

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 38 vom 23.6.2010

5. September 2010

Sehr geehrte Damen und Herren,

betreffend den von Ihnen am 23.6.2010 verabschiedeten IDW ERS HFA 38 „Ansatz- und Bewertungsstetigkeit im handelsrechtlichen Jahresabschluss“ darf ich mich mit folgenden Änderungs- und Ergänzungsvorschlägen an Sie wenden:

Sowohl im Namen der Stellungnahme als auch in der Textziffer 1 des IDW ERS HFA 38 machen Sie deutlich, daß Sie mit dieser Stellungnahme zunächst nur Fragen der Ansatz- und Bewertungsstetigkeit adressieren wollen; insoweit entspricht der Regelungsbereich des IDW ERS HFA 38 dem der abzulösenden IDW Stellungnahme 3/1997. Allerdings haben viele Ausführungen in IDW ERS HFA 38 – wie Sie bereits selber in Textziffer 1 festhalten – auch Bedeutung für andere gesetzliche Stetigkeitsgebote. Meines Erachtens wäre es ob der starken Ähnlichkeit der Fragestellungen in Zusammenhang mit den verschiedenen Stetigkeitsanforderungen sachgerecht den gesamten Komplex gesetzlicher Stetigkeitsgebote (Ansatz, Bewertung, Darstellung, Konsolidierung) in einer Stellungnahme einheitlich zu behandeln. Daher bitte ich Sie daher IDW ERS HFA 38 um Ausführungen zur Darstellungs- und Konsolidierungsstetigkeit zu erweitern.

In den Textziffern 7 ff. definieren Sie den Begriff der Bewertungsmethode. Dabei nehmen Sie in Textziffer 9 eine aus meiner Sicht mißverständliche Abgrenzung zwischen einer Bewertungsmethodenänderung und einer Bewertungsfaktorenänderung vor. Grundsätzlich stimme ich Ihnen darin zu, daß die regelmäßige Anpassung von Bewertungsparametern, welche dann Eingang in die jeweiligen Bewertungsmethoden finden, keine Änderung einer Bewertungsmethode ist. Die stete Überprüfung und Anpassung von Schätzgrößen an veränderte wirtschaftliche Gegebenheiten stellt vielmehr einen elementaren Bestandteil jeder sachgerechten Bewertungsmethode dar. Allerdings stellt das systematische Vorgehen bei der Ermittlung von Bewertungsfaktoren ebenfalls einen Teil der Bewertungsmethode dar. Werden folglich die maßgeblichen Bewertungsfaktoren in einer vom Vorjahr abweichenden Weise oder auf Grund von zum Vorjahr abweichenden Erwägungen neu bestimmt, so liegt meines Erachtens hierin ebenfalls die Änderung einer Bewertungsmethode. Ihre Formulierung in Textziffer 9 läßt sich jedoch dahingehend auslegen, daß jedwede Änderungen von Bewertungsparametern weder dem Stetigkeitsgebot noch der Anhangsangabepflicht unterliegen. Ein derartig eingegrenztes Verständnis der Bewertungsmethode und damit auch der Bewertungsstetigkeit würde einen bis an Willkür grenzenden bilanzpolitischen Ermessensspielraum eröffnen und damit die Zielsetzung des Stetigkeitsgebotes (interperiodische Vergleichbarkeit)

konterkarieren. Da ich davon ausgehe, daß die letztgenannte Interpretation der Textziffer 9 nicht von Ihnen beabsichtigt ist, schlage ich vor IDW ERS HFA 38 an dieser Stelle anders zu formulieren und ausdrücklich klarzustellen, daß das systematische Vorgehen bei der Ermittlung von Bewertungsfaktoren und die einer Schätzung zu Grunde gelegten Aspekte und Erwägungen Teil einer Bewertungsmethode sind und damit ebenfalls dem Stetigkeitsgebot unterliegen.

Hinsichtlich der Zulässigkeit einer Durchbrechung der Stetigkeit führen Sie in IDW ERS HFA 38, Textziffer 14, katalogmäßig die regelmäßig hierfür anzuerkennenden Gründe aus. Hierbei nicht genannt sind Anpassungen von Bewertungsmethoden in Folge wesentlicher Änderungen der betrieblichen Organisation. So zwingt beispielsweise die Einführung eines ERP-Systemes oftmals zu weitreichenden Veränderungen der innerbetrieblichen Informationsbasis oder des Informationsflusses; dies hat nicht selten zur Folge, das bis dahin verwendete Bewertungsmethoden nicht mehr oder nur noch unter erschwerten Bedingungen fortgeführt werden können. Sofern aber mit den fraglichen organisatorischen Änderungen keine Abwandlungen bei den zu bewertenden Leistungsprozessen eingetreten sind und die alternativen Bewertungsverfahren auch nicht zu einer Verbesserung des Bildes der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage führen, fehlt es nach Textziffer 14 an einem Grund für die Durchbrechung der Bewertungsstetigkeit; dies ist meines Erachtens nicht praxisgerecht. Ich halte es daher für sachgerecht den Katalog der Gründe für eine Stetigkeitsdurchbrechung um den Tatbestand einer wesentlichen betriebsorganisatorischen Änderung zu erweitern.

Fernerhin schlage ich vor in Textziffer 14 hinsichtlich der Verfolgung steuerlicher Zwecke klarzustellen, daß die Vermeidung zulässiger Abweichungen zwischen Steuer- und Handelsbilanz gerade kein steuerlicher Zweck ist, der die Durchbrechung der Stetigkeit rechtfertigt.

Durch das Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz wurde der Jahresabschluss bestimmter Gesellschaften um einen Eigenkapitalspiegel und eine Kapitalflußrechnung erweitert (§ 264 Absatz 1 Satz 2 HGB n. F.). Da für diese die Stetigkeitsgebote gleichermaßen gelten, sollte Textziffer 26 – sie nennt als Objekte der Stetigkeit bislang nur Bilanz und Gewinn- und Verlustrechnung – entsprechend ergänzt werden.

Ausdrücklich begrüße ich Ihre Ausführungen in Textziffer 29. Ich halte es für zwingend erforderlich bei der Darstellung des Einflusses der Änderung einer Bilanzierungs- und Bewertungsmethode auf die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage quantitative Angaben zu machen, da nur so eine interperiodische Vergleichbarkeit erreicht werden kann. Diese zahlenmäßigen Angaben müssen nach meiner Ansicht für jeden von der Bilanzierungs- und Bewertungsänderung betroffenen Posten in der Bilanz, in der Gewinn- und Verlustrechnung, in der Kapitalflußrechnung und in dem Eigenkapitalspiegel getrennt erfolgen. Denn nur so ist gesichert, das der Einfluß der erfolgten Änderung auch vollständig erkennbar wird. Auf Grundlage der vorliegenden Formulierung der Textziffer 29 ließe sich aber auch eine nur globale quantitative Erläuterung ohne postenbezogene Detaillierung rechtfertigen; dies zu vermeiden bitte ich darum, die Textziffer 29 dahingehend zu präzisieren, daß die Darstellung des Einflusses der Bilanzierungs- und Bewertungsänderung zahlenmäßige Angaben für jeden hiervon berührten Posten in Bilanz, Gewinn- und Verlustrechnung, Kapitalflußrechnung und Eigenkapitalspiegel erfordert.

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

Hochachtungsvoll

Jörg Näkrig