

Institut der Wirtschaftsprüfer
in Deutschland e. V. (IDW)
- Geschäftsstelle -
Postfach 32 05 80
40420 Düsseldorf

E-Mail: info@idw.de

Rödl & Partner GmbH

Wirtschaftsprüfungsgesellschaft
Steuerberatungsgesellschaft

Äußere Sulzbacher Straße 100
D-90491 Nürnberg
Telefon +49 911 91 93-0
Telefax +49 911 91 93-2149
E-Mail info@roedl.de
Internet www.roedl.de

Ansprechpartner: Dr. Bernd Keller
Tel.-Durchwahl: +49 (9 11) 91 93-2200
Fax-Durchwahl: +49 (9 11) 91 93-2149
E-Mail: bernd.keller@roedl.de

Unser Zeichen
Ke/Cat / Dokument5

29.01.2010

Stellungnahme zu IDW ERS HFA 36 "Anhangangaben über das Abschlussprüferhonorar"

Sehr geehrte Damen und Herren,

für die Möglichkeit, zu dem Entwurf der „IDW Stellungnahme zur Rechnungslegung: Anhangangaben nach § 285 Nr. 17 HGB bzw. § 314 Abs. 1 Nr. 9 HGB über das Abschlussprüferhonorar“ (IDW ERS HFA 36) Stellung nehmen zu können, bedanken wir uns. Bitte gestatten Sie uns zu dem Entwurf die folgenden Anmerkungen:

Begriffsbestimmung „Abschlussprüfer“ in Tz. 5 bis 7:

In IDW ERS HFA 36 Tz. 5 wird ausgeführt, dass das Gesamthonorar des Abschlussprüfers i.S.v. § 318 HGB anzugeben ist, d.h. der (bestellten) Wirtschaftsprüferpraxis gem. der Definition in der VO 1/2006, nicht jedoch des gesamten internationalen Verbundes. Einzubeziehen sind auch (entgegen der Begründung zum Regierungsentwurf) die von verbundenen Unternehmen i.S.v. § 271 Abs. 2 HGB des Abschlussprüfers berechneten Honorare. Unseres Erachtens ist aus folgenden Gründen zweifelhaft, ob diese Abgrenzung sinnvoll und eindeutig ist:

vertreten durch *Rödl & Partner* in:

Ansbach, Bamberg, Bayreuth, Berlin, Chemnitz, Dresden, Eschborn, Fürth, Hamburg, Hof, Jena, Köln, Kulmbach, Löbau, Ludwigshafen, München, Münster, Nürnberg, Plauen, Regensburg, Stuttgart

vertreten durch *Rödl & Partner International* in:

Bosnien-Herzegowina, Brasilien, Bulgarien, Estland, Frankreich, Großbritannien, Hongkong, Indien, Indonesien, Italien, Katar, Korea, Kroatien, Lettland, Litauen, Moldawien, Österreich, Polen, Rumänien, Russische Föderation, Schweden, Schweiz, Singapur, Slowakische Republik, Slowenien, Spanien, Südafrika, Thailand, Tschechische Republik, Türkei, Ukraine, Ungarn, USA, Vereinigte Arabische Emirate, Vietnam, VR China, Weißrussland

Geschäftsführer
Dr. Bernd Rödl, WP, StB, RA
Alexander Jaenisch, WP, StB, RA
Monika Rödl-Kastl, Dipl.-Kffr., WP, StB
Wolfgang Kraus, Dipl.-Kfm., WP, StB
Heinrich Hübschmann, Dipl.-Kfm., WP, StB
Dr. Christian Rödl, LL.M., RA, StB
Martin Wambach, Dipl.-Kfm., WP, StB
Dr. Peter Bömelburg, Dipl.-Kfm., WP, StB
Dr. Rolf Leuner, Dipl.-Kfm., WP, StB
Dr. Gerd Uwe Hegenloh, Dipl.-Kfm., WP, StB
Dr. Bernd Keller, Dipl.-Kfm., WP, StB
Roger Fischl, Dipl.-Ök., WP, StB
Michael Giebermann, Dipl.-Kfm., WP, StB

Sitz: Nürnberg, AG Nürnberg, HRB 9289

- Insbesondere im mittelständischen WP-Bereich existieren Verbände aus Gesellschaften mit teilweiser oder vollständiger Gesellschafteridentität, die nicht i.S.v. § 271 HGB verbunden sind, wohl aber unter die Netzwerkdefinition gem. § 319b Abs. 1 Satz 3 HGB fallen dürften. Demnach hängt es von der gesellschaftsrechtlichen Organisation des prüfenden Netzwerks ab, welche Honorare vom geprüften Unternehmen anzugeben sind und welche nicht.
 - Erbringt beispielsweise die ABC GmbH Wirtschaftsprüfungsgesellschaft Steuerberatungsgesellschaft Abschlussprüfungsleistungen im Wert von 100, Steuerberatungsleistung von 50 und sonstige Leistungen von 20, sind alle Honorar unter den entsprechenden Rubriken anzugeben.
 - Erbringt dagegen die DEF GmbH Wirtschaftsprüfungsgesellschaft (Gesellschafter D, E, F zu je 1/3) die Abschlussprüfungsleistungen, die DE GmbH Steuerberatungsgesellschaft (Gesellschafter D und E zu je 1/2) die Steuerberatungsleistungen und die DF GmbH (Gesellschafter D und F zu je 1/2) die Beratungsleistungen, sind nur die Abschlussprüfungsleistungen angabepflichtig.
 - Erbringt schließlich die G GmbH Wirtschaftsprüfungsgesellschaft (Gesellschafter G zu 100 %) die Abschlussprüfungsleistungen, die GH GmbH Steuerberatungsgesellschaft (Gesellschafter G GmbH zu 60 % und H zu 40 %) die Steuerberatungsleistungen und die GI GmbH (Gesellschafter G und I zu je 1/2) die Beratungsleistungen, sind die Abschlussprüfungs- und die Steuerberatungsleistungen, nicht jedoch die Beratungsleistungen angabepflichtig (vgl. auch VO 1/2006 Tz. 8, wonach eine Steuerberatungspraxis, in der der WP geschäftsführend tätig ist, nicht als WP-Praxis einzuordnen ist).
- Insbesondere, wenn auf Seiten des Abschlussprüfer-Netzwerks Personengesellschaften tätig sind, kann das Unternehmen die Anhangangaben ggf. nur machen, wenn es vom Abschlussprüfer Informationen über gesellschaftsrechtliche Verhältnisse erhält, die über die aus öffentlichen Registern ersichtlichen hinausgehen.
- Bei gesellschaftsrechtlicher Verbundenheit i.S.v. § 271 HGB sind auch die von ausländischen Tochtergesellschaften des Abschlussprüfers erzielten Honorareinnahmen angabepflichtig, während solche Angaben bei anders organisierten Netzwerken nicht zu machen sind.

Unseres Erachtens führen deshalb die genannten Sachverhalte zu mangelnder Vergleichbarkeit der Angaben bei unterschiedlichen Unternehmen, da der Umfang der Angaben davon abhängt, wie der Verbund, dem der jeweilige Abschlussprüfer angehört, organisiert ist. Es wäre daher sinnvoll, sich entweder aus Gründen der Einfachheit entsprechend dem Gesetzeswortlaut und der Regierungsbegründung auf Angaben hinsichtlich der rechtlichen Einheit, die als Abschlussprüfer bestellt wurde, zu beschränken, oder im Sinne einer sachgerechten Information des Abschlusslesers über ggf. unabhängige Sachverhalte einheitlich Angaben bezüglich des Netzwerks i.S.v. § 319b Abs. 1 Satz 3 HGB (oder zumindest dessen im Inland belegenen Teil) zu fordern. Die Ausweitung der Angabepflicht auf die i.S.v. § 271 Abs. 2 HGB verbundenen Unternehmen des Abschlussprüfers bringt demgegenüber unseres Erachtens keinen wesentlichen Mehrwert an Information für den Abschlussadressaten.

Zeitraum, auf den sich die Honorarangabe bezieht

Nach dem Gesetzeswortlaut ist das für das Geschäftsjahr berechnete Honorar anzugeben. Damit ist nach unserem Verständnis das Honorar für das Jahr gemeint, über das im gegenständlichen Abschluss berichtet wird. Sofern die Rechnungsstellung vor Fertigstellung des Abschlusses und Erteilung des Bestätigungsvermerks erfolgt ist, ist diese Angabe auch problemlos möglich. Im anderen – für die Abschlussprüfung typischen – Fall, in dem die Rechnungsstellung erst danach erfolgt, muss sich die Angabe auf den im Abschluss zurückgestellten Betrag stützen.

Sofern sich in einem solchen Fall herausstellt, dass die Rückstellung über- oder unterdotiert war, ergibt sich im Folgeabschluss eine entsprechende Korrektur. Da der Abschlussprüfer im Zeitpunkt der Testatserteilung in aller Regel in der Lage sein dürfte, das Honorar mit hinreichender Genauigkeit einzuschätzen, werden allerdings wesentliche Korrekturen den Ausnahmefall darstellen. Die Berücksichtigung von Korrekturen in der Angabe des Folgejahres führt dort zu Ungenauigkeiten und entspricht unseres Erachtens weder Wortlaut noch Sinn und Zweck des Gesetzes. Allerdings mag eine Angabe zu Korrekturen nach allgemeinen Grundsätzen erforderlich sein (so auch z.B. Ellrott in Beck'scher Bilanzkommentar, 7. Aufl., § 285 Tz. 293 gestützt auf Analogie zu § 277 Abs. 4 S. 3 i.V.m. § 264 Abs. 2 Satz 2 HGB). Eine solche Angabe zu Korrekturen sollte jedoch immer separat erfolgen, da es sich nicht um eine originäre Angabe nach § 285 Nr. 17 bzw. 314 Abs. 1 Nr. 9 HGB handelt, sondern um eine nach anderen allgemeinen Grundsätzen erforderliche Angabe. In Tz. 9 des Entwurfs sollte unserer Ansicht nach daher die Angabepflicht auf wesentliche Fälle beschränkt, aber in jedem Fall ein separater Ausweis des Korrekturbetrags gefordert werden.

Honorar für Konzernpackages

In Tz. 12 von IDW ERS 36 wird ausgeführt, dass – wenn vom Abschlussprüfer auch Konzernpackages geprüft werden – die hierfür gewährten Honorare unter Kategorie a) anzugeben sind. Gemeint ist offenbar der Fall, dass der Abschlussprüfer eines in den Konzernabschluss einbezogenen Unternehmens neben dem Jahresabschluss auch das „Konzernpackage“ dieses Unternehmens prüft. Denkbar ist daneben der Fall, dass der Abschlussprüfer des Mutterunternehmens (nur) das Konzernpackage eines (nicht prüfungspflichtigen) Tochterunternehmens (und nicht den Jahresabschluss) prüft. Die bisherige Formulierung könnte so verstanden werden, dass auch solche Honorare einzubeziehen wären. Dies ließe sich vermeiden, wenn formuliert würde: „Wird vom Abschlussprüfer auch ein Konzernpackage des betreffenden Unternehmens geprüft ...“.

Abschlussprüfungsleistungen im Konzernabschluss

Bei nicht prüfungspflichtigen Konzerntochterunternehmen wird mitunter zunächst das Konzernpackage (z.B. nach IFRS) und dann – ggf. nach Abschluss der Konzernabschlussprüfung – der HGB-Jahresabschluss auf freiwilliger Basis (oder – vor dem Hintergrund von Tz. 7 durch ein ausländisches verbundenes Unternehmen des Konzernabschlussprüfers der Jahresabschluss eines ausländischen Tochterunternehmens nach ausländischem nationalen Recht) geprüft. Aus Tz. 12 und 13 könnte man sinngemäß ableiten, dass nur Honorare für Prüfungen, die dem Konzernabschlussprüfer gesetzlich obliegen, unter a) auszuweisen sind. In Hinblick darauf sollte in Tz. 18 klargestellt werden, ob auch die Honorare für die freiwilligen oder gesetzlich vorgeschriebenen Jahresabschlussprüfungen nach nationalem Recht unter a) auszuweisen sind. Nach dem Text der Konzernbilanzrichtlinie in der Fassung der Abschlussprüferrichtlinie, die die Grundlage für die betreffende Änderung des HGB bildete (vgl. Regierungsbegründung), ist dies zweifelhaft; englisch: „the total fees for the financial year charged by the statutory auditor or audit firm for the statutory audit of the consolidated accounts“, deutsch: „die Gesamthonorare, die von dem Abschlussprüfer oder der Prüfungsgesellschaft für das Geschäftsjahr berechnet wurden, aufgeschlüsselt nach der Gesamthonorarsumme für die Abschlussprüfung des konsolidierten Abschlusses“.

Für Rückfragen stehen wir Ihnen gerne zur Verfügung.

Mit freundlichen Grüßen

Dr. Bernd Keller
Diplom-Kaufmann
Wirtschaftsprüfer
Steuerberater

Dr. Andreas Schmid
Wirtschaftsprüfer