

Update zu aktuellen
Entwicklungen des HGB

Ausgabe 8,
Juli 2013

HGB direkt

pwc

IDW RS HFA 3: Handelsrechtliche Bilanzierung von Verpflichtungen aus Altersteilzeitregelungen

Aktueller Anlass

Am 8. Juli 2013 hat der Hauptfachausschuss (HFA) des IDW die Stellungnahme zur Rechnungslegung: Handelsrechtliche Bilanzierung von Verpflichtungen aus Altersteilzeitregelungen (IDW RS HFA 3) veröffentlicht (vgl. IDW Fachnachrichten Nr. 7/2013, S. 309 ff.).

Eine Überarbeitung der bisherigen Stellungnahme (IDW RS HFA 3 i.d.F. 1998) war erforderlich, weil sich seit 1998 die Rahmenbedingungen und der wirtschaftliche Charakter von Altersteilzeitvereinbarungen verändert haben. In diesem Zusammenhang wurden auch die bisherigen Ausführungen zur Bilanzierung nach IFRS ersatzlos gestrichen, da sie mit Inkrafttreten des IAS 19 (2011) und mit Veröffentlichung des Anwendungshinweises DRSC AH 1 (IFRS) des DRSC nicht mehr den geltenden Regelungen entsprachen.

Auswirkungen

Wie schon im Entwurf der Stellungnahme – siehe hierzu PwC HGB direkt, Ausgabe 4/2012 – verlangt auch die endgültige Fassung, die sogenannten (vom Arbeitgeber zu leistenden) Aufstockungsbeträge entsprechend ihrem wirtschaftlichen Gehalt als Abfindung oder als Entlohnung abzubilden. Haben die Aufstockungsbeträge **Abfindungscharakter**, ist für sie, wie bisher, im Zeitpunkt der Entstehung der Verpflichtung sofort in voller Höhe zu Lasten des sonstigen betrieblichen Aufwands eine Rückstellung zu passivieren. Haben sie dagegen **Entlohnungscharakter**, ist die Rückstellung für sie zu Lasten des Personalaufwands über den Zeitraum anzusammeln, in dem diese zusätzliche Entlohnung von den Arbeitnehmern erdient wird. Die Klassifizierung erfolgt zum ersten Abschlussstichtag nach dem Zustandekommen der Altersteilzeitvereinbarung. Danach ist die vorgenommene Klassifizierung der jeweiligen Vereinbarung nach dem Grundsatz der Stetigkeit für die Zukunft beizubehalten.

Im Vergleich zum Entwurf und zur bisherigen Fassung neu in die Stellungnahme aufgenommen wurden Ausführungen zur Verrechnung von Altersteilzeitrückstellungen mit saldierungsfähigem **Deckungsvermögen**. Nach den gesetzlichen Vorschriften sind nur Wertguthaben der Arbeitnehmer, d.h. der Erfüllungsrückstand des Arbeitgebers während der sog. Beschäftigungsphase im Rahmen des Blockmodells, in der der Arbeitnehmer weiterhin die volle Arbeitsleistung erbringt, aber nur entsprechend der Teilzeitvereinbarung entlohnt wird, gegen das Risiko der Zahlungsunfähigkeit des Arbeitgebers abzusichern. Für die (vom Arbeitgeber zu leistenden) Aufstockungsbeträge besteht eine solche Sicherungs-

pflicht nicht. Erfolgt die Absicherung durch Vermögensgegenstände i.S.d. § 246 Abs. 2 Satz 2 HGB (Deckungsvermögen), müssen sie mit den entsprechenden Schulden verrechnet werden. IDW RS HFA 3 Tz. 28 stellt klar, dass die Verrechnung der Rückstellungen für Altersteilzeit mit Deckungsvermögen nur in dem Umfang zu erfolgen hat, wie sie durch dieses abgesichert sind („soweit“). Wird deshalb nur der Erfüllungsrückstand, nicht aber die Aufstockungsbeträge abgesichert, beschränkt sich die Verrechnung auf den Teil der Rückstellung, der auf den Erfüllungsrückstand entfällt. Der auf die Aufstockungsbeträge entfallende Teil der Rückstellung darf dagegen nicht verrechnet werden und ist deshalb nach den allgemeinen Vorschriften zu passivieren.

Handlungsbedarf

Die IDW Stellungnahmen zur Rechnungslegung legen die Berufsauffassung zu Rechnungslegungsfragen dar (IDW PS 201 Tz. 13). Sie sind **nach Veröffentlichung** auf alle noch „offenen“ handelsrechtlichen Abschlüsse anzuwenden.

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 PDF-Newsletter *HGB direkt* über unser Client Information System (**CIS**) abrufen. Haben Sie sich bereits registriert? Dann können Sie mit den Zugangsdaten, die wir Ihnen zugesandt haben, online recherchieren. Wenn Sie sich neu registrieren möchten, 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**:

<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

13. Expertenforum - Trends und Perspektiven der Internationalen Rechnungslegung

24. - 25. September 2013, Frankfurt am Main

Informationen zu der Veranstaltung finden Sie auf

www.pwc.de/de/veranstaltungen.

Dort können Sie sich auch direkt zu der Veranstaltung 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.

© Juli 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.