

Neue Königstraße 52  
50321 Brühl  
Tel. 0 22 32 / 94 53 10  
Fax 0 22 32 / 1 33 97  
sekretariat@kaldenbach-wp.de

Walter Kaltenbach · WP/StB · Neue Königstraße 52 · 50321 Brühl

Institut der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e.V.

Postfach 32 05 80

**40420 Düsseldorf**

Postgiroamt Köln  
BLZ 370 100 50  
Konto-Nr. 365 322 501

VR-Bank Rhein-Erft eG  
BLZ 371 612 89  
Konto-Nr. 1 563 017

Kreissparkasse Köln  
BLZ 370 502 99  
Konto-Nr. 133 274 114

Steuernummer 224/5137/0327

Ihr Zeichen

Ihr Schreiben

Unser Zeichen

Datum

K

09.09.2010

### **Hauptfachausschuss: ERS HFA 35, Fachnachrichten 2010, S. 396ff.**

Sehr geehrte Damen und Herren,

der o.a. ERS hält in Rz. 35 entsprechend dem Wortlaut des § 254 HGB nicht finanzielle Vermögensgegenstände (wie z.B. Warenbestände) grundsätzlich als Sicherungsinstrumente für ungeeignet. Dies führt m.E. nach IDW RS HFA 4 infolge des Grundsatzes der Einzelbewertung beispielsweise zur Bildung von Drohverlustrückstellungen, wenn bei einem Verkaufskontrakt über Ware (VK 100) der Marktpreis (EK 120) über den kontrahierten Verkaufspreis steigt, auch wenn das bilanzierende, verkaufende Unternehmen über Warenbestände verfügt, die unter dem Verkaufspreis bewertet sind (z.B. 90), faktisch also kein Verlust anfällt (vgl. auch RS HFA 4, Rz. 15, S. 2). Eine Rückstellung wäre aber nicht zu bilden, wenn das gleiche Unternehmen statt über entsprechende Bestände über einen Einkaufskontrakt mit EK 90 verfügte.

M.E. ist auch in dem Bestandsfall (s.o.) zumindest nach GoB, wenn nicht auch schon nach Sinn und Zweck des § 254 HGB die Bildung einer Bewertungseinheit mit der Folge, dass nicht zwangsweise eine Drohverlustrückstellung zu bilden ist, möglich, da die Warenbestände insoweit Sicherungsfunktion für den Verkaufskontrakt haben. Darauf sollte m.E. im Zusammenhang mit Rz. 35 des ERS HFA 35 hingewiesen werden.

Sollten Sie der Auffassung sein, dass bereits aufgrund von IDW RS HFA 4, Rz. 15, S. 2 und 3 mangels tatsächlich drohenden Verlustes im Bestandsfall (s.o.) auch ohne Bildung einer Bewertungseinheit die Pflicht zur Bildung einer Drohverlustrückstellung nicht besteht, hielte ich einen entsprechenden Verweis in ERS HFA 35, Rz. 35 für angebracht.

Bereits bei Rz. 64 wie auch bei Rz. 78 kommt m.E. gegebenenfalls vorrangig zur Rückstellungsbildung eine Abschreibung in Betracht (Anwendung des Grundsatzes der Einzelbewertung auf die Bewertungseinheit als solche).

Im Hinblick auf das Erfordernis der Fristenkongruenz muss es m.E. in Rz. 70 S. 1 nicht heißen „dürfen“ sondern „müssen“, da die Reports bzw. Deports idR dem Wertausgleich im Zeitablauf dienen.

M.E. sollte auch bei der Durchbuchungsmethode (Rz. 72) darauf hingewiesen werden, dass sie entsprechend dem Zweck der Bildung einer Bewertungseinheit insbesondere zu einer Nichtbeachtung des Vorsichts- und Imparitätsprinzips (§ 252 Abs. 1 Nr. 4 HGB) führt.

In Rz. 84 Abs. 1 sollte m.E. darauf hingewiesen werden, dass aufgrund des Fortfalls der prospektiven Wirkung des Sicherungsinstruments im Zeitpunkt der Beendigung der Sicherungsbeziehung auch bei Anwendung der Bilanzierungsgrundsätze für Bewertungseinheiten ein erhöhter (Abwertungs- oder) Rückstellungsbedarf entstehen kann.

Da nach Auflösung der Bewertungseinheit wieder die regulären Bilanzierungsgrundsätze (Einzelbewertung, Anschaffungskostenprinzip) gelten, wäre es m.E. in Rz. 84 Abs. 2 sachgerechter, zur ursprünglichen Bilanzierung zurückzukehren, also die aufgrund der Durchbuchungsmethode erhöhten Bewertungen von Grundgeschäft und Sicherungsinstrument gegeneinander auszubuchen.

Falls, wie mehrfach im ERS ausgeführt, die Dokumentation der Bewertungseinheit zwingende Voraussetzung für die Bildung einer Bewertungseinheit ist, erscheint die restriktive Übergangsregelung in Rz. 99 m.E. nicht sachgerecht.

Mit freundlichen Grüßen