

1. Einleitung

Unternehmen sind im Rahmen ihrer Geschäftstätigkeit einer Vielzahl von Risiken ausgesetzt, die beispielsweise aus schwankenden Warenpreisen, Währungskursen oder Zinssätzen resultieren können. Aufgrund der zunehmenden Internationalisierung der Unternehmen und der damit verbundenen Intensivierung des Wettbewerbs haben diese Risiken in den letzten Jahren noch zugenommen.¹ Daher hat die wertkompensierende Absicherung dieser Risiken nicht nur für Kreditinstitute, sondern auch vermehrt für Industrie- und Handelsunternehmen an Bedeutung gewonnen.² Die Absicherung erfolgt zumeist in Form von Bewertungseinheiten, in deren Rahmen Einzelgeschäfte mit gegenläufige Wertänderungen oder Zahlungsströme zur Risikokompensation zusammengefasst und so Sicherungszusammenhänge herbeigeführt werden. Im Schrifttum werden Bewertungseinheiten häufig auch als Sicherungsbeziehungen bezeichnet.³

Im HGB gab es bis zur Verabschiedung des BilMoG keine konkreten Regelungen zur bilanziellen Behandlung von Sicherungsbeziehungen, weshalb auf die handelsrechtlichen GoB zurückgegriffen werden musste. In der Bilanzierungspraxis führte dies jedoch regelmäßig zu Unklarheiten, insbesondere über die Anwendungsvoraussetzungen und die grundsätzliche Zulässigkeit von Bewertungseinheiten.⁴ Eine strenge Auslegung des Einzelbewertungsgrundsatzes i.V.m. dem Realisations- und dem Imparitätsprinzips bewirkte dabei eine verzerrte Darstellung der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage der Unternehmen, was weder mit der Informationsfunktion noch der Zahlungsbemessungsfunktion vereinbar war.⁵ Im Rahmen des BilMoG hat der Gesetzgeber nun mit der Neuformulierung des § 254 HGB erstmals die Bilanzierung von Bewertungseinheiten explizit geregelt.⁶ Mit dieser neuen Vorschrift strebt der Gesetzgeber eine wirtschaftlich sachgerechte Darstellung von Sicherungsbeziehungen im handelsrechtlichen Jahresabschluss an, ohne die bisherige Bilanzierungspraxis zu ändern. Für Kapitalgesellschaften gilt zudem § 285 Nr. 23 HGB, welcher zusätzliche Anhangangaben zur Bewertungseinheit erforderlich macht.⁷ Insgesamt soll

¹ Vgl. Töpfer/Heymann (2000), S. 227; Wulf (2012), S. 535.

² Vgl. Glaum/Klöcker (2009), S. 3.

³ Vgl. Brötzmann (2004), S. 16.

⁴ Vgl. Patek (2010), S. 1077.

⁵ Vgl. Solmecke (2009), S. 88 f.

⁶ Vgl. Schmidt (2009), S. 882.

⁷ Vgl. BT-Drucks. 16/10067, S. 57 und 59.

mit der Kodifizierung der Bewertungseinheit im Handelsrecht zur Erhöhung des Informationsniveaus des handelsrechtlichen Jahresabschlusses beigetragen werden.⁸

Nach § 298 Abs. 1 i.V.m. § 254 und § 285 Nr. 23 HGB gelten die Regelungen zur Bewertungseinheit sowohl für den handelsrechtlichen Einzelabschluss als auch für den Konzernabschluss. Im Rahmen dieser Arbeit liegt der Fokus auf dem Einzelabschluss, die Auswirkungen des § 254 HGB auf den Konzernabschluss werden nicht näher betrachtet. Der Gesetzgeber schließt mit der Kodifizierung des § 254 HGB ebenfalls eine Regelungslücke gegenüber dem deutschen Steuerrecht, denn gem. § 5 Abs. 1a EStG sind die Ergebnisse der in der handelsrechtlichen Rechnungslegung gebildeten Bewertungseinheit bereits seit dem Veranlagungszeitraum 2006 für die steuerliche Gewinnermittlung maßgeblich.⁹ Steuerliche Aspekte bei der Bildung von Bewertungseinheit und eine evtl. daraus folgende Abweichung von Handels- und Steuerbilanz, welche die Bildung latenter Steuern nach sich zieht, sind nicht Gegenstand dieser Arbeit.

Der Tradition deutscher Rechnungslegungsnormen folgend ist § 254 HGB prinzipienorientiert und abstrakt gestaltet. Dies gewährt zwar eine Flexibilität im Zeitablauf, macht die Norm aber auslegungsbedürftig.¹⁰ Infolgedessen sowie aufgrund der Komplexität dieses Themenfeldes stellen sich in der Praxis eine Vielzahl von Fragen zur Anwendung und Auslegung der neuen Rechtsnorm.¹¹ Daher sollen im Rahmen dieser Arbeit die Regelungen der §§ 254 und 285 Nr. 23 HGB zur Bildung von Bewertungseinheiten näher betrachtet werden und hinsichtlich deren Auswirkungen auf das handelsrechtliche GoB-System sowie auf die Jahresabschlusszwecke analysiert und kritisch gewürdigt werden.

Im folgenden Kapitel werden dafür vorab die Zwecke der handelsrechtlichen Rechnungslegung sowie die zur deren Erfüllung notwendigen GoB dargestellt. Erläutert werden dabei jedoch nur die GoB, welche durch die Kodifizierung des § 254 HGB direkt beeinflusst werden. Diese stellen im weiteren Verlauf der Arbeit den Bezugsrahmen dar, anhand dessen die gesetzlichen Regelungen zur Bewertungseinheit hinsichtlich ihrer zweck- und GoB-konformen Ausgestaltung beurteilt werden sollen. Kapitel 3 der vorliegenden Arbeit widmet sich der erstmals kodifizierten Vorschrift zur Bildung von Bewertungseinheiten. Hierbei werden zunächst der Begriff der Bewertungseinheit, der Zweck deren Bildung und die zulässigen Arten von Bewertungseinheiten dargelegt. Neben den absicherungsfähigen Risiken und den zu erfüllenden

⁸ Vgl. BR-Drucks. 344/08, S. 69.

⁹ Vgl. BT-Drucks. 16/10067 S. 59; Kirsch (2010a), S. 158.

¹⁰ Vgl. Schmidt (2009), S. 882.

¹¹ Vgl. Patek (2010) S. 1077.

Anwendungsvoraussetzungen sollen die Regelungen zur bilanziellen Abbildung von Bewertungseinheiten aufgezeigt werden. Abschließend werden die Berichterstattungspflichten nach § 285 Nr. 23 HGB genannt. In Kapitel 4, dem Hauptteil dieser Arbeit, erfolgt die Beurteilung und kritische Würdigung der §§ 254 und 285 Nr. 23 HGB. Hierfür wird vorab die Kodifizierung des § 254 HGB allgemein betrachtet. Darauf folgend wird auf den Verpflichtungsgrad eingegangen und dargestellt, welche Auswirkungen dessen Auslegung auf den Informationszweck hat. Neben dem zulässigen Anwendungsbereich werden anschließend die Anwendungsvoraussetzungen kritisch hinterfragt. Hierbei steht insbesondere die Fragestellung im Mittelpunkt, inwieweit sich aus den Voraussetzungen Auslegungsfragen und bilanzpolitische Spielräume ergeben, da diese einen erheblichen Einfluss auf die Zweckerreichung haben. Im Anschluss daran werden die speziellen Voraussetzungen zur Bildung antizipativer Bewertungseinheiten erläutert und deren Auswirkungen auf die Jahresabschlusszwecke aufgezeigt. Des Weiteren werden die Rechtsfolgen, die sich bei Erfüllung aller Anwendungsvoraussetzungen ergeben, dargelegt. Dabei soll u.a. geprüft werden, ob die Berichtspflichten das Informationsniveau erhöhen können. Auch die Regelungen zur bilanziellen Abbildung werden im Rahmen dieses Kapitels kritisch gewürdigt. Abschließend werden Gründe zur Beendigung einer Bewertungseinheit und daraus resultierende Gestaltungsmöglichkeiten erläutert. In Kapitel 5 werden schließlich die wesentlichen Ergebnisse dieser Arbeit zusammengefasst

.

Bewertungseinheiten nach HGB
Kritische Würdigung des § 254 HGB
Schüler, A.
2016, XV, 92 S. 4 Abb., Softcover
ISBN: 978-3-658-12044-3