



© DRSC e.V. || Zimmerstr. 30 || 10969 Berlin || Tel.: (030) 20 64 12 - 0 || Fax.: (030) 20 64 12 - 15
www.drsc.de - info@drsc.de

Diese Sitzungsunterlage wird der Öffentlichkeit für die FA-Sitzung zur Verfügung gestellt, so dass dem Verlauf der Sitzung gefolgt werden kann. Die Unterlage gibt keine offiziellen Standpunkte der FA wieder. Die Standpunkte der FA werden in den Deutschen Rechnungslegungs Standards sowie in seinen Stellungnahmen (Comment Letters) ausgeführt.
Diese Unterlage wurde von einem Mitarbeiter des DRSC für die FA-Sitzung erstellt.

HGB-FA – öffentliche SITZUNGSUNTERLAGE

Sitzung:	02. HGB-FA / 20.04.2012 / 11:00 – 12:00 Uhr
TOP:	11 – Vorjahreszahlen im Konzernabschluss und Konzernrechnungslegung bei Änderungen des Konsolidierungskreises
Thema:	Mögliche Erarbeitung eines DRS zu den Vorjahreszahlen im Konzernabschluss und Konzernrechnungslegung bei Änderungen des Konsolidierungskreises
Papier:	02_11_HGB-FA_Vorjahreszahlen im KA

Vorbemerkung

- 1 Zu diesem TOP wurde keine Cover Note erstellt – allgemeine Hintergrundinformationen zu dieser Unterlage finden sich in der Sitzungsunterlage **02_05** wie folgt:
 - Darstellung der Anregungen und vorläufigen Beschlüsse des HGB-Fachausschusses (HGB-FA) zur möglichen Erarbeitung neuer DRS aus der ersten Sitzung des HGB-FA,
 - gewählte Vorgehensweise der DRSC-Mitarbeiter zur ersten Einschätzung dieser Themenvorschläge hinsichtlich Eignung und Dringlichkeit für die Erarbeitung neuer Standards und Ableitung eines Vorschlags zur Sortierung nach Relevanz zur Bearbeitung durch den HGB-FA.
- 2 Bei der gewählten Bezeichnung des Themas handelt es sich um eine vorläufige Arbeitsversion – es handelt sich nicht um einen konkreten Vorschlag für den Titel eines möglichen künftigen Standards.
- 3 Diese Sitzungsunterlage ist mit Bezug auf die Erarbeitung eines möglichen DRS zum Thema der „Vorjahreszahlen im Konzernabschluss und Konzernrechnungslegung bei Änderungen des Konsolidierungskreises“ wie folgt strukturiert:

**A** Gegenstand eines möglichen DRS**A1** Rechtsnormen**A2** Bestehende Verlautbarungen**A3** Hinweise aufgrund erster Durchsicht einschlägiger Fachliteratur**A4** Hinweise von WPG und IDW**A5** Zusammenstellung in einem DRS zu adressierender Themen**B** Relevanz eines möglichen DRS für Ersteller**C** Vorläufige Priorisierung im Kontext der sechs Themenvorschläge**A Gegenstand eines möglichen DRS****A1 Rechtsnormen**

- 4 Nach § 265 Abs. 2 HGB besteht die Verpflichtung, zu jedem Posten der Bilanz und der GuV den entsprechenden Betrag des vorhergehenden Geschäftsjahrs anzugeben. Sind die Beträge nicht vergleichbar, ist dies im Anhang anzugeben und zu erläutern. Bei Anpassung der Vorjahresbeträge ist dies ebenfalls im Anhang anzugeben und zu erläutern. Die in § 265 Abs. 2 HGB geregelten Vorschriften gelten gemäß § 298 Abs. 1 HGB auch für den Konzernabschluss.
- 5 § 294 Abs. 2 HGB regelt den Fall, dass sich der Konsolidierungskreis im Laufe des Geschäftsjahrs geändert hat. Danach sind bei einer wesentlichen Änderung des Konsolidierungskreises im Laufe des Geschäftsjahrs Angaben im Konzernabschluss zu machen, die einen sinnvollen Vergleich der aufeinanderfolgenden Konzernabschlüsse ermöglichen. Das BilMoG hat das bisher in § 294 Abs. 2 Satz 2 HGB enthaltene Wahlrecht, bei Konsolidierungskreisänderungen die Vergleichbarkeit durch Anpassung der Vorjahresbeträge herzustellen, gestrichen. Die Aufhebung des Wahlrechts wurde damit begründet, dass die Ermittlung angepasster Vorjahreszahlen sehr aufwendig ist und daher in der Bilanzierungspraxis nur selten erfolgte und auch international nicht üblich ist.
- 6 Die Regelung des § 294 Abs. 2 HGB gilt einheitlich für alle zur Aufstellung eines Konzernabschlusses verpflichteten Unternehmen. Es bestehen grundsätzlich keine weiteren rechtsformspezifischen Regelungen. § 13 Abs. 2 PubliG verweist auf § 294.
- 7 Die Rechtsnorm des § 294 ist die Umsetzung des Art. 28 der 7. EU-Richtlinie



(83/349/EWG).

- 8 § 313 Abs. 2 Nr. 1 und 3 HGB fordert eine Aufstellung der einbezogenen Tochterunternehmen und der quotal in den Konzernabschluss einbezogenen Unternehmen. Diese Berichterstattung erfolgt auch dann, wenn die Veränderungen nicht wesentlich sind. Die zusätzlichen Angaben gemäß § 294 Abs. 2 HGB sollen die Auswirkung der Änderung des Konsolidierungskreises gegenüber dem Vorjahresabschluss erkennen lassen.

Frage zu A1:

Haben Sie (ergänzende) Anmerkungen zu den obigen Ausführungen?

A2 Bestehende Verlautbarungen

- 9 Es besteht kein separater DRS zu diesem Thema. Die Berichtspflichten bei Änderung des Konsolidierungskreises gemäß § 296 Abs. 2 werden jedoch im **DRS 19 Pflicht zur Konzernrechnungslegung und Abgrenzung des Konsolidierungskreises** geregelt. Im Einzelnen regelt DRS 19 folgende Aspekte (DRS 19.119-123):
- Sachverhalte, die zu einer berichtspflichtauslösenden Änderung des Konsolidierungskreises führen;
 - Wesentlichkeit der Änderungen des Konsolidierungskreises;
 - Umfang der Angaben.
- 10 Eine indirekte Bedeutung für das Thema hat der **DRS 4 Unternehmenserwerbe** im Konzernabschluss. DRS 4.56 verlangt von kapitalmarktorientierten Mutterunternehmen für das Jahr des Erwerbs sowie für das Vorjahr im Konzernanhang folgendes anzugeben: die Umsatzerlöse, das Ergebnis vor außerordentlichen Posten, den Jahresüberschuss und im Falle des Erwerbs eines börsennotierten Unternehmen das Ergebnis je Aktie für das erworbene Unternehmen.
- 11 **IDW RS HFA 44 Vorjahreszahlen im handelsrechtlichen Konzernabschluss und Konzernrechnungslegung bei Änderungen des Konsolidierungskreises** (Stand 25.11.2011). In dem RS werden im Rahmen von insgesamt 25 Textziffern Fragen zur Angabe von Vorjahreszahlen im handelsrechtlichen Konzernabschluss, insbesondere bei erstmaliger Aufstellung eines Konzernabschlusses, sowie Einzelfragen der Konzern-



rechnungslegung im Zusammenhang mit der Änderung des Konsolidierungskreises behandelt. Der RS ist wie folgt strukturiert:

- Vorbemerkungen,
- Vorjahreszahlen im Konzernabschluss,
- Herstellung der Vergleichbarkeit aufeinanderfolgender Konzernabschlüsse bei wesentlichen Änderungen des Konsolidierungskreises,
- Umfang der in den Konzernabschluss aufzunehmenden Aufwendungen und Erträge bei unterjährigen Änderungen des Konsolidierungskreises.

Diese Verlautbarung ersetzt die IDW Stellungnahme des Hauptfachausschusses 3/1995 *Konzernrechnungslegung bei Änderungen des Konsolidierungskreises*.

Frage zu A2:

Haben Sie (ergänzende) Anmerkungen zu den obigen Ausführungen?

A3 Hinweise aufgrund erster Durchsicht einschlägiger Fachliteratur

- 12 Gegenstand dieses Abschnitts ist die Identifizierung von konkreten Sachfragen, die in einem Standard zu Vorjahreszahlen im Konzernabschluss und Konzernrechnungslegung bei Änderungen des Konsolidierungskreises adressiert werden könnten bzw. sollten. Die Identifizierung richtet sich hierbei weitgehend am bestehenden Schrifttum aus.
- 13 Im Schrifttum besteht weitgehend Einigkeit hinsichtlich der **Sachverhalte**, die grundsätzlich zur Berichtspflicht nach § 294 Abs. 2 HGB führen. Zu diesen zählen die Veränderungen in der Zusammensetzung der in den Konzernabschluss einbezogenen Tochterunternehmen und/oder Gemeinschaftsunternehmen durch Zu-/ oder Abgänge sowie der Wechsel von der Voll- auf die Quotenkonsolidierung oder von diesen auf die Equity-Bilanzierung oder Anschaffungskostenbewertung und umgekehrt. Änderungen im Bereich der assoziierten Unternehmen lösen jedoch keine Verpflichtung nach § 294 Abs. 2 HGB aus. Dies ergibt sich aus dem Wortlaut des § 294 Abs. 2, in dem von „einbezogenen“ Unternehmen die Rede ist, ebenso wie in § 294 Abs. 1 und § 310 Abs. 1, nicht aber in §§ 311, 312 HGB.
- 14 Die Änderung des Konsolidierungskreises wird in der Literatur dann als **wesentlich** beurteilt, wenn diese die Vergleichbarkeit in Bezug auf die Vermögens-, Finanz- und



Ertragslage beeinträchtigen. Von einer Beeinträchtigung der Vergleichbarkeit ist insbesondere dann auszugehen, wenn die Änderungen des Konsolidierungskreises die ursprüngliche änderungsfreie Entwicklung verschleiert. Die Beurteilung der Wesentlichkeit kann nur im Einzelfall erfolgen. Dabei können Kennzahlen als Anhaltspunkte für die einzelfallbasierte Wesentlichkeitsprüfung herangezogen werden (z.B. Umsatzerlöse, Jahresergebnis, Bilanzsumme).

- 15 Hinsichtlich des **Umfangs** der Angaben im Konzernanhang werden nach h. M. mindestens die Absolut- und Prozentzahlen zu den mit römischen Zahlen bezeichneten Posten der Bilanz und zu den wichtigsten Posten der GuV (Außenumsatzerlöse, betriebliche Aufwendungen und Erträge, Finanzergebnis, außerordentliches Ergebnis, Steuern, Konzernjahresergebnis) anzugeben. Rein verbale Angaben werden als nicht ausreichend angesehen.
- 16 Anstelle zusätzlicher **Anhangangaben** wird im Schrifttum auch eine sog. **Drei-Spalten-Bilanz** mit angepassten Vorjahreszahlen für zulässig angesehen. Fraglich ist jedoch, ob trotz der Änderung des § 294 Abs. 2 HGB durch das BilMoG weiterhin die Möglichkeit besteht, bei Änderungen des Konsolidierungskreises die Vorjahreszahlen anzupassen, und zwar auf Basis von § 265 Abs. 2 Satz 3 iVm § 298 Abs. 1 HGB.
- 17 Eine weitere Frage stellt sich hinsichtlich der Ermittlung der auf den Konzern entfallenden **Aufwendungen und Erträge** bei unterjährigen Veränderungen des Konsolidierungskreises. Sofern kein Zwischenabschluss auf den Zeitpunkt des Erwerbs oder der Veräußerung erstellt wird, anhand dessen die Aufteilung der Aufwendungen und Erträge erfolgen kann, wird im Schrifttum hilfsweise eine statistische Schätzung als zulässig erklärt.
- 18 Zusammenfassend ist festzuhalten, dass für die Anwendung des § 294 Abs. 2 HGB vorab zwar diverse Fragen zu klären sind. Diese sind jedoch im Schrifttum weitgehend einheitlich und hinreichend behandelt.

Frage zu A3:

Haben Sie (ergänzende) Anmerkungen zu den obigen Ausführungen?



A4 Hinweise von WPG und IDW

- 19 Aufgrund der bereits vorhandenen Verlautbarung des IDW zum Thema „Vorjahreszahlen im Konzernabschluss und Konzernrechnungslegung bei Änderungen des Konsolidierungskreises“ sprechen sich zwei WP-Gesellschaften gegen die Erarbeitung eines DRS aus.

Frage zu A4:

Haben Sie hierzu Anmerkungen oder Fragen?

A5 Zusammenstellung in einem DRS zu adressierender Themen

- 20 Folgende Aspekte wären in Rahmen eines DRS zu klären:
- Wann liegt eine berichtspflichtauslösende Änderung des Konsolidierungskreises vor?
 - Wann ist die Änderung des Konsolidierungskreises als wesentlich zu beurteilen?
 - Wie detailliert sollen die Angaben der Vorjahreswerte sein?
 - Wo ist anzugeben: Konzernanhang oder Angabe der angepassten Vorjahreszahlen in einer zusätzlichen dritten Spalte?
 - Wie ist bei einem unverhältnismäßig hohen Aufwand bei der Ermittlung der Vorjahreswerte vorzugehen?
 - Wie ist der Umfang der auf den Konzern entfallenen Aufwendungen und Erträge bei unterjährigen Änderungen des Konsolidierungskreises zu ermitteln?

Frage zu A5:

Haben Sie (ergänzende) Anmerkungen zu dem obigen Vorschlag?



B Relevanz eines möglichen DRS für Ersteller

21 **Für** die Erarbeitung eines DRS sprechen folgende Argumente:

- Der Themenkomplex ist den Grundsätzen über die Konzernrechnungslegung zuzuordnen und betrifft nicht kapitalmarktorientierte Unternehmen. Vor diesem Hintergrund könnte sich der HGB-FA dieses Themas annehmen.
- Es ist zunächst eine explizite Regelung zur Herstellung der Vergleichbarkeit des Konzernabschlusses mit dem Vorjahresabschluss bei Änderung des Konsolidierungskreises im HGB vorhanden. Einige Details werden in der Regelung jedoch nicht spezifiziert. Daraus ergibt sich potenzieller Klarstellungsbedarf.

22 Folgende Gründe sprechen **gegen** die Entwicklung eines DRS:

- Es besteht kein hinreichender Klärungsbedarf. Einige Details werden in DRS 19 geregelt. Der vor kurzem verabschiedete IDW RS HFA 44 deckt das Thema umfassend und nach unserer Meinung abschließend ab.
- Regelung dieses Sachverhalts wäre redundant: Es existieren bereits Regelungen in DRS 19 und RS HFA 44.

23 Vor diesem Hintergrund wird dem HGB-FA Folgendes empfohlen:

- **Keine Entwicklung eines DRS zur „Vorjahreszahlen im Konzernabschluss und Konzernrechnungslegung bei Änderungen des Konsolidierungskreises“.**
- Da das Thema in den Zuständigkeitsbereich des DRSC fällt, könnte dieses Thema im Rahmen einer (späteren) Überarbeitung des DRS 19 entsprechend berücksichtigt werden. Aufgrund des noch nicht lange zurückliegenden Verabschiedungszeitpunkts des DRS 19 wird eine diesbezügliche Anpassung des Standards derzeit als nicht dringend notwendig angesehen.
- Alternativ könnte das Thema ggf. im Rahmen einer umfassenden Verlautbarung „Grundsätze der Gliederung und Darstellung im handelsrechtlichen Konzernabschluss“ angegangen werden (vgl. hierzu Vorschlag in Unterlage 01_06a, Anlage 2 Tz. 12). Ein akuter Bedarf scheint jedoch nicht zu bestehen.



Fragen zu B:

- 1) Schließen Sie sich dem Vorschlag an, keinen DRS zu entwickeln?
- 2) Falls doch: wie beabsichtigen Sie alternativ vorzugehen?
- 3) Schließen Sie sich dem Vorschlag an, das Thema wenn, dann im Rahmen eines DRS zu Grundsätzen der Gliederung und Darstellung im handelsrechtlichen Konzernabschluss bzw. im Rahmen einer späteren Überarbeitung des DRS 19 zu erörtern?

C Vorläufige Priorisierung im Kontext der sechs Themenvorschläge

24 Auf Basis geführter Diskussionen und einer entsprechenden Abstimmung haben die an den Ausarbeitungen zu den sechs Themen (TOP 6, 7, 9-12) beteiligten DRSC-Mitarbeiter die einzelnen Themen wie folgt kategorisiert:

(1) Themen, zu denen ein Standard erarbeitet werden könnte:

Rangplatz	Beschreibung
1.	Immaterielle Vermögenswerte des Anlagevermögens
2.	Fremdwährungsumrechnung im Konzernabschluss

(2) Thema, zu dem die bestehenden Standards jeweils erweitert werden sollten:

Konzernrechnungslegung durch Personen(handels)gesellschaften

(3) Themen, zu denen die Erarbeitung eines Standards nicht sinnvoll erscheint:

Berichterstattung über Beziehungen zu nahe stehenden Unternehmen und Personen

Internes Kontroll- und Risikomanagementsystem im Hinblick auf den Konzernrechnungslegungsprozess

Vorjahreszahlen im Konzernabschluss und Konzernrechnungslegung bei Änderungen des Konsolidierungskreises

25 Die Erarbeitung eines Standards zum Thema der „Vorjahreszahlen im Konzernabschluss und Konzernrechnungslegung bei Änderungen des Konsolidierungskreises“ erscheint vor allem deshalb nicht sinnvoll, da mit IDW RS HFA 44 bereits eine aktuelle Verlautbarung zu diesem Thema vorliegt.



- 26 Eine im Umlaufverfahren von den Mitgliedern des HGB-FA vor der Sitzung abgefragte Priorisierung ergab folgendes Ergebnis:

Rangplatz	Beschreibung
1.	Konzernrechnungslegung bei Personen(handels)gesellschaften
2.	Immaterielle Vermögenswerte des Anlagevermögens
3.	Berichterstattung über Beziehungen zu nahe stehenden Unternehmen und Personen
4.	Fremdwährungsumrechnung im Konzernabschluss
5.	Internes Kontroll- und Risikomanagementsystem im Hinblick auf den Konzernrechnungslegungsprozess
6.	Vorjahreszahlen im Konzernabschluss und Konzernrechnungslegung bei Änderungen des Konsolidierungskreises

- 27 Weiterhin ergab eine informelle Anfrage bei großen Wirtschaftsprüfungsgesellschaften in Deutschland und dem IDW die folgende Priorisierung (allerdings haben sich konkret zur Priorisierung der sechs Themenvorschläge nur drei WPG geäußert):

Rangplatz	Beschreibung
1.	Fremdwährungsumrechnung im Konzernabschluss
	Konzernrechnungslegung bei Personen(handels)gesellschaften
3.	Immaterielle Vermögenswerte des Anlagevermögens
4.	Internes Kontroll- und Risikomanagementsystem im Hinblick auf den Konzernrechnungslegungsprozess
	Berichterstattung über Beziehungen zu NUP
6.	Vorjahreszahlen im Konzernabschluss und Konzernrechnungslegung bei Änderungen des Konsolidierungskreises

Frage zu C:

Eine zusammenfassende Diskussion zur Priorisierung der einzelnen Themenvorschläge soll im Rahmen von **TOP 13** (Arbeitsprogramm des HGB-FA) – nach Vorstellung der Untersuchungen zu allen sechs Themen – geführt werden.

Haben Sie gleichwohl Anmerkungen oder Fragen zu den oben dargestellten Informationen?