

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



Grundsatzfragen  
WP/StB Ulf Jessen  
T. +49 30 - 202 41 6930  
F. +49 30 - 202 41 6985  
jessen@dgrv.de

25. September 2012  
Je/ts

### **Entwurf IDW Stellungnahme zur Rechnungslegung: Einzelfragen zur handelsrechtlichen Bilanzierung von Verbindlichkeitsrückstellungen (IDW ERS HFA 34) (Stand: 20.03.2012)**

Sehr geehrte Damen und Herren,

wir danken Ihnen für die Möglichkeit, zu dem o.g. Entwurf eine Stellungnahme abgeben zu können. Wir stimmen dem Entwurf in einer Reihe von Punkten zu und begrüßen insbesondere, dass der erstmalige Ansatz einer Verbindlichkeitsrückstellung nach IDW ERS HFA 34, Tz. 11 ohne Buchung eines Zinsertrags zu erfolgen hat (Nettomethode). Folgende Passagen bedürfen nach unserer Auffassung jedoch der Überarbeitung:

#### **Preis- und Kostenänderungen (Textziffer 24ff.)**

In den Ziffern 24 bis 26 des Entwurfs ist im Zusammenhang mit der Rückstellungsbewertung von Preis- und Kostenänderungen die Rede. Nach Ziffer 27 sollen bis zur Erfüllung der Verpflichtung erwartete **Preis- bzw. Kostensenkungen** bei der Rückstellungsbewertung zu berücksichtigen sein, wenn ihr Eintritt mit hoher Wahrscheinlichkeit zu erwarten ist.

In der Regierungsbegründung zum BilMoG (BT-Drucksache 16/10067) wird mehrfach von **Preis- und Kostensteigerungen** gesprochen; von Preis- und Kostensenkungen ist nicht die Rede. Für die Interpretation, dass Kostensenkungen Eingang in die Rückstellungsbewertung finden dürfen, lässt die HGB-Rechnungslegung auch gar keinen Platz. Nach dem Wortlaut der geltenden Vorschriften ist vorsichtig zu bewerten, namentlich sind alle vorhersehbaren Risiken und Verluste, die **bis zum Abschlussstichtag** entstanden sind, zu berücksichtigen.

Künftige Ereignisse, die den zur Erfüllung einer Verpflichtung erforderlichen Betrag beeinflussen können, dürfen bei der handelsrechtlichen Rückstellungsbewertung nicht berücksichtigt werden. Im Unterschied dazu sind diese Ereignisse in der IFRS-Rechnungslegung zu berücksichtigen, *sofern es ausreichende objektive substantielle Hinweise auf deren Eintritt gibt* (vgl. IAS 37.48). Nach IAS 37.49 kann ein Unternehmen beispielsweise der Ansicht sein, dass die Kosten für Aufräumarbeiten bei Stilllegung eines Standorts durch künftige technologische Veränderungen reduziert werden. Der angesetzte Betrag, heißt es dann weiter, „berücksichtigt eine vernünfti-

ge Einschätzung technisch geschulter, objektiver Dritter und berücksichtigt alle verfügbaren substanziellen Hinweise auf zum Zeitpunkt der Aufräumarbeiten verfügbare Technologien.“

Die IAS 37 *immanente investitionstheoretische Sichtweise* (MünchKommBilR/ Senger/ Brune IAS 37 Rn 65) ist auch nach erfolgter Modernisierung nicht mit den handelsrechtlichen Regelungen vereinbar. Es mag im Übrigen dahingestellt bleiben, wie man das Vorliegen „hinreichend objektiver Hinweise auf ein nachhaltig niedrigeres Preis- bzw. Kostenniveau“ (IDW ERS HFA 34, Tz. 27) praktisch feststellen kann.

Die dargestellte Auslegung von HGB-Normen im Sinne der IFRS steht nach unserer Auffassung im Widerspruch zum geltenden Handelsrecht.

### **Bruttobilanzierung (Ziffer 32)**

Ersatz- oder Rückgriffsansprüche des Unternehmens gegen Dritte werden richtigerweise als Vermögensgegenstände ausgewiesen, wenn sie am Abschlussstichtag entstanden sind; eine Saldierung mit den entsprechenden Verpflichtungen ist in diesem Fall unzulässig. Nach dem dritten Satz der Ziffer 32 soll dies etwa im Falle von Schadensersatzverpflichtungen für unstrittige Ersatzansprüche gegen Versicherungsunternehmen gelten, „auch wenn die Geltendmachung des Anspruchs erst nach dem Abschlussstichtag“ erfolgt.

An dieser Stelle soll offenbar eine weitere Brücke zur IFRS-Bilanzierung geschlagen werden. Nach IAS 37.53 ist eine erwartete Erstattung als separater Vermögenswert zu behandeln; der für die Erstattung angesetzte Betrag darf dabei die Höhe der Rückstellung nicht übersteigen. Es muss zudem so gut wie sicher sein, dass das Unternehmen die Erstattung bei Erfüllung der Verpflichtung erhält.

In der HGB-Bilanzierung darf dagegen keine Aktivierung des betreffenden Anspruchs vorgenommen werden; vielmehr ist der Anspruch in die Bewertung der betreffenden Rückstellung einzubeziehen. Für eine „Bruttobilanzierung“ besteht hier kein Raum. Satz 3 der Ziffer 32 des vorliegenden Entwurfs ist daher zu streichen.

### **Ziffer 44**

Rückstellungen mit einer Restlaufzeit von genau einem Jahr oder weniger unterliegen nicht der Abzinsungspflicht. Dies schließt nicht aus, wird ausgeführt, „dass Rückstellungen für Verpflichtungen mit einer Restlaufzeit von einem Jahr oder weniger abgezinst werden (Wahlrecht)“.

Es ist kritisch zu sehen, dass man hier im Wege der Auslegung ein Wahlrecht schaffen will, nachdem gerade diverse Wahlrechte durch die Bilanzrechtsmodernisierung ad acta gelegt worden sind.

### **Ziffer 55**

Wir regen an, den zweiten Satz zu streichen. Die Erläuterung der „sonstigen Rückstellungen“ in Form eines Rückstellungsspiegels, in dem der Posten tabellarisch nach einzelnen Rückstellungsarten unter Angabe der Art und des Betrags der jewei-

ligen Rückstellung aufgegliedert wird, geht weit über die gesetzlichen Anforderungen hinaus.

Für Rückfragen steht Ihnen der Rechtsunterzeichner gerne jederzeit zur Verfügung.

Mit freundlichen Grüßen

DGRV – Deutscher Genossenschafts- und Raiffeisenverband e.V.