

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



Änderungs- und Ergänzungsvorschläge zur Facharbeit
IDW ERS HFA 34 vom 20. 3. 2012

9. September 2012

Sehr geehrte Damen und Herren,

betreffend den von Ihnen am 20. 3. 2012 verabschiedeten IDW ERS HFA 34 „Einzelfragen zur handelsrechtlichen Bilanzierung von Verbindlichkeitsrückstellungen“ darf ich mich mit folgenden Änderungs- und Ergänzungsvorschlägen an Sie wenden:

Wie Sie bereits zu Beginn des IDW ERS HFA 34 in Textziffer 3 darstellen, hat der Gesetzgeber mit dem Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz neue Bewertungsregeln für Rückstellungen geschaffen. Hierbei wurden allerdings per se widersprüchliche Grundsätze miteinander verbunden: Zum einen sind Rückstellungen ihrer Natur nach mit erheblichen Unsicherheiten behaftet, so daß ihre Bewertungsparameter regelmäßig nur durch Schätzung bestimmt werden können. Andererseits werden die Berechnung von Kosten- und Preissteigerungen sowie die Abzinsung von Rückstellungsbeträgen gefordert, was der Anwendung exakter mathematischer Methoden bedarf. Die nach dem Gesetzeswortlaut erforderlichen, teilweise sehr umfangreichen Berechnungen gaukeln eine Scheingenaugigkeit der Bilanzierung vor, welche wegen der schätzbedingten Unsicherheit der Berechnungsgrundlagen nicht erreichbar ist. Kurz um: Mit den neuen Bewertungsregeln im HGB werden vielfach nur Schätzungen in berechnete Schätzungen transformiert. Vor diesem Hintergrund teile ich Ihre an vielen Stellen im IDW ERS HFA 34 erkennbare Bemühung, den vielfältigen praktischen Schwierigkeiten bei der Anwendung der neuen Bewertungsregelungen umfassend mit Vereinfachungsregelungen und Wesentlichkeitserwägungen zu begegnen und damit den Rechnungslegungsaufwand für die Unternehmen auf ein vertretbares Maß zu begrenzen. Leider läßt der IDW ERS HFA 34 aber neben der Vielzahl an Einzelregelungen eine allgemeine Aussage zu dem beschriebenen Spannungsverhältnis vermissen. Ich darf daher anregen im IDW ERS HFA 34 ergänzend klarzustellen, daß Rückstellungen zuvorderst einmal Schätzgrößen darstellen und deshalb Vereinfachungen im Rahmen der Berechnungen grundsätzlich zulässig sind, solange die gesetzgeberische Intension des § 253 Absatz 2 HGB zutreffend umgesetzt wird.

Eine der vorstehend angesprochenen Vereinfachungsregelungen findet sich in Textziffer 6 des IDW ERS HFA 34; hiernach soll eine Schätzung von Bewertungsparametern bereits in einem Zeitraum von bis zu drei Monaten vor dem Bilanzstichtag zulässig sei, sofern aus den erwartbaren Veränderungen des Parameters bis zum Abschlußstichtag keine wesentlichen Auswirkungen auf die Rückstellung folgen. Ihren Ausführungen fehlt es bedauerlicherweise an einer nachvollziehbaren Begründung, auf welcher Grundlage Sie den Zeitrahmen für eine

annehmbare Schätzung auf den Zeitraum der drei vor dem Bilanzstichtag liegenden Monate festschreiben. Ich schlage alternativ vor, daß eine Erhebung der Bewertungsparameter analog zu § 241 Absatz 3 HGB in einem Zeitfenster beginnend drei Monate vor und endend zwei Monate nach dem maßgeblichen Bilanzstichtag akzeptabel sei, sofern erkennbare Veränderungen der geschätzten Parameter zwischen Schätzzeitpunkt und Bilanzstichtag bei der Rückstellungsbestimmung Berücksichtigung finden.

Rückstellungen, welche rechtlich sofort in voller Höhe mit der Verwirklichung eines bestimmten Ereignisses entstehen, deren wirtschaftliche Verursachung sich aber über einen längeren Zeitraum erstreckt (Verteilungsrückstellungen), sind nach Ihrer in Textziffern 18 f. des IDW ERS HFA 34 geäußerten Ansicht über den wirtschaftlichen Verursachungszeitraum anzusammeln. Zwar teile ich Ihre Auffassung grundsätzlich, soweit Sie jedoch nach dem Wortlaut des letzten Satzes in der Textziffer 19 des IDW ERS HFA 34 annehmen, daß eine unmittelbare Erfassung wirtschaftlich gestreckt verursachter Verpflichtung in voller Höhe nur erforderlich und zutreffend sei, soweit der Verpflichtung keine wirtschaftlichen Vorteile mehr gegenüber stehen, liegt meiner Einschätzung nach ein Verstoß gegen das handelsrechtliche Vorsichtsprinzip vor. Ein vorsichtiger Kaufmann hat jedwede Verpflichtung, je nach früherem Eintritt, ab deren rechtlicher Entstehung oder wirtschaftlicher Verursachung grundsätzlich vollumfänglich zu passivieren. Eine ausnahmsweise ratierliche Ansammlung, so wie von Ihnen für die Verteilungsrückstellungen befürwortet, kann nur dann und nur in dem Umfange in Betracht kommen, als objektive Anhaltspunkte bestehen, daß höchstwahrscheinlich ein im adäquaten Verhältnis zum noch nicht passivierten Verpflichtungsbetrag stehender, künftiger wirtschaftlicher Nutzen zu erwarten steht. Hiervon ausgehend darf ich anregen, in den Textziffern 18 f. des IDW ERS HFA 34 den Ausnahmecharakter einer Rückstellungsverteilung klarzustellen und einen Nachweis zum Bestand und zur Höhe des zukünftigen wirtschaftlichen Nutzens als notwendige Voraussetzung für eine ratierliche Rückstellungsbildung zu fordern.

§ 253 Absatz 2 HGB ordnet für alle Rückstellungen mit einer Restlaufzeit von mehr als einem Jahr eine Abzinsung mit einem von der Deutschen Bundesbank nach Vorgabe der RückAbzinsV ermittelten, laufzeitentsprechenden Marktzinssatz an. Ausweislich der Gesetzesbegründung zum Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz soll mit den vorbeschriebenen Regelungen eine geglättete sowie unternehmensunabhängige und damit betriebsübergreifend vergleichbare, marktnahe Zinsermittlung sichergestellt werden, wobei der Gesetzgeber selber in diesem Zusammenhang annimmt, daß im Einzelfall – ausdrücklich erwähnt sind Fremdwährungsrückstellungen – die Verwendung abweichender, marktgerechter Zinssätze geboten sein kann, falls hernach die Darstellung der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage zutreffender wird. Aus alledem folgere ich, daß die Regelung des § 253 Absatz 2 HGB nicht abschließend ist, sondern vielmehr von den nach gesetzlicher Maßgabe ermittelten Zinssätzen abgewichen werden kann, wenn dies zur Vermittlung eines klareren Bildes der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage verhilft. IDW ERS HFA 34 läßt allerdings gerade eine umfassende Auseinandersetzung mit dieser Fragestellung vermissen. Stattdessen greifen Sie nur einige besondere Fälle auf, ohne daß aus den verschiedenen Tatbeständen ein nachvollziehbares Konzept abgeleitet werden könnte; so wollen Sie manchmal, wie in den Textziffern 23, 46 und 47 des IDW ERS HFA 34, Ausnahmen von den Verzinsungsregelungen erkennen, während Sie in den Textziffern 33 und 34 im Falle einer vom Marktzinssatz abweichenden tatsächlichen Verzinsung auf die Abzinsung mit den Bundesbankzinssätzen beharren. Ich darf daher anregen, in den IDW ERS HFA 34 allgemeine Ausführungen zu den Voraussetzungen einer zulässigen Abweichung von der gesetzlich vorgesehenen Abzinsung beziehungsweise von dem nach Maßgabe der RückAbzinsV bestimmten Zinssatz aufzunehmen.

Bei Fremdwährungsverpflichtungen schlägt sich eine im Vergleich zur europäischen Währungsunion abweichende Preis- und Wirtschaftsentwicklung des Fremdwährungsgebietes in abweichenden Marktzinssätzen nieder. Deshalb erachten Sie es laut IDW ERS HFA 34 Textziffer 46 für sachgerecht, für die Abzinsung von in fremder Währung zu begleichenden Verpflichtungen währungskorrigierte Zinssätze zu verwenden. Mir stellt sich in diesem Zu-

sammenhang die Frage, ob alternativ auch eine Berücksichtigung der landesspezifischen Währungs- und Zinseffekte in der Preis- und Kostenentwicklung als zulässig erachtet werden kann. Diese Integration vermied eine komplexe Ermittlung währungskorrigierte Marktzinssätze und trotzdem erfolgte eine sachgerechte Bewertung der Fremdwährungsverpflichtung. Ich darf Sie bitten, die Statthaftigkeit der vorstehend beschriebenen Möglichkeit zur Berücksichtigung des abweichenden Marktzinsniveaus fremder Währungsräume als Preis- und Kostenkomponente in IDW ERS HFA 34 ergänzend zu beurteilen.

§ 285 Nummer 12 HGB fordert im Anhang (mittel-)großer Kapitalgesellschaften und Personenhandelsgesellschaften im Sinne des § 264a HGB die Erläuterung der unter dem Posten „sonstige Rückstellungen“ in der Bilanz ausgewiesenen Verpflichtungen, sofern diese nicht von untergeordneter Bedeutung sind. Aus meiner Sicht gehören zu einer angemessenen Erläuterung zumindest die Bezeichnungen und die Beträge der gebildeten, wesentlichen Rückstellungen; die Erstellung eines Rückstellungsspiegels halte ich hingegen für entbehrlich. Da nach meiner Erkenntnis jedoch Inhalt und Umfang dieser Anhangsangabe in der Praxis sehr unterschiedlich ausfallen – das Spektrum der verschiedentlichen Darstellungen reicht von kurzen, nicht quantifizierten Aufzählungen der im Bilanzposten beinhalteten Rückstellungsarten bis zu tief gegliederten Rückstellungsspiegeln – würde ich es begrüßen, wenn Sie in Textziffer 55 des IDW ERS HFA 34, wo die fragliche Anhangsangabe von Ihnen aufgegriffen wird, den aus Sicht des IDW erforderlichen Mindestinhalt der Angabe nach § 285 Nummer 12 HGB beschreiben könnten.

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

Hochachtungsvoll