

Update zu aktuellen
Entwicklungen des HGB

Ausgabe 11,
November 2013

HGB direkt

pwc

HFA des IDW: Abkehr von der zwingenden beschaffungsmarktorientierten Bewertung

Aktueller Anlass

Am 8. November 2013 wurde in den IDW-Fachnachrichten 11/2013 über die Auffassung des Hauptfachausschusses (HFA) des IDW zur handelsrechtlichen Bewertung von Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffen nach § 253 Abs. 4 HGB sowie von darauf bezogenen schwebenden Beschaffungsgeschäften berichtet.

Auswirkungen

Vermögensgegenstände des Umlaufvermögens sind nach § 253 Abs. 4 HGB auf den niedrigeren Wert abzuschreiben, der sich aus einem Börsen- oder Marktpreis am Abschlussstichtag ergibt. Ist ein solcher nicht feststellbar, hat die Abschreibung auf den am Abschlussstichtag niedrigeren beizulegenden Wert zu erfolgen.

Nach bislang ganz herrschender Meinung ist für die Bewertung von **Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffen** der Vergleichswert in der Regel anhand der Preise auf dem Beschaffungsmarkt zu ermitteln. Dies führt ggf. zu einem Abwertungsbedarf, unabhängig davon, ob der betreffende Gegenstand nach seiner Weiterverarbeitung mindestens kostendeckend veräußert werden kann oder nicht. Etwas anderes gilt lediglich für Überbestände an Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffen, für die die Preise dieser Stoffe am Absatzmarkt maßgeblich sind, und für sog. Auftragsmaterial, das zur Erfüllung eines fest kontrahierten Auftrags beschafft wurde und dessen Abschreibungsbedarf deshalb anhand des vereinbarten Absatzpreises des fertigen Produkts ermittelt werden darf.

Gründe für eine solche **beschaffungsmarktorientierte Bewertung** waren insb. Vereinfachungs- und Objektivierungsüberlegungen, verbunden mit dem handelsrechtlichen Vorsichtsgedanken. So ist eine absatzmarktorientierte Bewertung von Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffen anhand eines Vergleichs der gesamten voraussichtlichen Ausgaben zur Herstellung des fertigen Produkts mit den erwarteten Einnahmen aus der Veräußerung dieses fertigen Produkts und die Zurechnung eines etwaigen negativen Saldo auf die zu bewertenden Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe ggf. aufwändig und oftmals nicht willkürfrei möglich. Aus diesem Grund ist eine beschaffungsmarktorientierte Bewertung nach Auffassung des HFA weiterhin **grundsätzlich sachgerecht**.

Andererseits setzt die handelsrechtlich gebotene verlustfreie Bewertung des Vorratsvermögens nur voraus, dass der betreffende Vermögensgegenstand mindestens kostendeckend veräußert werden kann. Kann deshalb das bilanzierende Unternehmen verlässlich nachweisen, dass der betreffende Vermögensgegenstand nach seiner Weiterverarbeitung mindestens kostendeckend veräußert werden kann, d.h. dass aus der **absatzmarktorientierten Bewertung** kein Verlust

droht, kann es nach Auffassung des HFA **nicht beanstandet** werden, wenn trotz am Abschlussstichtag gesunkener Wiederbeschaffungspreise auf eine Abwertung verzichtet wird. Ein solcher Nachweis wird umso leichter möglich sein, je weniger komplex der Transformationsprozess zwischen den Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffen und dem am Markt zu veräußernden fertigen Produkt ist.

U.E. müssen danach am Abschlussstichtag im Bestand befindliche Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe nicht mehr zwingend abgeschrieben werden, wenn das bilanzierende Unternehmen aus der Veräußerung des fertigen Produkts nachweislich voraussichtlich einen **Gewinn** erzielt. Eine absatzmarktorientierte Bewertung von Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffen kann danach u.E. aber auch dann nicht beanstandet werden, wenn aus der Veräußerung des fertigen Produkts voraussichtlich ein **Verlust** erzielt wird, vorausgesetzt, eine plausible, willkürfreie Schlüsselung des gesamten erwarteten Veräußerungsverlusts auf die am Abschlussstichtag vorhandenen Bestände ist möglich. Eine solche willkürfreie Schlüsselung könnte bspw. eine Verteilung nach dem Verhältnis der gesunkenen Beschaffungspreise der Bestände zueinander sein.

Die Verlautbarung des HFA bezieht sich dem Wortlaut nach nur auf Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe, gilt aber u.E. für **Handelswaren** sachgerechter Weise entsprechend, da diese unmittelbar am Absatzmarkt veräußert werden und damit der Nachweis einer mindestens kostendeckenden Veräußerung bzw. einer willkürfreien Zuordnung von Verlusten am ehesten möglich ist.

Für schwebende Beschaffungsgeschäfte über bilanzierbare Vermögensgegenstände ist eine Drohverlustrückstellung immer dann zu passivieren, wenn für den Vermögensgegenstand nach erfolgter Lieferung voraussichtlich eine Abschreibungspflicht bestehen wird (vgl. IDW RS HFA 4 Tz. 30 f.). Soweit deshalb eine absatzmarktorientierte Bewertung von Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffen nicht zu beanstanden ist, gilt dies nach Auffassung des HFA entsprechend für die Bewertung **schwebender Beschaffungsgeschäfte** über solche Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe.

Darüber hinaus ist es u.E. sachgerecht, diese Grundsätze auch auf die Bewertung von Bewertungseinheiten mit hoch wahrscheinlichen künftigen Beschaffungsgeschäften über solche Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe, die im Hinblick auf den Erwerbspreis abgesichert sind, anzuwenden (sog. **antizipative Bewertungseinheiten**), da eine solche Bewertungseinheit in der Gesamtbetrachtung den Charakter eines schwebenden Beschaffungsgeschäfts zu einem fest vereinbarten Preis hat (vgl. IDW RS HFA 35 Tz. 92). Unter den genannten Voraussetzungen führt deshalb ein negativer Marktwert des Sicherungsinstruments nicht mehr dazu, dass zwingend eine Drohverlustrückstellung für das Bewertungsobjekt „Bewertungseinheit“ aufgrund eines gesunkenen Wiederbeschaffungspreises zu passivieren ist.

Handlungsbedarf

Die Auffassung des HFA gilt **ab sofort** für alle noch nicht aufgestellten handelsrechtlichen Jahres- und Konzernabschlüsse.

Eine in der Vergangenheit vorgenommene Abschreibung von Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffen bzw. passivierte Drohverlustrückstellung, die nach Auffassung des HFA nicht (mehr) zwingend ist, darf ertragswirksam zugeschrieben bzw. aufgelöst werden. Die Grundsätze der Ansatz- und der Bewertungsstetigkeit stehen dem nicht entgegen. Hat sich ein Unternehmen entschieden, welcher der beiden Auffassungen gefolgt wird, sind die Stetigkeitsgrundsätze zu beachten.

Ansprechpartner

Armin Slotta
Tel.: +49 69 9585-1220
armin.slotta@de.pwc.com

Guido Fladt
Tel.: +49 69 9585-1455
g.fladt@de.pwc.com

Barbara Reitmeier
Tel.: +49 69 9585-5446
barbara.reitmeier@de.pwc.com

Peter Flick
Tel.: +49 69 9585-2004
peter.flick@de.pwc.com

Dirk Rimmelspacher
Tel.: +49 69 9585-3153
dirk.rimmelspacher@de.pwc.com

Bestellung

Sie können den Newsletter *HGB direkt* über unser Client Information System (**CIS**) abrufen. Senden Sie dazu bitte eine E-Mail an: infosysteme.ass@de.pwc.com oder registrieren Sie sich direkt unter nachfolgendem Link: www.pwc.de/cis-cmaa.

Alternativ können Sie den Newsletter über folgenden Link **abonnieren**: www.pwc.de/hgb-direkt.

Wenn Sie den Newsletter abbestellen möchten, senden Sie bitte eine leere E-Mail mit der Betreffzeile „Abbestellung“ an folgende Adresse: Unsubscribe_HGB_direkt@de.pwc.com.

Die Beiträge sind als Hinweise für unsere Mandanten bestimmt. Für die Lösung einschlägiger Probleme greifen Sie bitte auf die angegebenen Quellen oder die Unterstützung unserer Büros zurück. Teile dieser Veröffentlichung/Information dürfen nur nach vorheriger schriftlicher Zustimmung durch den Herausgeber nachgedruckt und vervielfältigt werden. Meinungsbeiträge geben die Auffassung der einzelnen Autoren wieder.

© November 2013 PricewaterhouseCoopers Aktiengesellschaft Wirtschaftsprüfungsgesellschaft. Alle Rechte vorbehalten. „PwC“ bezeichnet in diesem Dokument die PricewaterhouseCoopers Aktiengesellschaft Wirtschaftsprüfungsgesellschaft, die eine Mitgliedsgesellschaft der PricewaterhouseCoopers International Limited (PwCIL) ist. Jede der Mitgliedsgesellschaften der PwCIL ist eine rechtlich selbstständige Gesellschaft.