

Nr. 2

Frau  
Liesel Knorr, WP StB  
Präsidentin des Deutschen Standardisierungsrats  
Deutsches Rechnungslegungs  
Standards Committee e.V.  
Zimmerstraße 30  
  
10969 Berlin

137. DSR-Sitzung am 2.11.2009

137\_03j2\_02\_idw\_EDRAES4

Düsseldorf, 26. Oktober 2009  
565

Institut der Wirtschaftsprüfer  
in Deutschland e.V.

Wirtschaftsprüferhaus  
Tersteegenstraße 14  
40474 Düsseldorf  
Postfach 32 05 80  
40420 Düsseldorf

TELEFONZENTRALE:  
+49(0)211/45 61-0

FAX GESCHÄFTSLEITUNG:  
+49(0)211/454 10 97

INTERNET:  
www.idw.de

E-MAIL:  
info@idw.de

BANKVERBINDUNG:  
Deutsche Bank AG Düsseldorf  
BLZ 300 700 10  
Kto.-Nr. 7480 213

#### **E-DRÄS 4: Deutscher Rechnungslegungs Änderungsstandard Nr. 4**

Sehr geehrte Frau Knorr,

wir bedanken uns für die Gelegenheit, zum E-DRÄS 4 Stellung nehmen zu können. Insgesamt haben wir nach Durchsicht dieses Entwurfs den Eindruck, dass die zur Änderung vorgesehenen Standards an vielen Stellen noch nicht vollumfänglich redaktionell an die durch das Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz (BilMoG) geänderte Rechtslage angepasst worden sind. Wir verweisen insoweit auf unsere Anmerkungen in der Anlage zu diesem Schreiben.

Bei den Themen Kapitalflussrechnung und Segmentberichterstattung besteht u.E. weiterhin Bedarf für die branchenspezifischen Standards DRS 2–10 bzw. DRS 2–20 sowie DRS 3–10 bzw. DRS 3–20. Eine dessen ungeachtet erforderliche grundlegende Überarbeitung der Standards zur Kapitalflussrechnung sollte erst erfolgen, nachdem das IASB sein Projekt zur *Financial Statement Presentation* abgeschlossen hat.

Ziel einer Überarbeitung des Standards zur Segmentberichterstattung von Kreditinstituten sollte es sein, die Steuerung eines Kreditinstituts transparenter in der externen Rechnungslegung abzubilden und damit auch die Darstellung der Segmente und Segmentbeiträge aussagefähiger, besser vergleichbar und analysierbar zu machen.

Aufgrund des BilMoG ist künftig bei der Frage, ob ein Konzernabschluss aufzustellen ist, darauf abzustellen, ob das Mutterunternehmen die Möglichkeit besitzt, auf eine andere Wirtschaftseinheit einen beherrschenden Einfluss aus-

GESCHÄFTSFÜHRENDER VORSTAND:  
Prof. Dr. Klaus-Peter Naumann,  
WP StB, Sprecher des Vorstands;  
Dr. Klaus-Peter Feld, WP StB CPA;  
Manfred Hamann, RA

Seite 2/2 zum Schreiben vom 26.10.2009 an Frau Liesel Knorr, WP StB

üben zu können (§ 290 Abs. 1 Satz 1 HGB). Vor dem Hintergrund der Vielzahl der in diesem Zusammenhang bestehenden Zweifelsfragen unterstützen wir die Bestrebungen des DSR, den Gegenstand von DRS 4 um Fragestellungen zur Aufstellungspflicht von Konzernabschlüssen und zum Konsolidierungskreis zu erweitern.

Die Bilanzierung von Anteilen an Tochterunternehmen, an Gemeinschaftsunternehmen und an assoziierten Unternehmen weist in einigen Fragen Gemeinsamkeiten auf (z.B. Zeitpunkt der erstmaligen Konsolidierung bzw. Bewertung *at equity*, Bewertungsmaßstäbe für die Kaufpreisaufteilung). Daher halten wir eine Einbeziehung der überarbeiteten Inhalte von DRS 8 und DRS 9 in DRS 4 für sinnvoll.

Wir hoffen, dass unsere Anmerkungen für die weiteren Beratungen im DSR zweckdienlich sind, und verbleiben

mit freundlichen Grüßen



Prof. Dr. Naumann



Dr. Breker, WP StB  
Fachleiter Rechnungslegung  
und Prüfung

Anlage

Anlage zum Schreiben vom 26.10.2009:  
Anmerkungen zu einzelnen Textziffern des E-DRÄS 4

*Zu Artikel 1, 2 und 3: DRS 2, DRS 2–10, DRS 2–20*

Im Zusammenhang mit dem Konzernabschluss sowie der Kapitalflussrechnung sollte jeweils der Begriff „Aufstellung“ statt „Erstellung“ verwendet werden.

*Zu Artikel 4: DRS 4*

- Zusammenfassung (erster Absatz): Die Nennung des Erwerbszeitpunkts als zwingender Zeitpunkt, zu dem das erworbene Unternehmen in den Konzernabschluss einzubeziehen ist, widerspricht § 301 Abs. 2 Satz 3 und 4 HGB. Ferner muss der Erwerbszeitpunkt nicht mit dem Zeitpunkt übereinstimmen, zu dem das Unternehmen Tochterunternehmen geworden ist (Unterschied bei sukzessivem Anteilswerb).
- Tz. 1 ff.: Es ist stets auf die Möglichkeit abzustellen, unmittelbar oder mittelbar einen beherrschenden Einfluss auf ein anderes Unternehmen ausüben zu können.
- Tz. 3: Die Definition müsste für Zweckgesellschaften um die Aussage aus § 290 Abs. 2 Nr. 4 Satz 2 HGB erweitert werden.
- Tz. 7 „Beherrschender Einfluss“ Buchst. d: § 290 Abs. 2 Nr. 4 HGB wird nicht vollständig wiedergegeben. In der Konsequenz bestünde deshalb eine Beschränkung des Begriffs der Zweckgesellschaften gegenüber dem Gesetz.
- Tz. 9-11: Die Ausnahmen für den Erwerbszeitpunkt nach § 301 Abs. 2 Satz 3 und 4 HGB sind nicht berücksichtigt worden.
- Tz. 15: Es fehlt ein Hinweis auf die neue Regelung zur Wertanpassungsperiode für die Kaufpreisallokation bei besseren Erkenntnissen innerhalb von zwölf Monaten (§ 301 Abs. 2 Satz 2 HGB). Fraglich ist, warum für den Fall nachträglicher Anschaffungskostenänderungen die Änderungsperiode auf zwölf Monate beschränkt worden ist. Aus dem Gesetz ergibt sich dies nicht.
- Tz. 18: Diese Textziffer sollte an das Aktivierungswahlrecht des § 248 Abs. 2 Satz 1 HGB angepasst werden.
- Tz. 22: Hier sollte der Begriff Nennbetrag statt Nennwert verwendet werden (auch wenn im Gesetz in § 301 Abs. 4 HGB insoweit inkonsistent zu § 272 Abs. 1a HGB der Begriff „Nennwert“ verwendet wird).
- Tz. 23: Diese Textziffer könnte um die Regelungen zur Bewertung von Rückstellungen und latenten Steuern im Rahmen der Kaufpreisaufteilung (§ 301 Abs. 1 Satz 3 HGB) ergänzt werden.
- Tz. 36: Diese Textziffer steht in Widerspruch zu § 309 Abs. 1 i.V.m. § 253 Abs. 5 Satz 2 HGB.
- Tz. 39: Die geforderte offene Absetzung des passivischen Unterschiedsbetrags steht in Widerspruch zum getrennten Ausweis nach § 301 Abs. 3 Satz 1 HGB. Es sollte eine

Aussage zu der zu verwendenden Postenbezeichnung sowie ferner eine Aussage aufgenommen werden, dass der Ausweis des passivischen Unterschiedsbetrags nach dem Eigenkapital zu erfolgen hat (§ 301 Abs. 3 Satz 1 HGB).

- Tz. 57 Buchst. a: Es sollte eine Begründung für eine Goodwill-Abschreibung schon über mehr als fünf Jahre gefordert werden (§ 314 Abs. 1 Nr. 20 HGB).
- Tz. 57 Buchst. c Doppelbuchst. ff: Die Zuschreibung eines Goodwill ist nicht zulässig (s.o.), der Doppelbuchst. ff. deshalb zu streichen.
- Tz. 58 Buchst. a: Eine Verrechnung des passivischen Unterschiedsbetrags ist nach § 301 Abs. 3 Satz 1 HGB nicht mehr zulässig. Die Angabepflicht nach Buchst. a kann deshalb gestrichen werden.
- Tz. 59: Vgl. Hinweis zu Tz. 39.

#### *Zu Artikel 5: DRS 7*

- Im Zusammenhang mit dem Konzernabschluss sowie dem Eigenkapitalspiegel sollte jeweils der Begriff „Aufstellung“ statt „Erstellung“ verwendet werden.
- Tz. 7: Die Trennung in „zur Einziehung bestimmte“ und „nicht zur Einziehung bestimmte eigene Anteile“ gilt nach § 272 Abs. 1a HGB nicht mehr; deshalb ist das Schema anzupassen.
- Tz. 11: Vom Eigenkapital des Mutterunternehmens sind die gesamten Anschaffungskosten (ohne Anschaffungsnebenkosten) und nicht nur der Nennbetrag/rechnerische Wert von erworbenen eigenen Anteilen abzusetzen.

#### *Zu Artikel 6: DRS 8*

- Zusammenfassung: Es sind die Absätze vier und fünf, nicht drei und vier neuzufassen.
- Tz. 3: Vgl. Hinweis zu DRS 4.7.
- Tz. 15: Das Abstellen auf die Wertverhältnisse zu den einzelnen Erwerbszeitpunkten steht im Fall des sukzessiven Anteilerwerbs im Widerspruch zur Zusammenfassung und zu § 312 Abs. 3 Satz 1 HGB, wonach auf die Wertverhältnisse zu dem Zeitpunkt abzustellen ist, zu dem das Unternehmen assoziiertes Unternehmen geworden ist.

#### *Zu Artikel 7: DRS 9*

- Tz. 3 „Maßgeblicher Einfluss“: In dem einschränkenden Nebensatz ist auf die (nicht gegebene) Möglichkeit abzustellen, unmittelbar oder mittelbar einen beherrschenden Einfluss auf das assoziierte Unternehmen ausüben zu können.
- Tz. 23 Buchst. a: Es sollte eine Begründung für eine Goodwill-Abschreibung schon über mehr als fünf Jahre gefordert werden (vgl. § 314 Abs. 1 Nr. 20 HGB).
- Tz. 24 Buchst. a: Eine Verrechnung des passivischen Unterschiedsbetrags ist nach § 310 Abs. 2 i.V.m. § 301 Abs. 3 Satz 1 HGB nicht mehr zulässig. Die Angabepflicht nach Buchst. a kann deshalb gestrichen werden.

*Zu Artikel 10: DRS 13*

Tz. 7: Hier sollte das Wort „grundsätzlich“ eingefügt werden, da nach § 252 Abs. 2 bzw. § 246 Abs. 3 Satz 2 i.V.m. § 252 Abs. 2 HGB Ausnahmeregelungen vom Stetigkeitsgrundsatz bestehen.