

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

Änderungs- und Ergänzungsvorschläge zur Facharbeit
IDW ERS HFA 30 vom 27.11.2009

6. Januar 2010

Sehr geehrte Damen und Herren,

betreffend den von Ihnen am 27.11.2009 verabschiedeten IDW ERS HFA 30 „Handelsrechtliche Bilanzierung von Altersversorgungsverpflichtungen“ darf ich mich mit folgenden Anmerkungen an Sie wenden:

In Textziffer 19 des Entwurfes führen Sie aus, daß unter Anderem dann keine Rückstellungspflicht besteht, wenn die Versorgungszusage von einem ungewissen Ereignis abhängt, dessen Eintritt vom Bilanzierenden bestimmt werden kann. Dem kann m. E. nur zugestimmt werden, falls der Bilanzierende über den Ereigniseintritt frei entscheiden kann und nicht faktisch gezwungen ist, das Ereignis eintreten zu lassen. Abweichend von Ihrem Beispiel in Textziffer 19 erachte ich eine betriebliche Regelung, nach der alle Betriebsangehörige mit einer bestimmten Stellung im Unternehmen (z. B. Abteilungsleiter oder höhere Hierarchiestufe) eine Altersversorgungszusage erhalten, bereits an sich – als Teil eines Karrieretrends – für rückstellungspflichtig. Denn der Betrieb wird die regelmäßige Nachbesetzung der durch Fluktuation oder Pensionierung im Unternehmen freiwerdenden Stellen, die in den Genuß der Altersversorgungszusage kommen, nicht vermeiden können. Damit ist aber der Ereigniseintritt als solcher sicher; unsicher ist lediglich die Person, welche die nachzubesetzende Stelle einnimmt.

Laut Textziffer 34 ist Zweckexklusivität von Deckungsvermögen bei Treuhandverhältnissen nur gegeben, wenn die Rückgewähr des Vermögens an den Treugeber ausgeschlossen ist. Ausnahmen bilden nach Ihrer Ansicht nur Erstattungen für durch den Treugeber geleistete Zahlungen und Rückführungen aus Überdotierungen. Diese Festlegung verhindert meiner Ansicht nach aber wirtschaftlich sinnvolle Umstrukturierungen des Deckungsvermögens. Ich schlage daher vor, eine Rückgewähr des Treuhandvermögens auch für die Fälle zuzulassen, in denen lediglich eine Umschichtung des Vermögens unter Wahrung der Deckungsvermögensvoraussetzungen oder in denen eine Änderung des Durchführungsweges der Altersversorgung unter zweckgerechter Verwendung des Deckungsvermögens erfolgt.

Die für die Bewertung der Altersversorgungsverpflichtungen erforderlichen Parameter beschreiben Sie in den Textziffern 63 bis 66 des Entwurfes. Dort führen Sie auch aus, ob allgemeine Datensammlungen oder betriebsindividuelle Auswertungen für die Bestimmung der Bewertungsparameter heranzuziehen sind. Nicht adressiert haben Sie an dieser Stelle die Frage, wann Vergangenheitswerte sachgerechte Schätzungen darstellen. Da ich diese Fragestellung für wesentlich halte, erscheint mir eine Ergänzung des Entwurfes an dieser Stelle wünschenswert. Ich halte es bei der Abschätzung der Bewertungsparameter für notwendig, Vergangenheitswerte heranzuziehen und Abweichungen von diesen nur zu akzeptieren, wenn plausible Hinweise auf die fehlende Gültigkeit der Vergangenheitsgrößen (wie z. B. Trendbrüche, Gesetzes- oder Vertragsänderungen) vorliegen. Konkretisieren sich hingegen die Nachweise über die mangelnde Gültigkeit bisheriger Erfahrungswerte, ist m. E. ein Festhalten an überholten Parametern nicht statthaft.

Hinsichtlich Ihrer Ausführungen zu den Besonderheiten bei Altersversorgungsverpflichtungen in fremder Währung (Textziffer 67) will ich ergänzen, daß nach m. A. neben den in Textziffer 63 beschriebenen Bewertungsparametern auch langfristige Wechselkursentwicklungen Berücksichtigung finden müssen; entweder implizit als Element eines auf Eurobasis ermittelten Gehaltstrends oder explizit als Währungstrend der Fremdwährung. Andernfalls besteht die Gefahr einer Fehlbewertung, wenn bspw. ein inflationsbedingt hoher Gehaltstrend unterstellt, das inflationsausgleichende Absinken des Außenwertes der inflationierenden Währung aber vernachlässigt wird.

In den Textziffern 86 bis 89 des Entwurfes schildern Sie die Darstellung der Ergebniswirkungen aus Altersversorgungsverpflichtungen in der Gewinn- und Verlustrechnung. Zum einen beinhalten Ihre Ausführungen an dieser Stelle die Behandlung der Erfolgswirkungen aus der Entwidmung von Deckungsvermögen im Sinne der Textziffer 71 nicht; diese sind m. E. als sonstige betriebliche Erträge oder Aufwendungen zu erfassen. Andererseits besteht nach Ihrer Ansicht in bestimmten Fällen ein Ausweiswahlrecht in der Gewinn- und Verlustrechnung (vgl. Textziffer 88 und Graphik in Textziffer 89). Ein Ausweiswahlrecht, welches als solches nicht den §§ 246 Abs. 2, 253 Abs. 1 und 2, 275 oder 277 HGB entnommen werden kann, erscheint mir vor dem Hintergrund, daß der Gesetzgeber mit dem BilMoG gerade eine Beseitigung von Wahlrechten und eine Verbesserung der zwischenbetrieblichen Vergleichbarkeit von Abschlüssen angestrebt hat, als inakzeptabel. Insbesondere die Erfolgswirkungen aus der Änderung des Diskontierungszinssatzes oder aus den Wertschwankungen des Deckungsvermögens können sich wesentlich auf die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage auswirken und sind daher geeignet bei wahlweiser Zuordnung Unternehmensvergleiche und Abschlußanalysen zu erschweren. M.A. sind Diskontierungszinssatzänderungen zwingend unter den Zinserträgen bzw. Zinsaufwendungen, Zeitwertänderungen des Deckungsvermögens (soweit nicht saldierungspflichtig) unter den sonstigen betrieblichen Erträgen und Aufwendungen und laufende Erträge aus dem Deckungsvermögen korrespondierend zu gleichartigen Erträgen aus ungewidmeten Vermögen auszuweisen.

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

Hochachtungsvoll

Jörg Nährig