

Update zu aktuellen
Entwicklungen des HGB

Ausgabe 2,
März 2012

HGB direkt

pwc

IDW ERS HFA 34: Einzelfragen zur handelsrechtlichen Bilanzierung von Verbindlichkeitsrückstellungen

Aktueller Anlass

Am 22. März 2012 hat das IDW den Entwurf einer IDW Stellungnahme zur Rechnungslegung: Einzelfragen zur handelsrechtlichen Bilanzierung von Verbindlichkeitsrückstellungen (IDW ERS HFA 34) veröffentlicht. Der IDW ERS HFA 34 soll in den IDW-Fachnachrichten 5/2012 und im WPg Supplement 2/2012 veröffentlicht werden. Es besteht die Möglichkeit zur Stellungnahme bis zum 28. September 2012.

In dem Entwurf werden insbesondere Fragestellungen aufgegriffen, die sich aus den Änderungen der Bewertungsvorschriften für Rückstellungen in handelsrechtlichen Abschlüssen durch das BilMoG ergeben.

Auswirkungen

Bei der Ermittlung des nach vernünftiger kaufmännischer Beurteilung notwendigen Erfüllungsbetrags einer Rückstellung nach § 253 Abs. 1 Satz 2 HGB (= abgezinsten Nominalbetrag der Verpflichtung) sind vorhersehbare **Preis und Kostenänderungen** (Trends) bis zum voraussichtlichen Erfüllungszeitpunkt zu berücksichtigen. Singuläre Ereignisse nach dem Abschlussstichtag (z.B. Gesetzesänderungen) dürfen dagegen nicht berücksichtigt werden. Für die Berücksichtigung der Trends sind grds. unternehmens- und branchenspezifische Daten heranzuziehen; eine alleinige Orientierung an dem Inflationsziel der Europäischen Zentralbank ist nur in Ausnahmefällen zulässig. Erwartete Kostensenkungen dürfen vor dem Hintergrund des Vorsichtsprinzips nur berücksichtigt werden, wenn sie objektiv nachhaltig sind.

Die Bewertung von **Sach- und Dienstleistungsverpflichtungen** hat anhand des dafür erforderlichen Betrags zu erfolgen. Im Fall der künftigen Herstellung umfasst dieser die voraussichtlich anfallenden Vollkosten, unabhängig von der Herstellungskostenobergrenze nach § 255 Abs. 2 HGB. Befindet sich ein zur Erfüllung einer Sachleistungsverpflichtung zu liefernder Vermögensgegenstand bereits im Bestand des Bilanzierenden, ist die Bewertung anhand dessen aktuellen fortgeführten Buchwerts vorzunehmen. Eine Abzinsung entfällt in diesem Fall.

Verteilungsrückstellungen (= echte Ansammlungsrückstellungen) sind Rückstellungen für Verpflichtungen, die zwar rechtlich entstanden sind, die jedoch wirtschaftlich erst in künftigen Geschäftsjahren sukzessive verursacht werden (z.B. Rückbauverpflichtungen). Für sie bestehen zwei zulässige Möglichkeiten für die aufwandswirksame Verteilung des Erfüllungsbetrags über die gesamte Verteilungsperiode, zum einen das sog. Barwertverfahren (im Zeitablauf

steigender operativer Aufwand), zum anderen das sog. Gleichverteilungsverfahren (im Zeitablauf konstanter operativer Aufwand).

Bei **verzinslichen Geldleistungsverpflichtungen** (z.B. verzinsliche Schadensersatzverpflichtungen oder nach §§ 233a, 238 AO verzinsliche Steuernachzahlungsverpflichtungen) haben die bis zur Fälligkeit anfallenden Zinsen bei wirtschaftlicher Betrachtung den Charakter von Preissteigerungen. Sie sind deshalb in den Nominalbetrag der Verpflichtung einzubeziehen. Die Abzinsung des auf diese Weise ermittelten Nominalbetrags hat unabhängig von der konkreten Verzinsung mit dem restlaufzeitentsprechenden Zinssatz gem. RückAbzinsV zu erfolgen (§ 253 Abs. 2 Satz 4 HGB).

Bei der Bestimmung der **Restlaufzeit** von Rückstellungen i.S.d. § 253 Abs. 1 Satz 2 HGB dürfen grds. Vereinfachungen vorgenommen werden. So darf z.B. bei Verpflichtungen, die über mehrere Geschäftsjahre zu erfüllen sind, auf die Aufteilung in mehrere Teilrückstellungen (sog. „Jahresscheiben“) verzichtet und statt dessen eine durchschnittliche Restlaufzeit ermittelt werden, wenn die Verpflichtung voraussichtlich gleichmäßig erfüllt wird. Bei Verpflichtungen, bei denen der voraussichtliche Zeitpunkt der Inanspruchnahme und damit die Restlaufzeit nicht eindeutig bestimmt werden kann (z.B. Gewährleistungsverpflichtungen), darf auf eine Abzinsung nicht gänzlich verzichtet werden, statt dessen ist der Zeitpunkt der Inanspruchnahme vorsichtig zu schätzen. Bei Verträgen mit unbestimmter Laufzeit ist ohne hinreichend konkrete Anhaltspunkte für die tatsächliche Laufzeit auf die früheste Kündigungsmöglichkeit abzustellen.

Bei Rückstellungen mit einer **(Rest-)Laufzeit von einem Jahr oder weniger** besteht ein Abzinsungswahlrecht. Wird bei ursprünglich langfristigen Rückstellungen ab einer verbleibenden Restlaufzeit von einem Jahr auf die Abzinsung verzichtet, führt dies im letzten Abschluss vor dem Zeitpunkt der voraussichtlichen Inanspruchnahme zwingend zu einem „doppelten“ Aufzinsungsaufwand. Unzulässig ist, zur Vermeidung dieses Effekts von Beginn an die Abzinsung über die um ein Jahr verkürzte Restlaufzeit vorzunehmen.

Sofern **nicht-ganzjährige Restlaufzeiten** vorliegen, darf die Abzinsung vereinfachend anhand des Zinssatzes derjenigen ganzjährigen Restlaufzeit vorgenommen werden, die der tatsächlichen Restlaufzeit am nächsten liegt, oder – im Fall von mit zunehmender Laufzeit steigenden Zinssätzen – anhand des Zinssatzes für die nächstkürzere ganzjährige Restlaufzeit.

Für die Abzinsung von **Fremdwährungsverpflichtungen** kann die Verwendung eines währungskongruenten Zinssatzes sachgerecht sein. Sie ist aber nicht erforderlich.

Die Bewertung der Rückstellung für drohende Verluste aus **Derivaten** ist anhand ihres negativen beizulegenden Zeitwerts vorzunehmen. Da es sich bei diesem Zeitwert um einen Barwert handelt, erübrigt sich eine (zusätzliche) Abzinsung. Des Weiteren erübrigt sich eine Anpassung des Zeitwerts an den Zinssatz nach § 253 Abs. 2 Satz 1 HGB, wenn der beizulegende Zeitwert mit Hilfe anerkannter Bewertungsmethoden ermittelt wird und hinsichtlich der wesentlichen wertbestimmenden Parameter auf Preisnotierungen an einem aktiven Markt zurückgegriffen wird.

Bei dem erstmaligen Ansatz einer Rückstellung ist in der **Gewinn- und Verlustrechnung** nur der Erfüllungsbetrag, d.h. der Barwert, aufwandswirksam zu erfassen (Nettomethode). Eine aufwandswirksame Erfassung des (nicht abgezinsten) Nominalbetrags bei gleichzeitiger Erfassung des Abzinsungseffekts als Zinsertrag (Bruttomethode) ist nach IDW ERS HFA 34 nicht zulässig. Während Aufwendungen aus der Aufzinsung stets gesondert im Finanzergebnis auszuweisen sind (§ 277 Abs. 5 Satz 1 HGB), dürfen Aufwendungen und Erträge aus Änderungen des Abzinsungssatzes oder Zinseffekte aus einer geänderten Schätzung

der Restlaufzeit einheitlich entweder im operativen oder im Finanzergebnis ausgewiesen werden.

Handlungsbedarf

Die **Anwendung** von Entwürfen der IDW Stellungnahmen zur Rechnungslegung wird **empfohlen**, auch wenn sie noch nicht eine abschließend abgestimmte Berufsauffassung enthalten (IDW PS 201 Tz. 15).

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

Dr. Gerd Fey

Tel.: +49 69 9585-1409
gerd.fey@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/de/forms/accounting-reporting-cis-form.jhtml.

Alternativ können Sie den Newsletter über folgenden Link **abonnieren**: <http://www.pwc.de/de/newsletter/kapitalmarkt/pwc-newsletter-hgb-direkt.jhtml>.

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

Veranstaltungen

12. Expertenforum - Trends und Perspektiven der internationalen Rechnungslegung, 18. - 19. September 2012, Frankfurt am Main

Informationen zu der Veranstaltung finden Sie auf www.pwc.de/de/veranstaltungen. Dort können Sie sich auch direkt anmelden.

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.

© März 2012 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.