Sanktionierung von falschen Angaben im Anhang im Vergleich zu Bilanz und GuV widerspräche auch der Ergänzungsfunktion, die der Anhang zu Bilanz und GuV hat. Das primäre Rechenschaftsinstrument sind Bilanz und GuV.

Die Differenzierung der Genauigkeitsmaßstäbe kann auch nicht daraus abgeleitet werden, dass für einige Anhangangaben ein expliziter Wesentlichkeitsvorbehalt besteht (z.B. § 285 Nr. 3 HGB), für andere aber nicht. Vielmehr ist dieser explizite Wesentlichkeitsbezug u.E. dahingehend zu verstehen, dass die jeweilige Angabepflicht eine über die generelle Wesentlichkeit hinausgehende besondere Wesentlichkeit der einschlägigen Sachverhalte voraussetzt.

Eine ähnliche Problematik besteht bei Davon-Vermerken. Z.B. sind gem. § 268 (5) HGB Verbindlichkeiten mit einer Restlaufzeit unter einem Jahr bei jedem Bilanzposten gesondert zu vermerken. Die Verbindlichkeiten mit Restlaufzeiten über fünf Jahren sind hingegen gem. § 285 Nr. 1 lit. a) i.V.m. Nr. 2 im Anhang anzugeben. Unterbleibt – bei einer angenommenen Wesentlichkeit für den Abschluss als Ganzes von T€ 100 – die gesonderte Angabe von Verbindlichkeiten mit Restlaufzeiten unter einem und über fünf Jahren von je T€ 10, so ist die erstgenannte Unterlassung nach der allgemeinen Regelung in Tz. 8 nicht wesentlich. Die letztgenannte Unterlassung ist nach der speziellen Regelung für Anhangangaben in Tz. 22 hingegen als wesentlich zu betrachten.

### **3. Unterscheidung in wesentliche und unwesentliche Abschlussposten**

Die in Tz. 22 vorgenommene Unterscheidung in wesentliche und unwesentliche Abschlussposten ist u.E. für die Praxis nicht sehr hilfreich. Dass Abschlussposten unter der Wesentlichkeitsgrenze liegen, ist (außer vielleicht bei den RAP) sehr selten. U.E. kann es – im Sinne der Entscheidungsrelevanz für die Adressaten der Wesentlichkeitsüberlegungen – ohnehin nicht auf die Wesentlichkeit der Abschlussposition sondern ausschließlich auf die Wesentlichkeit der Angabe ankommen. Ansonsten müsste z.B. das Fehlen der Angabe der Bewertungsmethode der GwG auch dann als wesentlich betrachtet werden, wenn die GwG selber absolut unbedeutend sind, die Position Betriebs- und Geschäftsausstattung, in der sie ausgewiesen werden, aber über der Wesentlichkeit für den Abschluss als Ganzes liegt. Eine interessante Variation des Falles läge vor, wenn c.p. die Betriebs- und Geschäftsausstattung unter der Wesentlichkeitsgrenze liegt, die Sachanlagen aber darüber liegen.

### **4. Besondere Bedeutung einzelner Abschlussangaben**

Auch die besondere Bedeutung, die einzelnen Anhangangaben, wie z.B. der Geschäftsführervergütung, in der Regel zugemessen wird, rechtfertigt sich letztendlich aus der besonderen Entscheidungsrelevanz dieser Informationen für die Abschlussadressaten. Sofern die Abschlussadressaten auf Fehler bei dieser Angabe besonders sensitiv reagieren, ist gem. Tz. 17 für diese Angabe eine spezifische Wesentlichkeitsgrenze festzulegen. Das Unterlassen dieser Angabe wird dann i.d.R. wesentlich sein, weil der Fehler diese spezifische Wesentlichkeit überschreitet. Einer von dem in Tz. 4 dargelegten Grundkonzept abweichenden Sonderregelung für das Unterlassen von Angaben im Anhang bedarf es daher nicht.

### **5. Anhangangaben mit Mehrjahresbezug**

Die Anhangangabe nach § 285 Nr. 3a (Sonstige finanzielle Verpflichtungen) kann zulässigerweise auch in Form des Gesamtbetrages aller bereits feststehenden Zahlungsverpflichtungen der nächsten Jahre erfolgen. Dieser Betrag kann z.B. bei Unternehmen des Einzelhandels, deren Filialen typischerweise langfristig angemietet sind, erhebliche Größenordnungen erreichen. Durch die Multiplikation der jährlichen Verpflichtungen mit der Restlaufzeit des jeweiligen Vertrages können bereits kleinere Fehler bei der Ermittlung der Einzelverpflichtungen zu Fehlern des Gesamtbetrages führen, die die Wesentlichkeit für den Abschluss als Ganzes überschreiten. Um dies zu verhindern müsste bei der Prüfung der sonstigen finanziellen Verpflichtungen mit deut-

lich höherer Genauigkeit vorgegangen werden, als bei materiellen Positionen. Hinsichtlich der Anhangangaben mit Mehrjahresbezug sollte daher u.E. eher erwogen werden, eine parallele Regelung zu IAS 450.A16, S. 2, in PS 250 einzufügen, wonach bei Anhangangaben die kumulierte Werte für mehrere Jahre berücksichtigen Umstände vorliegen können, die dazu führen, dass ein Falschweis nicht wesentlich ist, obwohl er die Wesentlichkeit für den Abschluss als Ganzes unterschreitet.

## **6. Wesentlichkeit als grundlegender Aspekt jeder Rechnungslegung**

Es nicht möglich, die Buchführung und die Rechnungslegung eines Unternehmens völlig fehlerfrei zu gestalten. Angestrebt werden kann lediglich eine im Wesentlichen fehlerfreie Rechnungslegung. Daher sind Wesentlichkeitserwägungen der Rechnungslegung immanent. Dieser Erkenntnis tragen die IFRS z.B. in IAS 8.5 Rechnung. Obwohl das HGB keine explizite Regelung zur Wesentlichkeit enthält, besteht dennoch Konsens, dass auch im HGB die Grundsätze der Wesentlichkeit und Wirtschaftlichkeit gelten.

Mit diesen Grundsätzen verträgt es sich nicht, Wesentlichkeitsaspekte bei der Bewertung eines erheblichen Teiles der Angabefehler im Anhang auszuklammern.

Zusammenfassend kommen wir daher zu dem Schluss, dass es für die Wesentlichkeitsüberlegungen für alle Fälle der in Tz. 22 enthaltenen Tabelle einzig auf das Kriterium der Entscheidungsrelevanz für den Abschlussadressaten ankommt.

Mit freundlichen Grüßen