

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

Dipl.-Kfm. Univ.  
Jörg Nährig  
Steuerberater  
Wirtschaftsprüfer

Gablonzer Straße 19  
91315 Höchstadt an der Aisch

Mitgliedsnummer 121 978 200

Änderungs- und Ergänzungsvorschläge zur Facharbeit  
IDW ERS HFA 35 vom 23.7.2010

21. November 2010

Sehr geehrte Damen und Herren,

betreffend den von Ihnen am 23.7.2010 verabschiedeten IDW ERS HFA 35 „Handelsrechtliche Bilanzierung von Bewertungseinheiten“ darf ich mich mit folgenden Änderungs- und Ergänzungsvorschlägen an Sie wenden:

Aus Ihrer Sicht, so kann IDW ERS HFA 35 an mehreren Stellen entnommen werden, ist die Bilanzierung einer Bewertungseinheit nur zulässig, wenn eine ausreichende Dokumentation der Sicherungsbeziehung vorliegt. Dabei halten Sie es ausweislich der Textziffer 13 für ausreichend, wenn diese Dokumentation bis zur Aufstellung des Jahres- oder Konzernabschlusses erstellt wird. Ich stimme Ihnen hinsichtlich einer grundsätzlichen Dokumentationspflicht zwar zu, allerdings muss nach meiner Ansicht diese Dokumentation in unmittelbarem zeitlichen Zusammenhang mit der tatsächlichen Begründung der Sicherungsbeziehung erfolgen; bei einer nachträglichen Dokumentation kann meines Erachtens der für die Bewertungseinheit maßgebliche Sicherungszeitraum frühestens mit Vorliegen der Dokumentation der Sicherungsbeziehung beginnen. Voraussetzung für die Bildung einer Bewertungseinheit ist die konkrete Zweckbestimmung eines oder mehrerer Sicherungsinstrumente, Risiken aus einem oder mehreren Grundgeschäften abzusichern. Bei dieser Zweckbestimmung handelt es sich jedoch um eine innere Tatsache, welche von außenstehenden Personen nicht unmittelbar beurteilt werden kann; insbesondere ist es bei einer nachgeholtten Dokumentation nicht nachvollziehbar, ob eine Zweckbestimmung zu dem in der Dokumentation verzeichneten früheren Zeitpunkt tatsächlich bestanden hat oder nur behauptet wird. Vor diesem Hintergrund muss meiner Ansicht nach – in Anlehnung an die Bilanzierungspraxis für Einzelkaufleute und Personengesellschaften bei der Widmung von betrieblichen Vermögen – vom Bilanzierenden im Zeitpunkt der Zweckwidmung ein erkennbarer Widmungsakt erfolgen. Dabei sollte es ausreichen, wenn sich aus entsprechenden Buchungsbelegen, Arbeitsanweisungen oder Aktenvermerken Grundgeschäft, Sicherungsgeschäft und Designation eindeutig entnehmen lassen; die detaillierte Ausarbeitung der Dokumentation hingegen halte ich auch noch mit zeitlichen Abstand zum Widmungsakt für zulässig.

In Abschnitt 4. des IDW ERS HFA 35 erläutern Sie die Abbildung von Bewertungseinheiten in Bilanz und Gewinn- und Verlustrechnung. Mehrfach heben Sie hinsichtlich des Erfolgsausweises betreffend gesicherter Risiken hervor, dass Sie ein Wahlrecht zwischen Brutto- und Nettoausweis in der Gewinn- und Verlustrechnung sehen und dass Sie aus wirtschaftlicher Sicht den Nettoausweis für sachgerechter erachten; vgl. bspw. Textziffern 77 und 81 bis

83. Ich stimme Ihrer Ansicht aus zweierlei Gründen nicht zu: § 254 HGB n. F. erklärt zwar eine Reihe der allgemeinen Bilanzierungsvorschriften als auf Bewertungseinheiten nicht anwendbar, allerdings gehört § 246 Abs. 2 HGB nicht dazu. Demnach gilt das allgemeine Saldierungsverbot auch für Bewertungseinheiten uneingeschränkt. Deswegen ist es nach meiner Einschätzung weder zulässig in der Bilanz aktivische und passivische Posten noch in der Gewinn- und Verlustrechnung Aufwendungen und Erträge, welche in Zusammenhang mit einer Bewertungseinheit stehen, miteinander zu verrechnen. Zweitens – sofern man Ihrer Ansicht folgen wollte, den Nettoausweis für die sachgerechtere Erfolgsdarstellung anzusehen – ist das von Ihnen postulierte Wahlrecht zwischen Netto- und Bruttoausweis dem Grunde nach abzulehnen. Wahlrechte schränken die Vergleichbarkeit von Jahres- und Konzernabschlüssen ein und sollten daher nur soweit als im Gesetz explizit vorgesehen akzeptiert werden. Zwar ist der Gesetzgeber in der Begründung zum BilMoG selber von Bilanzierungswahlrechten bei der bilanziellen Abbildung von Bewertungseinheiten ausgegangen (Wahlrecht zwischen Einfrierungs- und Durchbuchungsmethode), allerdings wird in den dort genannten Fällen der Verlust an Vergleichbarkeit in der Bilanz durch entsprechende Anhangsangaben (§§ 285 Nr. 19 und 23, 314 Abs. 1 Nr. 11 und 15 HGB) kompensiert. Im Gegensatz dazu fehlen für das von Ihnen vorgeschlagene Ausweiswahlrecht in der Gewinn- und Verlustrechnung erläuternde Anhangsangaben. Ich bitte Sie daher eine Festlegung entweder auf den Brutto- oder den Nettoausweis zu treffen.

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

Hochachtungsvoll