

Richtlinie

des **Instituts Österreichischer Wirtschaftsprüfer**

Die Auslegung des § 223 Abs 6 Z 2 HGB

(Mai 1992, früher RL3/R 11)

Inhaltsübersicht

Seite

1. Problemstellung	2
2. Klarheit und Informationsgehalt der Bilanz und der Gewinn- und Verlustrechnung	3
3. Schlussfolgerungen	4

**IWP
RL6**

1. Problemstellung

Gem § 223 Abs¹⁾ 6 können die mit arabischen Zahlen versehenen Posten der Bilanz und die mit Buchstaben gekennzeichneten Posten der Gewinn- und Verlustrechnung zusammengefaßt werden, wenn

„1. sie nicht wesentlich sind **oder**
2. dadurch die Klarheit der Darstellung verbessert wird“.

Die Regierungsvorlage enthielt in Z 2 noch den Halbsatz ... ; „in diesem Fall müssen die zusammengefaßten Posten im Anhang aufgegliedert werden“. Dieser Halbsatz wurde anlässlich der Beratungen im Justizausschuß gestrichen; der Bericht des Justizausschusses zum RLG (1379 B1gNR 17 GP) sagt dazu folgendes:

IWP
RL6

„Art 4 Abs 3 lit b der Bilanz-RL verlangt zunächst als Mußbestimmung den gesonderten Ausweis der gem Z 2 zusammengefaßten Posten. Der letzte Satz des erwähnten Artikels 4 lautet aber :“Eine solche Zusammenfassung kann durch die Mitgliedstaaten vorgeschrieben werden“, was im Kontext dieser Bestimmung als ein Wahlrecht aufzufassen ist. Das Verlangen nach gesondertem Ausweis der zusammengefaßten Posten im Anhang gemäß Z 2 zweiter Halbsatz widerspricht dem angestrebten Vereinfachungszweck und wird daher gestrichen. „

Die in den Erläuterungen des Justizausschusses angeführte Bestimmung des Artikel 4 Abs 3 lit b der 4. EG-Richtlinie hat folgenden Wortlaut:

„Die mit arabischen Zahlen versehenen Posten der Bilanz und der Gewinn- und Verlustrechnung können zusammengefaßt ausgewiesen werden,

- a) wenn sie in Bezug auf die Zielsetzung des Artikels 2 Absatz 3 einen nicht nennenswerten Betrag darstellen oder
- b) wenn dadurch die Klarheit vergrößert wird, die zusammengefaßten Posten müssen jedoch gesondert im Anhang ausgewiesen werden. Eine solche Zusammenfassung kann durch die Mitgliedstaaten vorgeschrieben werden.“

Nach dem letzten Satz kann also vorgeschrieben werden, daß in der Bilanz bzw Gewinn- und Verlustrechnung nur die zusammengefaßten Beträge ausgewiesen werden. Unberührt davon bleibt allerdings der vorhergehende Satz, daß nämlich die zusammengefaßten Posten im Anhang gesondert ausgewiesen werden müssen. Die Interpretation dieses Abschnittes der EG-Richtlinie durch den Justizausschuß erscheint daher unzutreffend.

¹⁾ §§ ohne nähere Bezeichnung beziehen sich auf das HGB idF des Art I RLG.

Nach der Streichung dieses Halbsatzes ergibt sich die Frage nach dem Anwendungsbereich dieser Zusammenfassungsmöglichkeit, wenn keine Aufgliederung der zusammengefaßten Posten im Anhang vorgeschrieben ist bzw. überhaupt die Frage nach der Zulässigkeit solcher Zusammenfassungen.

2. Klarheit und Informationsgehalt der Bilanz und der Gewinn- und Verlustrechnung

Das dHGB enthält in § 265 Abs 7 in Übereinstimmung mit der 4. EG-Richtlinie eine Vorschrift, die dem HGB in der Fassung der Regierungsvorlage entspricht:

*„(7) Die mit arabischen Zahlen versehenen Posten der Bilanz und der Gewinn- und Verlustrechnung können, wenn nicht besondere Formblätter vorgeschrieben sind, zusammengefaßt ausgewiesen werden, wenn.....
2. dadurch die Klarheit der Darstellung vergrößert wird; in diesem Falle müssen die zusammengefaßten Posten jedoch im Anhang gesondert ausgewiesen werden.“*

IWP
RL6

In Küting/Weber (Handbuch der Rechnungslegung, 3. Auflage, 1990) wird diese Vorschrift wie folgt erläutert (Anmerkung 90 zu § 265):

„Da eine Verringerung der Einzelposten im allgemeinen stets zu größerer Übersichtlichkeit und Klarheit führt, ist danach für die Bilanz auch der Extremfall zulässig, nur die mit Großbuchstaben und römischen Zahlen versehenen Posten auszuweisen.“

Infolge der Verpflichtung zur Aufgliederung der zusammengefaßten Posten im Anhang wird der Informationsgehalt des Jahresabschlusses nach dem dHGB nicht vermindert.

Dem Grundsatz der (Verbesserung der) Klarheit der Darstellung muß aber auch für den Bereich des RLG der Grundsatz gegenübergestellt werden, daß durch die Ausübung von Wahlrechten der Informationsgehalt des Jahresabschlusses nicht vermindert werden darf. Dieser Grundsatz wird ausdrücklich in den EB zu § 222 HGB festgehalten:

*„Im Gegensatz zu § 125 Abs 1 AktG, wonach der Jahresabschluß nur Bilanz und Gewinn- und Verlustrechnung umfaßt, wird der Anhang eng mit dem Jahresabschluß verbunden. Durch diese Regelung wird es ermöglicht, **ohne Informationsverlust Angaben in den Anhang zu übernehmen**, die sonst in der Bilanz oder Gewinn- und Verlustrechnung zu machen wären. Der Jahresabschluß wird dadurch entlastet.“*

Es ist offensichtlich, daß durch Zusammenfassungen gem § 223 Abs 6 Z 2 ohne Aufgliederung im Anhang eine wesentliche Verringerung des Informationsgehaltes des Jahresabschlusses eintritt. Dadurch wird gegen die Vorschrift des § 222 Abs 2 HGB (Vermittlung eines möglichst getreuen Bildes der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage) verstoßen.

Ohne entsprechende Aufgliederung im Anhang wären auch andere Vorschriften des Gesetzes nicht erfüllbar (zB § 223 Abs 5 - Vermerk der Mitzugehörigkeit, § 225 Abs 3 und Abs 6 - Angabe der Restlaufzeiten von Forderungen und Verbindlichkeiten, § 230 Abs 1 - Aufgliederung der Bewertungsreserve entsprechend den Posten des Anlagevermögens).

3. Schlußfolgerungen

IWP
RL6

Zusammenfassungen gem § 223 Abs 6 Z 2 ohne entsprechende Begleitmaßnahmen führen zu einer unzulässigen Verminderung des Informationsgehaltes des Jahresabschlusses und damit insbesondere zu einem Verstoß gegen § 222 Abs 2 HGB.

Die zusammengefaßten Posten müssen daher auch ohne ausdrückliche gesetzliche Regelung im Anhang aufgegliedert werden, sodaß die Streichung des Halbsatzes ; „in diesem Fall müssen die zusammengefaßten Posten im Anhang aufgegliedert werden“ zu keiner materiellen Änderung gegenüber der Regierungsvorlage führt.

Mitglieder der Arbeitsgruppe:

WP u StB Dkfm. Franz GOGG
WP u StB Dkfm. Dr. Erich HEISS
WP u StB Dkfm. Siegbert JAKONCIC
WP u StB Dkfm. Dr. Johann Peter KRAUSE
WP u StB Dr. Walter LUKAS
WP u StB Dr. Robert REITER
WP u StB Dkfm. Dr. Ottokar STROBICH
WP u StB Dkfm. Herbert WIRTH
WP u StB Dkfm. Helmut SAMER