

Eingegangen

- 7. Juni 2011

Dipl.-Kfm. Univ.
Jörg Nährig
Steuerberater
Wirtschaftsprüfer

An das
Institut der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e. V.
Postfach 32 05 80
40420 Düsseldorf

Gablonzer Straße 19
91315 Höchstadt an der Aisch

Mitgliedsnummer 121 978 200

Änderungs- und Ergänzungsvorschläge zur Facharbeit
IDW ERS HFA 44 vom 24.11.2010

5. Juni 2011

Sehr geehrte Damen und Herren,

betreffend den von Ihnen am 24.11.2010 verabschiedeten IDW ERS HFA 44 „Vorjahreszahlen im handelsrechtlichen Konzernabschluss und Konzernrechnungslegung bei Änderung des Konsolidierungskreises“ darf ich mich mit folgenden Änderungs- und Ergänzungsvorschlägen an Sie wenden:

Sie weisen in Textziffer 9 des IDW ERS HFA 44 darauf hin, daß § 294 Abs. 2 HGB bei wesentlichen Änderungen des Konsolidierungskreises im Jahr der Änderung zusätzliche Anhangsangaben zur Herstellung der interperiodischen Vergleichbarkeit fordert. Was als wesentliche Änderung aufzufassen ist, definieren Sie näher unter Textziffer 11. Hiernach ist eine Änderung wesentlich, wenn sie das Erkennen von Entwicklungen der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage, wie sie ohne die Konsolidierungskreisänderung möglich gewesen wäre, verhindert. Mir ist an dieser Stelle unklar, ob Ihrerseits hier ein neuer, konsolidierungskreisspezifischer Wesentlichkeitsbegriff eingeführt werden soll. M. E. ist § 294 Abs. 2 HGB vor dem Hintergrund des § 297 Abs. 2 Satz 2 HGB auszulegen, wonach die Bilanzierung ein den tatsächlichen Verhältnissen der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage entsprechendes Bild zu zeichnen hat. Wesentlich ist daher m. A. eine Änderung des Konsolidierungskreises dann, wenn sie sich – im Vergleich zur Fortschreibung des Konzerns ohne die in Rede stehende Änderung des Konsolidierungskreises – wesentlich auf die Darstellung der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage des Konzerns auswirkt. Eine solche Auslegung hat zudem den Vorteil, daß der allgemeine berufsständische Begriff der Wesentlichkeit, wie er auch in IDW PS 250 zum Ausdruck kommt, zur Anwendung kommt, was für den Konzernabschlußprüfer eine deutliche Erleichterung seien dürfte, da er insoweit auf die von ihm bestimmten Wesentlichkeitsgrenzen zurückgreifen kann. Ich darf daher anregen, die Formulierung in Textziffer 11 dahingehend zu ändern, daß eine wesentliche Änderung des Konsolidierungskreises immer dann gegeben ist, wenn diese wesentlichen Einfluß auf das dargestellte Bild der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage hat.

Im Abschnitt 4.2., Textziffern 23 bis 25, des IDW ERS HFA 44 treffen Sie Aussagen zur Ermittlung der auf den Konzern entfallenden Aufwendungen und Erträge in Fällen der unterjährigen Erst-, Übergangs- und Endkonsolidierung. Dabei stellen Sie zunächst fest, daß anlässlich dieser Konsolidierungskreisänderungen keine Pflicht zur Aufstellung von Zwischenabschlüssen besteht, und erläutern anschließend alternative Methoden der Aufwands- und Ertragszuordnung bei der unterjährigen Erst-, Übergangs- und Endkonsolidierung. Ich vermag

Ihren Ausführungen nur hinsichtlich der Erleichterungen für Beteiligungen von untergeordneter Bedeutung für die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage des Konzerns zuzustimmen. Im Übrigen erscheint mir die Aufstellung eines Zwischenabschlusses zwingend. Ausgangspunkt meiner Überlegungen ist § 301 Abs. 1 HGB. Hiernach wird bei der Erstkonsolidierung der Erwerb der Vermögensgegenstände, Schulden und Rechnungsabgrenzungsposten fingiert (Fiktion eines Asset Deals); dieser gedachte Erwerb erfolgt nach § 301 Abs. 2 Satz 1 HGB zwingend auf den Tag, an dem das Mutter-Tochter-Verhältnis entsteht. Will man diese Erwerbsfiktion konsequent umsetzen, ist eine stichtagsgerechte Ermittlung der Aufwendungen und Erträge auf den Erstkonsolidierungszeitpunkt – bspw. mit einem Zwischenabschluß – unumgänglich, denn bei einem echten Asset Deal würde ebenfalls eine auf den Erwerbszeitpunkt rekurrierende Ergebnisaufteilung zwischen Käufer und Verkäufer erfolgen. Ein Abstellen auf einen vom Erwerbsstichtag abweichenden Zeitpunkt oder eine linearisierende Schätzung aus Jahresbeträgen widerspricht nach meiner Interpretation dem eindeutigen Wortlaut des § 301 Abs. 2 Satz 1 HGB. Dies gilt umso mehr, als der Gesetzgeber in § 301 Abs. 2 Satz 2 HGB selber eine m. E. abschließende Härtefallregelung getroffen hat. Flankierend regelt überdies § 300 Abs. 2 Satz 1 HGB, daß die Aktiva, Passive, Erträge und Aufwendungen des Tochterunternehmens vollständig in den Konzernabschluß zu übernehmen sind; auch diesem Vollständigkeitsgebot würde eine pauschalierende Schätzlösung nicht gerecht. Ausgehend von diesen Grundannahmen darf ich Sie bitten, IDW ERS HFA 44 dahingehend zu ändern, daß die Erstellung eines Zwischenabschlusses oder eines vergleichbaren Rechenwerkes für Zwecke der unterjährigen Erst-, Übergangs- und Endkonsolidierung zwingend gefordert oder zumindest dringend empfohlen wird.

Ich darf mich abschließend bei Ihnen für die Möglichkeit zur Stellungnahme und Ihr Interesse bedanken.

Hochachtungsvoll