

WP/StB/CVA Klaus Bertram, Mannheim / CVA Dr. Harald Kessler, St. Ingbert

IDW ERS HFA 34: Mehr Sicherheit bei der Bewertung unsicherer Schulden

► DB0470570

I. Einleitung

Am 20. 3. 2012 hat der Hauptfachausschuss (HFA) des IDW den Entwurf eines Rechnungslegungsstandards ‚Einzelfragen zur handelsrechtlichen Bilanzierung von Verbindlichkeitsrückstellungen‘ vorgelegt¹. Der Titel lässt eine breit angelegte Erörterung von Ansatz- und Bewertungsfragen bei der Rückstellungsbildung vermuten. Tatsächlich konzentriert sich der Entwurf auf Bewertungsfragen, namentlich auf jene Teilaspekte der Rückstellungsbemessung, die durch das BilMoG neu geregelt worden sind: die Schätzung des (nominellen) Erfüllungsbetrags und die Barwertermittlung. Dieser engere Fokus hat seine Berechtigung: Die Bilanzierungspraxis tut sich weithin schwer mit der Umsetzung der neuen Bewertungsvorschriften, da das Gesetz nur wenig Hilfestellung liefert.

Die vom HFA aufgestellten Bewertungsgrundsätze gelten – soweit nicht speziell gekennzeichnet – für alle Verpflichtungen, die zum Ansatz einer Verbindlichkeitsrückstellung Anlass geben. Sie werden durch andere Verlautbarungen des IDW ergänzt, die sich mit einzelnen Rückstellungsarten oder -sachverhalten auseinandersetzen². Die Kommentierungsfrist für den Entwurf des Rechnungslegungsstandards endet am 28. 9. 2012.

Der Beitrag erläutert wesentliche Konkretisierungen des gesetzlichen Bewertungsmaßstabs anhand von Beispielen. Er greift nicht alle im Entwurf behandelten Fragen auf, sondern widmet sich mit der Abzinsungsregelung einem Baustein im Bewertungsprozess, der die Komplexität der Rückstellungsbewertung im Vergleich zur Situation vor BilMoG deutlich erhöht hat und daher in besonderem Maße den Wunsch nach Vereinfachungs-lösungen weckt.

Abschn. II. betrachtet zunächst den Anwendungsbereich des Abzinsungsgebots und die Bedeutung der Vorschrift für kurzfristige ungewisse Schulden. Da die Abzinsungszinssätze von der Deutschen Bundesbank vorgegeben sind, hängt die Barwertermittlung in erster Linie davon ab, wie die Restlaufzeit einer Verpflichtung ermittelt wird. Diese Frage erörtert Abschn. III. Keine einheitliche Auffassung hat sich bislang zum Ausweis der Aufwendungen und Erträge aus der Abzinsung in der GuV herausgebildet. Abschn. IV. erläutert, wie der Vorgabe des § 277 Abs. 5 Satz 1 HGB bei der planmäßigen Fortführung einer längerfristigen Rückstellung und bei Schätzungsänderungen entsprochen werden kann. Der abschließende Abschn. V. skizziert die Anhangangaben zur Abzinsung von Rückstellungen.

II. Reichweite der Abzinsungsregelung

Rückstellungen mit einer Restlaufzeit von mehr als einem Jahr sind nach § 253 Abs. 2 Satz 1 HGB abzuzinsen. Für Verpflichtungen mit einer Restlaufzeit von einem Jahr oder weniger spricht sich der HFA mit der ganz überwiegenden Meinung in der Literatur³ für ein Abzinsungswahlrecht aus⁴. Für ungewisse Sachleistungsverpflichtungen soll ein Barwertansatz nicht in Betracht kommen, wenn der Bilanzierende am Abschlussstichtag über den zu ihrer Erfüllung abzugebenden Vermögensgegenstand verfügt⁵.

Der Auslegung des § 253 Abs. 2 Satz 1 HGB ist zuzustimmen. Wie sich aus den Gesetzesmaterialien ergibt, sind kurzfris-

tige Verpflichtungen aus Wesentlichkeitserwägungen von der Abzinsungspflicht ausgenommen⁶. Ein Verbot der Abzinsung trägt diese Begründung nicht⁷.

Das Wahlrecht gilt nicht nur für ungewisse Verpflichtungen mit einer anfänglichen Restlaufzeit von nicht mehr als einem Jahr. Auch langfristige Rückstellungen, die zunächst abzuzinsen waren, dürfen mit dem nominellen Verpflichtungsbetrag angesetzt werden, wenn ihre Restlaufzeit am Stichtag nur noch ein Jahr oder weniger beträgt.

Eingeschränkt wird die Wahrnehmung des Abzinsungswahlrechts durch den Grundsatz der Bewertungsmethodenstetigkeit (vgl. § 252 Abs. 1 Nr. 6 HGB). Seine unterschiedliche Ausübung bei einzelnen Verpflichtungen verlangt daher nach einem sachlichen Grund. Diesen vermag allerdings der das Wahlrecht tragende Vereinfachungsgedanke zu liefern⁸. Begründbar ist danach etwa, Rückstellungen mit einer anfänglichen Restlaufzeit von nicht mehr als einem Jahr generell nicht abzuzinsen, während ursprünglich längerfristige Verpflichtungen auch am letzten Abschlussstichtag vor ihrer Erfüllung zum Barwert angesetzt werden⁹.

IDW ERS HFA 34 thematisiert nicht, ob sich bei einer Nichtabzinsung kurzfristiger Rückstellungen auch die Einrechnung künftiger Kostensteigerungen verbietet. Dafür könnte das mit der Neufassung der Bewertungsvorschriften verfolgte Anliegen sprechen, die Darstellung der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage von Unternehmen stärker den tatsächlichen wirtschaftlichen Verhältnissen anzunähern¹⁰. Da indes § 253 Abs. 2 Satz 1 HGB nur das Abzinsungsgebot relativiert, ohne damit zugleich eine Bewertung nach Maßgabe der Stichtagspreisverhältnisse zu verbinden, wird man den Ansatz kurzfristiger Rückstellungen zum erwarteten nominellen Verpflichtungsbetrag zumindest nicht beanstanden können¹¹.

WP/StB/CVA Klaus Bertram ist Geschäftsführer der DELTA Revision GmbH WPG StBG in Mannheim.

CVA Dr. Harald Kessler ist Gesellschafter und Geschäftsführer der KLS Accounting & Valuation GmbH, Köln.

1 Vgl. IDW ERS HFA 34, abrufbar unter www.idw.de (Rubrik Verlautbarungen, Download von Entwürfen).

2 Vgl. IDW ERS HFA 34, Tz. 2.

3 Vgl. etwa *Bertram/Kessler*, in: *Bertram et al., Haufe HGB Bilanz Kommentar*, 2. Aufl. 2010, § 253 Rdn. 125; *Kessler*, in: *Kessler et al., Handbuch BilMoG*, 2. Aufl. 2010, S. 328; *Kozikowski/Schubert*, in: *Ellrott et al., Beck'scher Bilanz-Kommentar*, 8. Aufl. 2012, § 253 Rdn. 180; *Hoffmann/Lüdenbach*, *NWB Kommentar Bilanzierung*, 3. Aufl. 2012, § 253 HGB Rdn. 90d; a. A. wohl *Petersen/Zwirner*, *KoR* 2008 Beil. 3 S. 10.

4 Vgl. IDW ERS HFA 34, Tz. 44.

5 Vgl. IDW ERS HFA 34, Tz. 23.

6 Vgl. Referententwurf eines Gesetzes zur Modernisierung des Bilanzrechts (Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz – BilMoG), S. 110, abrufbar unter www.wpk.de/pdf/BMJ_Referententwurf_BilMoG.pdf, (Abruf: 12. 4. 2012)

7 So auch *Fink/Kunath*, *DB* 2010 S. 2347.

8 Vgl. IDW ERS HFA 34, Tz. 15.

9 A. A. wohl *Kozikowski/Schubert*, a.a.O. (Fn. 3), § 253 HGB Rdn. 180.

10 Vgl. *BT-Drucks. 16/160067* S. 52, abrufbar unter <http://dip21.bundestag.de/dip21/btd/16/100/1610067.pdf> (Abruf: 12. 4. 2012).

11 Strenger wohl *Kunath*: Ermessensabhängige Bilanzierung und Bewertung von Rückstellungen, in: *Fink et al., Bilanzpolitik und Bilanzanalyse nach neuem Handelsrecht*, 2010, S. 161; *Fink/Kunath*, *DB* 2010 S. 2347 f.

Die vom HFA befürwortete Nichtabzinsung von Sachleistungsverpflichtungen, die durch Abgabe eines bilanzierten Vermögensgegenstands zu erfüllen sind (z. B. bestimmte Heimfallverpflichtungen) verdient Zustimmung. Der Weg zu diesem Auslegungsergebnis führt über eine teleologische Reduktion. Die mit der Rückstellung zu erfassende wahre Vermögensbelastung spiegelt in diesem Fall der Buchwert des Vermögensgegenstands zuzüglich etwaiger Transaktionskosten wider und nicht dessen Barwert¹².

III. Barwertermittlung: Bestimmung der Restlaufzeit

1. Konkretisierung der gesetzlichen Regelung

Die Restlaufzeit einer Rückstellung markiert den Zeitraum vom Abschlussstichtag bis zum Zeitpunkt der voraussichtlichen Inanspruchnahme des Kaufmanns aus der Verpflichtung. Sie bestimmt den für die Barwertermittlung heranzuziehenden Abzinsungszinssatz.

Bei vertraglich begründeten Verpflichtungen ist zur Ermittlung der Restlaufzeit auf die Mindestlaufzeit abzustellen. Sie kann sich aus den in einem Vertrag getroffenen Fälligkeitsabreden oder einer etwaigen Kündigungsmöglichkeit des Bilanzierenden ergeben. Verlängerungsoptionen sind ausnahmsweise dann zu berücksichtigen, wenn ihre Ausübung am Abschlussstichtag (mindestens) wahrscheinlich ist. Lässt sich der Zeitpunkt der Inanspruchnahme nicht eindeutig bestimmen, fordert der HFA eine vorsichtige Schätzung des Abzinsungszeitraums¹³. Der Kürzung des Abzinsungszeitraums längerfristiger Verpflichtungen um ein Jahr unter Berufung auf die Vereinfachungsregelung des § 253 Abs. 2 Satz 1 HGB erteilt der Entwurf des Rechnungslegungsstandards eine Absage¹⁴.

Bei nicht ganzjährigen Restlaufzeiten erachtet der HFA drei Vorgehensweisen als zulässig:

- Bestimmung der Restlaufzeit durch lineare Interpolation;
- Verwendung des von der Deutschen Bundesbank bekanntgegebenen Zinssatzes für die ganzjährige Restlaufzeit, die am nächsten an der tatsächlichen Restlaufzeit liegt;
- im Fall einer normalen Zinsstruktur Verwendung des von der Deutschen Bundesbank bekanntgegebenen Zinssatzes für die nächstkürzere ganzjährige Restlaufzeit.

Für Restlaufzeiten von weniger als einem Jahr soll – alternativ zu einer den Anforderungen der RückAbzinsV genügenden Zinssatzermittlung – eine Barwertermittlung unter Rückgriff auf den veröffentlichten Zinssatz für eine einjährige Restlaufzeit zulässig sein. Entsprechend wird eine Diskontierung mit dem Abzinsungssatz für 50 Jahre auch für Verpflichtungen mit einer längeren Restlaufzeit empfohlen.

Für Verpflichtungen, die über einen längeren Zeitraum erfüllt werden, sieht IDW ERS HFA 34 unterschiedliche Verfahrenswesen vor. Denkbar sei zum einen, die jährlich anfallenden Erfüllungsausgaben über ihre jeweilige Restlaufzeit abzuzinsen. Alternativ will der HFA eine Abzinsung des gesamten Erfüllungsbetrags über die durchschnittliche Restlaufzeit der Verpflichtung zulassen¹⁵.

2. Beurteilung und Beispiele

a) Nicht ganzjährige Restlaufzeit

Über die Frage, welcher Zinssatz zur Diskontierung von Verpflichtungen mit nicht ganzjähriger Restlaufzeit heranzuziehen ist, wird man sich in der Praxis regelmäßig keine größeren Gedanken machen müssen. Signifikante Unterschiede zwischen den von der Deutschen Bundesbank bekanntgegebenen Zin-

sätzen für ganzjährige Restlaufzeiten innerhalb einer Bandbreite von einem Jahr ergeben sich nur für Fristigkeiten unter zehn Jahren. Im März 2012 lag der maximale Spread bei 0,15 Prozentpunkten. Der daraus resultierende Einfluss auf den Rückstellungsbarwert liegt deutlich unter 2%. Der Fehler wird verstärkt, wenn auch die Restlaufzeit auf- oder abgerundet wird¹⁶.

› Beispiel 1:

Für eine Gratifikation von 10.000 € ist zum 31. 12. 2011 eine Rückstellung zu bilden. Die Zahlung ist nach 4,75 Jahren am 30. 9. 2016 fällig. Die von der Deutschen Bundesbank für Dezember 2011 veröffentlichten Abzinsungszinssätze für eine Restlaufzeit von vier (fünf) Jahren betragen 4,24% (4,37%)¹⁷.

Der durch lineare Interpolation ermittelte Zinssatz für eine Restlaufzeit von 4,75 Jahren beträgt 4,3375%. Die systematisch zutreffende Abzinsung der Gratifikation auf den Abschlussstichtag liefert damit einen Barwert von 8.173,50 €¹⁸. Wird hilfsweise der Zinssatz für eine Restlaufzeit von vier Jahren verwendet, erhöht sich der Barwert auf 8.209,88 €. Erfolgt die Abzinsung nur über vier Jahre, beträgt der Barwert 8.469,59 €. Er liegt um 3,6% über dem exakt ermittelten Betrag. Für die Mehrzahl der Verpflichtungen sollte es daher ausreichend sein, die tatsächliche Restlaufzeit der Barwertermittlung zugrunde zu legen. Die vereinfachte Bestimmung des Abzinsungszinssatzes fällt dann kaum ins Gewicht.

b) Unbestimmte Restlaufzeit

Ist der Erfüllungszeitpunkt einer Verpflichtung weder vertraglich noch gesetzlich bestimmt, muss die Restlaufzeit geschätzt werden. Nach dem Prinzip der Bewertungsvorsicht (vgl. § 252 Abs. 1 Nr. 4 HGB) ist der Abzinsungszeitraum im Zweifel eher zu kurz als zu lang zu schätzen¹⁹. Ergänzend ist der Grundsatz der Unternehmensfortführung zu berücksichtigen. Er sieht als Bewertungsprämisse für Schulden eine Erfüllung entsprechend der unternehmerischen Planung voraus.

› Beispiel 2:

U ist auf Schadenersatz i. H. von 200 Mio. € verklagt worden. Da die Anwälte mit überwiegender Wahrscheinlichkeit vom Bestehen des geltend gemachten Anspruchs ausgehen, sieht sich U zur Bildung einer Rückstellung veranlasst. Ein Urteil in dem Prozess erwarten die Anwälte frühestens in einem Jahr. Schöpfe U den Rechtsweg vollends aus, sei in drei bis vier Jahren mit dem letztinstanzlichen Urteil zu rechnen. Von

12 Im Ergebnis wie hier *Gelhausen/Fey/Kämpfer*, Rechnungslegung und Prüfung nach dem Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz, 2009, Abschnitt I, Rdn. 27.

13 Vgl. IDW ERS HFA 34, Tz. 37 f.

14 Vgl. IDW ERS HFA 34, Tz. 36, 40; vgl. auch BT-Drucks. 16/12407 S. 85.

15 Vgl. IDW ERS HFA 34, Tz. 39.

16 So auch *Bertram/Kessler*, a.a.O. (Fn. 3), § 253 Rdn. 129; *Hoffmann/Lüdenbach*, a.a.O. (Fn. 3), § 253 HGB Rdn. 90d.

17 Abrufbar unter www.bundesbank.de/download/statistik/abzinsungszinssatze.pdf (Abruf: 12. 4. 2012).

18 Für eine Abzinsung nur für jeweils volle Jahre der Restlaufzeit *Kropp/Wirtz*, DB 2011 S. 543.

19 Das gilt umso mehr, als die generelle Abzinsung unsicherer Schulden mit dem Realisationsprinzip bricht und infolgedessen zu einer vorsichtigen Bilanzierung führt; vgl. *Kessler*, a.a.O. (Fn. 3), S. 328; a. A. *Hoffmann/Lüdenbach*, a.a.O. (Fn. 3), § 253 HGB Rdn. 80, die das Abzinsungsgebot mit Blick auf den seit jeher praktizierten Barwertansatz von Pensionsverpflichtungen als konsequent erachten. Darin liegt ein Irrtum: Die Abzinsung von Pensionen hat(te) ihren Grund in der Eliminierung einer nach den allgemeinen GoB nicht passivierungsfähigen (künftigen) Zinsschuld. Die heutige Abzinsungsregelung zielt demgegenüber in der Mehrzahl der Fälle auf den Ansatz des unter dem Verpflichtungsbetrag liegenden Zeitwerts einer Schuld; vgl. hierzu bereits *Groh*, BB 1988 S. 1919 ff.; *Kütting/Kessler*, DStR 1989 S. 723 ff.

einer Verzinsung des Schadenersatzanspruchs sei abgesehen²⁰.

Die Rückstellung ist nicht abzuzinsen. Zur Ermittlung der Restlaufzeit ist auf den Tag abzustellen, zu dem das Unternehmen bei üblichem Gang der Dinge frühestens in Anspruch genommen werden wird. Die Möglichkeit, Rechtsmittel gegen ein erstinstanzliches Urteil einzulegen, bleibt unberücksichtigt, solange sich dieser Fortgang der Streitsache nicht klar abzeichnet. Diese Auslegung der Abzinsungsregelung korrespondiert mit der Vorgabe des Gesetzgebers, bei der Schätzung künftiger Änderungen des Erfüllungsbetrags in der Zukunft liegende singuläre Ereignisse nicht in Betracht zu ziehen²¹.

› Beispiel 3:

Der mit der Gewinnung von Kies befasste U ist nach dem genehmigten Abgrabungsplan zur Rekultivierung devastierter Geländeflächen verpflichtet. Die für die Förderung von Bodenschätzen in Anspruch genommenen Flächen sind innerhalb von fünf Jahren nach Ende der Abbautätigkeit wieder nutzbar zu machen. Zum Ende des Geschäftsjahrs ist in einer Betriebsstätte die letzte Tonne Kies gefördert worden. U rechnet mit einer Dauer der Rekultivierungsmaßnahmen von zwei Jahren.

Rechtlich könnte U mit der Wiederherstellung des devastierten Grundstücks unmittelbar nach dem Abschlussstichtag beginnen oder sich noch bis zu drei Jahre Zeit lassen. Für die Schätzung der Restlaufzeit kommt es allerdings nicht nur auf die rechtliche Vorgaben an. Zu berücksichtigen ist auch, wann U nach seinen Planungen die Maßnahmen durchführen wird. Ein unmittelbarer Beginn der Rekultivierungsmaßnahmen darf für die Rückstellungsbewertung nur unterstellt werden, soweit diese Annahme den betrieblichen Planungen entspricht²². Davon zu unterscheiden ist die Frage, wie bei Erfüllungsmaßnahmen, die sich über einen längeren Zeitraum erstrecken, die Restlaufzeit der Verpflichtung zu ermitteln ist.

c) Uneinheitliche Restlaufzeit

Das Gesetz regelt nicht, wie Schulden abzuzinsen sind, die über einen längeren Zeitraum hinweg erfüllt werden. Dazu gehören z. B. Aufbewahrungspflichten, Entsorgungs-, Abbruch-, Rekultivierungs-/Wiederherstellungsverpflichtungen und Verpflichtungsüberschüsse aus Dauerschuldverhältnissen. IDW ERS HFA 34 regt in diesen Fällen eine tranchenweise Abzinsung an. Dazu sollen die in bestimmten Zeitabschnitten (z. B. Jahre, Quartale) anfallenden Ausgaben zur Erfüllung der betreffenden Verpflichtung mit dem ihrer jeweiligen Restlaufzeit entsprechenden Zinssatz diskontiert werden. Fallen die Ausgaben gleichmäßig während eines abgrenzbaren Zeitraums an, hält es der HFA alternativ für zulässig, der Barwertermittlung eine durchschnittliche Restlaufzeit zugrunde zu legen.

› Beispiel 4:

Für die Verpflichtung, ein ausgebeutetes Grundstück zu rekultivieren, bildet U am 31. 12. 2011 eine Rückstellung. Die Rekultivierungsmaßnahmen sollen am 1. 1. 2014 beginnen und sich über drei Jahre erstrecken. Die undiskontierten Aufwendungen für die Wiederherstellung des Grundstücks schätzt U auf 400.000 € pro Jahr. Von künftigen Kostensteigerungen sei abgesehen.

Aus Vereinfachungsgründen sei von einem Anfall der Aufwendungen jeweils in der Mitte des Jahres ausgegangen²³. Die aus den Veröffentlichungen der Deutschen Bundesbank

durch Interpolation abgeleiteten Marktzinssätze betragen am 31. 12. 2011:

- für eine Restlaufzeit von 2,5 Jahren: 4,02%,
- für eine Restlaufzeit von 3,5 Jahren: 4,16%,
- für eine Restlaufzeit von 4,5 Jahren: 4,30%.

Die tranchenweise Diskontierung der Erfüllungsausgaben liefert einen Barwert der Rekultivierungsverpflichtung von 1.040.252 €:

Restlaufzeit (Jahre)	Ausgaben (€)	Zinssatz (%)	Barwert (€)
2,5	400.000	4,02%	362.446
3,5	400.000	4,16%	348.882
4,5	400.000	4,30%	330.964
	1.200.000		1.040.252

Vereinfachend kann im Beispiel die (einheitliche) Restlaufzeit nach der Formel ‚Zeitraum bis zum Beginn der Erfüllungsmaßnahme plus halbe Erfüllungsdauer‘ ermittelt werden. Sie beträgt 3,5 Jahre (2 Jahre + 1,5 Jahre). Wird sie zur Barwertermittlung herangezogen, ergibt sich ein Rückstellungsbetrag von 1.040.466 €. Die Abweichung ist vernachlässigbar²⁴.

Der vorstehenden Vereinfachungslösung ist mit Vorbehalten zu begegnen, wenn in den einzelnen Jahren des Erfüllungszeitraums unterschiedlich hohe Aufwendungen anfallen.

› Beispiel 4 – Variante:

Abweichend vom Ausgangsfall sei für die Rekultivierung des Grundstücks folgender Aufwandsverlauf angenommen:

- Geschäftsjahr 2014: 400.000 €,
- Geschäftsjahr 2015: 400.000 €,
- Geschäftsjahr 2016: 1.000.000 €.

Die tranchenweise Abzinsung führt in der Variante zu einem Barwert der Rekultivierungsausgaben von 1.536.698 €:

Restlaufzeit (Jahre)	Ausgaben (€)	Zinssatz (%)	Barwert (€)
2,5	400.000	4,02%	362.466
3,5	400.000	4,16%	346.822
4,5	1.000.000	4,30%	827.410
	1.800.000		1.536.698

Nach der Vereinfachungslösung berechnet sich ein Wertansatz für die Rückstellung von 1.560.699 €. Er liegt im Beispiel lediglich 1,6% über dem durch tranchenweise Abzinsung ermittelten Verpflichtungsbetrag. Unabhängig davon sollte bei größeren Schwankungen der Erfüllungsausgaben

20 Bei verzinslichen Schulden sollen die nach dem Abschlussstichtag anfallenden Zinsen in den Verpflichtungsbetrag einzurechnen sein. Weicht die Verzinsung nur unwesentlich vom maßgeblichen Abzinsungszinssatz ab, erachtet der HFA einen Ansatz der Rückstellung zum Nominalbetrag der Schuld als zulässig; vgl. IDW ERS HFA 34, Tz. 34 f.

21 Vgl. IDW ERS HFA 34, Tz. 25.

22 Vgl. Kessler, in: Küting/Pfitzer/Weber, HdR-E, 5. Aufl. 2002 ff., § 249 HGB Rdn. 289 f.

23 Vgl. zu dieser Vereinfachung IDW ERS HFA 34, Tz. 39.

24 Die Restlaufzeit in sinngemäßer Anwendung des § 6 Abs. 1 Nr. 3a Buchst. e EStG als Zeitraum vom Abschlussstichtag bis zum Beginn der Erfüllungsmaßnahmen zu ermitteln, ist mit dem Wortlaut und der Regelungsabsicht des § 253 Abs. 2 HGB nicht zu vereinbaren; vgl. Kessler, a.a.O. (Fn. 3), S. 333; a. A. Kropp/Wirtz, DB 2011 S. 543 f.

die Restlaufzeit als durchschnittliche Kapitalbindungsdauer ermittelt werden. Sie beträgt im Beispiel auf nomineller Basis 3,83 Jahre:

$$[(400.000 \times 2,5 \text{ Jahre} + 400.000 \times 3,5 \text{ Jahre} + 1.000.000 \times 4,5 \text{ Jahre}) / 1.800.000]$$

Durch Interpolation ermittelt sich ein zugehöriger Zinssatz von 4,22%. Die Abzinsung des nominellen Verpflichtungsbetrags mit diesen Parametern liefert mit 1.536.526 € einen Barwert, der nahezu identisch ist mit dem tranchenweise errechneten Betrag.

Sowohl die tranchenweise Abzinsung der Erfüllungsausgaben als auch die Barwertermittlung auf Basis der durchschnittlichen Kapitalbindungsdauer ignorieren den Finanzierungseffekt aus der Anlage der Rückstellungsgegenwerte. Bezieht man diesen in die Betrachtung mit ein, werden die jährlichen Mittelabflüsse teilweise aus den Erträgen der an das Unternehmen gebundenen Finanzmittel gespeist. Da die Bewertungsvorschriften eine bilanzielle Vorsorge nur für die darüber hinausgehenden ‚Tilgungsbeträge‘ zulassen, liegt es nahe, zur Ermittlung der Restlaufzeit der Verpflichtung auch nur auf diese Beträge abzustellen. Das führt zu der aus der Pensionsbewertung bekannten Durationslösung²⁵. Sie ermittelt den gewogenen Mittelwert der Zeitpunkte, zu denen Ausgaben für die Erfüllung der ungewissen Verbindlichkeit anfallen, auf Barwertbasis²⁶.

Angewendet auf die Variante des obigen Beispiels bedeutet das: Im ersten Schritt sind die Barwerte der jährlichen Erfüllungsausgaben zu ermitteln. Sie können der Berechnung für die Lösung nach der tranchenweisen Abzinsung entnommen werden. Zur Ermittlung der Duration sind diese Barwerte nach folgender Formel mit ihrer jeweiligen Restlaufzeit zu gewichten:

$$[(362.466 \times 2,5 \text{ Jahre} + 346.822 \times 3,5 \text{ Jahre} + 827.410 \times 4,5 \text{ Jahre}) / 1.536.698].$$

Das ergibt einen Wert von 3,803 Jahren. Die Abzinsung des nominellen Verpflichtungsbetrags mit dem durch Interpolation bestimmten Zinssatz von 4,20% über die Restlaufzeit führt zu einem Barwert der ungewissen Verpflichtung von 1.539.189 €.

Die Abweichung zu den zuvor dargestellten Lösungen beträgt nur wenig mehr als 2.000 €, d. h. rund 0,2%. Das erscheint im Beispiel vernachlässigbar. Bei ausgesprochen langfristigen Verpflichtungen können sich allerdings – je nach Verteilung des Ausgabenanfalls – deutlich größere Abweichungen zwischen den Berechnungen ergeben.

Für die Entscheidung, den Barwert einer ungewissen Verbindlichkeit mit einem längeren Erfüllungszeitraum tranchenweise oder unter Verwendung einer durchschnittlichen Restlaufzeit zu bestimmen, können nicht nur bilanzpolitische Erwägungen, sondern auch Vereinfachungsaspekte sprechen. Zwei Beispiele dazu:

› Beispiel 5:

U gewährt auf seine Produkte eine dreijährige Garantie. Erfahrungsgemäß fallen 75% der Aufwendungen aus Garantiefällen innerhalb eines Jahres nach Verkauf des Produkts an. In den folgenden beiden Jahren sind es 10% bzw. 15%.

Bei tranchenweiser Abzinsung sind die Garantieraufwendungen des zweiten und dritten Jahrs mit dem jeweiligen fristadäquaten durchschnittlichen Marktzins abzuzinsen²⁷. Anders die Vereinfachungslösung: Unterstellt man einen Anfall der Aufwendungen jeweils zur Mitte eines Garantiejahrs, errechnet sich eine durchschnittliche Restlaufzeit der Aufwendungen von 0,9 Jahren²⁸. Nach diesem Ansatz erübrigt sich mithin eine Abzinsung der ungewissen Verpflichtung²⁹.

› Beispiel 6:

U ist als alteingesessener bilanzierender Kaufmann verpflichtet, bestimmte geschäftliche Unterlagen gem. § 257 HGB für zehn Jahre aufzubewahren. Die Aufbewahrungskosten für die jährlich in gleichem Umfang anfallenden Unterlagen betragen 100 € p. a.

Die tranchenweise Abzinsung der Aufbewahrungskosten erweist sich in diesem Fall als aufwendig. Sie muss zum einen den degressiven Verlauf der Aufwendungen³⁰, zum anderen die sich im Zeitablauf ändernden Zinssätze berücksichtigen. Vereinfachen lässt sich die Berechnung, indem die gesamten Erfüllungskosten für die am Abschlussstichtag bestehende Aufbewahrungspflicht über 2,75 Jahre abgezinst werden. Die Erfüllungskosten ermitteln sich unter den getroffenen Annahmen als das 5,5-fache der jährlichen Aufbewahrungskosten³¹.

IV. Aufwendungen und Erträge aus der Abzinsung in der GuV

1. Ausweis im operativen Ergebnis oder im Finanzergebnis

§ 277 Abs. 5 Satz 1 HGB fordert einen gesonderten Ausweis der Erträge und Aufwendungen aus der Abzinsung in der GuV unter den Posten „Sonstige Zinsen und ähnliche Erträge“ bzw. „Zinsen und ähnliche Aufwendungen“. IDW RS HFA 34 stellt klar, dass unter diesen Sonderausweis nur Auf- und Abzinsungserfolge aus der Bewertung von Rückstellungen (vgl. § 253 Abs. 2 HGB) fallen³². Andere Ergebniswirkungen aus der Abzinsung von Bilanzposten (z. B. von unverzinslichen langfristigen Forderungen) sind hiervon nicht erfasst. Auch wenn der Gesetzeswortlaut von einem gesonderten Ausweis in der GuV ausgeht, ist eine Angabe im Anhang als sog. Wahlpflichtangabe möglich. Die Verlagerung des Ausweises der Aufzinsungserfolge in den Anhang befreit indes nicht von der Angabe der entsprechenden Vorjahreszahlen (vgl. § 265 Abs. 2 Satz 1 HGB)³³.

25 Vgl. IDW RS HFA 30, Tz. 55.

26 Vgl. eingehend hierzu *Bertram/Kessler*, a.a.O. (Fn. 3), § 253 HGB Rdn. 132.

27 Für die Aufwendungen des dem Abschlussstichtag folgenden Jahrs besteht keine Abzinsungspflicht, da die ihnen zugrunde liegenden Verpflichtungen eine Restlaufzeit von nicht mehr als einem Jahr haben. Anders liegt der Fall einer Reaktivierungsverpflichtung, deren Erfüllung sich über drei Jahre erstreckt. Sie stellt eine einheitliche Verpflichtung dar, die nicht künstlich in eine kurz- und eine längerfristige Schuld zerlegt werden darf. Daher sind bei tranchenweiser Barwertermittlung alle Aufwendungen, also auch jene des ersten Jahrs, abzuzinsen.

28 Ermittlung: $(75\% \times 0,5 \text{ Jahre} + 10\% \times 1,5 \text{ Jahre} + 15\% \times 2,5 \text{ Jahre}) / 100\%$.

29 Eine weitere Vereinfachung besteht darin, für eine Gruppe gleichartiger Verpflichtungen eine durchschnittliche Restlaufzeit zu ermitteln (vgl. § 240 Abs. 4 HGB). Beträgt diese nicht mehr als ein Jahr, entfällt auch die Abzinsungspflicht für in die Gruppe einbezogene Verpflichtungen, die bei einer Einzelbewertung abzuzinsen wären.

30 Der degressive Verlauf resultiert aus den unterschiedlichen Aufbewahrungsdauern für die im Laufe der Zeit angesammelten Unterlagen. Alle zu Beginn eines Geschäftsjahrs der Aufbewahrungspflicht unterliegenden Dokumente sind mindestens ein Jahr aufzubewahren. Nur für die aus dem letzten Jahr stammenden Unterlagen beträgt die Aufbewahrungsfrist zehn Jahre.

31 Im Durchschnitt sind die archivierungspflichtigen Unterlagen 5,5 Jahre aufzubewahren $(10 \text{ Jahre} + 1 \text{ Jahr}) / 2$. Da die Aufbewahrungskosten gleichmäßig innerhalb dieses Zeitraums anfallen, kann der mittlere Zeitpunkt ihres Anfalls in 2,75 Jahren nach dem Abschlussstichtag angenommen werden. Die Vereinfachungslösung führt im Beispiel – wie auch in anderen Fällen – zu einer leicht überhöhten Rückstellung. Anders als angenommen, fallen die Aufwendungen nämlich nicht vollständig innerhalb eines Zeitraums von 5,5 Jahren nach dem Abschlussstichtag an, sondern sie verteilen sich (degressiv) über 9,5 Jahre. Bei exakter Berechnung ergibt sich daher ein höherer Abzinsungseffekt.

32 Vgl. IDW ERS HFA 34, Tz. 52; a.A.: *Hofmann/Lüdenbach*, a.a.O. (Fn. 3), § 277 HGB Rdn. 58.

33 Vgl. *Wolf/Bosse*, in: *Bertram et al.*, *Haufe HGB Bilanz Kommentar*, 2. Aufl. 2010, § 265 HGB Rdn. 11.; IDW RS HFA 39, Tz. 1.

Die erstmalige Einbuchung einer gem. § 253 Abs. 2 HGB ab-zuzinsenden Rückstellung hat nach IDW ERS HFA 34 nach der sog. Nettomethode zu erfolgen³⁴. Der notwendige Erfüllungsbetrag der Rückstellung wird zulasten des operativen Ergebnisses eingebucht; das Finanzergebnis bleibt bei der Nettomethode unberührt. In Folgeperioden erfolgt die Aufzinsung der Rückstellung aufwandswirksam durch Buchung eines Zinsaufwands. Der Gesetzeswortlaut von § 277 Abs. 5 Satz 1 HGB lässt allerdings – jedenfalls bei nicht zinsanteilhaltigen Verpflichtungsbeträgen – Raum für eine Einbuchung nach der Bruttomethode; wie sonst sollte es überhaupt zum Ausweis von Erträgen aus der Aufzinsung kommen³⁵. Bei der Bruttomethode wird der Nominalbetrag der Verpflichtung zulasten des operativen Ergebnisses eingebucht und gleichzeitig ein Zinsertrag aus der Abzinsung gebucht. In der Praxis hat sich die von IDW RS HFA 34 geforderte Nettomethode weitgehend durchgesetzt, da hierbei ein höheres operatives Ergebnis (EBIT) ausgewiesen wird.

§ 277 Abs. 5 Satz 1 HGB gibt für Aufwendungen aus der Aufzinsung von Rückstellungen eine eindeutige Anweisung zum Ausweis im Finanzergebnis („Zinsen und ähnliche Aufwendungen“). Für andere bewertungsrelevante Parameter ist dies nicht so eindeutig festgelegt, sodass hier Interpretationsspielraum besteht. IDW ERS HFA 34 greift diese Regelungslücken auf und bietet dem Anwender Hilfestellung, welche möglichen Ausweisvarianten bestehen³⁶.

2. Änderung des Abzinsungssatzes

§ 253 Abs. 2 HGB schreibt die Abzinsung mit einem restlaufzeitäquivalenten Zinssatz vor. Die maßgeblichen Zinssätze werden von der Deutschen Bundesbank monatlich veröffentlicht. Ändert sich bei der Rückstellungsbewertung der zugrunde zu legende Abzinsungssatz, stellt sich die Frage, wie diese Änderung zeitlich zu verarbeiten ist, da sich hieraus Auswirkungen auf den Ausweis im operativen Ergebnis bzw. Finanzergebnis ergeben. IDW ERS HFA 34 lässt aus Vereinfachungsgründen zu, eine Änderung des Abzinsungssatzes erst zum Ende der Berichtsperiode anzunehmen³⁷.

› Beispiel 7:

Arzneimittelhersteller P schätzt zum 31. 12. 2011 den Nominalbetrag aus einem Rechtsstreit mit 100.000 € bei einer erwarteten Inanspruchnahme in drei Jahren. Der restlaufzeitäquivalente Abzinsungssatz bestimmt sich gem. RückAbzinsV mit 4,09%. Die Rückstellung wird zum 31. 12. 2011 mit dem notwendigen Erfüllungsbetrag i.H. von 88.669 € erstmalig eingebucht. Zum 31. 12. 2012 beläuft sich der Abzinsungssatz bei nur noch 2-jähriger Restlaufzeit auf 3,93%, der der Rückstellungsbewertung zum 31. 12. 2012 zugrunde zu legen ist. Im Finanzergebnis (Zinsen und ähnliche Aufwendungen) des Geschäftsjahres 2012 ist der Aufzinsungsaufwand i.H. von 3.627 € (= 4,09% von 88.669 €) zu berücksichtigen.

Die exaktere Bestimmung des Aufzinsungsaufwands mittels monats- oder quartalsgenauer Betrachtung ist mit entsprechend höherem Ermittlungsaufwand verbunden, ohne zu einem wesentlichen Informationsgewinn zu führen. Der Bilanzierende hat bei der gewählten Methode das Stetigkeitsgebot zu beachten³⁸.

3. Zeitpunkt des Rückstellungsverbrauchs

Die Bestimmung des Aufzinsungsaufwands ist ungleich schwieriger, wenn ein teilweiser Verbrauch der Vorjahresrückstellung zu berücksichtigen ist. Auch hier eröffnet der Entwurf praxisgerechte Vereinfachungsannahmen, indem unterstellt werden kann, dass Änderungen des Verpflichtungsumfanges (durch teil-

weisen Verbrauch oder auch Schätzungsänderungen) zu Beginn oder zum Ende des Geschäftsjahrs erfolgen. Hiervon unbenommen bleibt die Möglichkeit, die Verbräuche und den Abzinsungsaufwand monats- oder taggenau zu berechnen. Bei der Entscheidung für eine der gewählten Methoden gelten auch hier die Stetigkeitsgrundsätze.

› Beispiel 8:

Die B-GmbH weist zum 31. 12. 2011 eine Rückstellung mit einer Nominalverpflichtung von 2.000 T€ und einer geschätzten Restlaufzeit von vier Jahren mit ihrem Erfüllungsbetrag i. H. von 1.694 T€ aus (Zinssatz gem. RückAbzinsV: 4,24%). Entgegen der ursprünglichen Schätzung der Restlaufzeit erfolgt zum 31. 8. 2012 eine Inanspruchnahme i. H. von 40% = 800 T€. Zum 31. 12. 2012 wird die restliche Verpflichtung (unverändert) mit 1.200 T€ bei einer Restlaufzeit von drei Jahren geschätzt. Der im Finanzergebnis des Geschäftsjahrs 2012 auszuweisende Aufzinsungsaufwand kann wie folgt ermittelt werden:

Variante A: Fiktion des Verbrauchs zum 1. 1. 2012. Der Aufzinsungsaufwand berechnet sich mit 51 T€ (4,24% von 1.200 T€).

Variante B: Fiktion des Verbrauchs zum 31. 12. 2012. Der Aufzinsungsaufwand beträgt 85 T€ (4,24% von 2.000 T€).

Variante C: Monatsgenaue Berechnung. Der Aufzinsungsaufwand berechnet sich mit 4,24% von 2.000 T€ für acht Monate + 4,24% von 1.200 T€ für vier Monate = 73 T€.

Es wird deutlich, dass die von IDW ERS HFA 34 vorgeschlagenen Vereinfachungen (Varianten A und B) zu größeren Abweichungen gegenüber der monatsgenauen Berechnung führen. Da es sich aber ‚nur‘ um eine Ausweisfrage handelt, erscheinen diese Unschärfen vertretbar³⁹. Zudem ist die genaue Bestimmung des unterjährigen Zeitpunkts eines Rückstellungsverbrauchs nicht immer so eindeutig möglich, wie in diesem Beispiel (z. B. bei Gewährleistungsrückstellungen). Probleme können außerdem auftreten, wenn der teilweise Verbrauch der Rückstellung nicht zu einem, sondern zu mehreren Zeitpunkten erfolgt, oder die Rückstellung kontinuierlich verbraucht wird⁴⁰.

4. Schätzungsänderungen bzgl. der Restlaufzeit

Ändert sich bei einer Rückstellung im Zeitablauf der geschätzte Erfüllungszeitpunkt, hat dies Ergebniswirkungen bei der Rückstellungsbewertung zur Folge. Eine Verkürzung der Restlaufzeit bewirkt einen Aufwand (infolge nunmehr geringerer Abzinsung) und entsprechend führt eine Verlängerung der Restlaufzeit zu einem Ertrag. Fraglich ist, wie diese Erfolgswirkungen in der GuV auszuweisen sind.

34 Vgl. IDW ERS HFA 34, Tz. 11.

35 Vgl. Kessler, a.a.O. (Fn. 3), S. 390.

36 Vgl. Abschn. IV. 3.-5.

37 Vgl. IDW ERS HFA 34, Tz. 12. In der IFRS-Bilanzierung erfolgt dies gleichermaßen, vgl. IFRIC 1.8.

38 Da es um das das methodische Vorgehen bei der Aufzinsung geht, ist der Grundsatz der Bewertungsmethodenstetigkeit berührt (vgl. § 252 Abs. 1 Nr. 6 HGB). Im Ergebnis wirken sich die unterschiedlichen Verfahrensweisen allerdings nur auf die dem Grundsatz der Ausweisstetigkeit (vgl. § 265 Abs. 1 HGB) unterliegende Darstellung von Aufwendungen in der GuV aus.

39 Hoffmann/Lüdenbach, a.a.O. (Fn. 3), § 275 Rdn. 45, § 277 HGB Rdn. 59 vertreten die Auffassung, dass aufgrund des Gesetzeswortlauts Aufwendungen aus der Aufzinsung nicht von der Vorschrift erfasst sind, da § 277 Abs. 5 Satz 1 HGB nur von Abzinsung spreche. Danach wäre in dem Beispiel auch ein Zinsaufwand von 0 T€ zulässig. Diese Auffassung wird von den Verfassern nicht geteilt.

40 Eine Rückstellung für die Aufbewahrung von Geschäftsunterlagen verbraucht sich wirtschaftlich kontinuierlich das gesamte Jahr über, auch wenn rechtlich erst am Jahreswechsel die Verpflichtung für ein zurückliegendes Geschäftsjahr erlischt.

Soweit (im Regelfall) bei der Einbuchung die Nettomethode angewendet wurde, handelt es sich bei der Schätzungsänderung letztlich um eine Korrektur der Einbuchung. Da nach der Nettomethode die Einbuchung zulasten des operativen Ergebnisses erfolgt, spricht dies für einen Ausweis der Ergebniswirkung aus der Restlaufzeitänderung im operativen Ergebnis. Die Ergebniswirkung aus der Schätzungsänderung betrifft ausschließlich die Abzinsung der Nominalverpflichtung. Ein Ausweis der Ergebniswirkung aus der Schätzungsänderung im Finanzergebnis ist somit ebenso begründbar. IDW ERS HFA 34 erkennt beide Sichtweisen an. Die Entscheidung für einen Ausweis im operativen bzw. Finanzergebnis ist jedoch zum einen stetig (vgl. § 265 Abs. 1 HGB) und zum anderen einheitlich mit den Effekten aus Zinssatzänderungen auszuüben⁴¹.

► Beispiel 9:

Die X-AG weist im Jahresabschluss zum 31. 12. 2011 eine Sonstige Rückstellung mit einer Nominalverpflichtung i. H. von 800.000,00 € bei einer geschätzten Restlaufzeit von zehn Jahren und einem restlaufzeitadäquaten Abzinsungssatz von 4,86% mit ihrem Erfüllungsbetrag i. H. von 497.727,29 € aus. Im Geschäftsjahr 2012 ergeben sich keine Verbräuche, Zuführungen oder Auflösungen der Rückstellung. Zum 31. 12. 2012 wird der Nominalbetrag der Rückstellung unverändert mit 800.000,00 € geschätzt⁴², allerdings wird die Restlaufzeit infolge einer Änderung gesetzlicher Rahmenbedingungen nunmehr nur noch mit fünf Jahren angenommen.

Zur Ermittlung des Effekts aus der Restlaufzeitänderung ist wie folgt vorzugehen. Die Rückstellung zum 31. 12. 2012 berechnet sich bei einem Abzinsungssatz von 4,86% mit $800.000,00 € \times 1,0486^{-5} = 631.016,51 €$. Hätte sich die Restlaufzeit nicht geändert, ergäbe sich ein notwendiger Erfüllungsbetrag i. H. von $800.000,00 € \times 1,0486^{-9} = 521.916,84 €$ ⁴³. Der Effekt aus der Schätzungsänderung beläuft sich somit auf $631.016,51 € - 521.916,84 € = 109.099,67 €$.

5. Ausweis von Effekten aus Zinssatzänderungen

Durch die Verwendung von restlaufzeitäquivalenten Zinssätzen ergeben sich im Zeitablauf Zinssatzänderungen, die zu Ergebniswirkungen bei der Rückstellungsbewertung führen. Für eine Berücksichtigung dieser Ergebniswirkungen im operativen Ergebnis oder im Finanzergebnis lassen sich dieselben Gründe vortragen, wie bei Ergebniswirkungen aus Schätzungsänderungen bei der Restlaufzeit⁴⁴.

IDW ERS HFA 34 erkennt auch für diese Ergebniswirkungen ein Zuordnungswahlrecht an, diese entweder im operativen oder im Finanzergebnis auszuweisen⁴⁵, wobei eine einheitliche Ausübung des Zuordnungswahlrechts mit den Effekten aus einer geänderten Schätzung der Restlaufzeit zu beachten ist.

► Beispiel 10:

Sachverhalt wie Beispiel 9. Bei einer neunjährigen Restlaufzeit ergibt sich ein Abzinsungssatz von 4,78%. Der Effekt aus der Zinssatzänderung berechnet sich wie folgt: Rückstellungsberechnung mit Zinssatz des Vorjahres: $800.000,00 € \times 1,0486^{-5} = 631.016,51 €$. Rückstellungsberechnung mit dem anzuwendenden Zinssatz: $800.000,00 € \times 1,0437^{-5} = 645.968,84 €$. Der Effekt aus der Zinssatzänderung beläuft sich auf $645.968,84 € - 631.016,51 € = 14.952,33 €$ ⁴⁶.

V. Anhangberichterstattung

Die für KapGes. und haftungsbeschränkte Personenhandels-gesellschaften zu beachtenden gesetzlichen Vorschriften zur An-

hangberichterstattung haben sich bzgl. Rückstellungen – außerhalb der Altersversorgungsverpflichtungen⁴⁷ – durch das BilMoG nicht geändert. Allerdings ergibt sich durch die diskutierten Wahlrechte und weitere BilMoG-Effekte eine Ausweitung der Anhangberichterstattung auch bei diesen Rückstellungen gegenüber der Zeit vor BilMoG.

§ 284 Abs. 2 Nr. 1 HGB sieht die Pflicht zur Erläuterung der angewandten Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden vor. Bezüglich der Abzinsung sind folgende Angaben zu beachten⁴⁸:

- die getroffenen Annahmen zur Ermittlung des Aufzinsungsaufwands⁴⁹;
- die Ausübung des Ausweiswahlrechts bzgl. Schätzungsänderungen bei Restlaufzeiten und Zinssatzänderungen⁵⁰;
- die Methode der Ersterfassung (Brutto- oder Nettomethode): IDW ERS HFA 34 präferiert die Nettomethode. Soweit Bilanzierende die Bruttomethode bei der Ersterfassung von Rückstellungen anwenden, sollte dies aus Gründen der Klarheit im Anhang angegeben werden;
- eine etwaige Abzinsung von Rückstellungen mit einer Restlaufzeit bis zu einem Jahr⁵¹;
- Werden gem. Art 67 Abs. 3 Satz 1 EGHGB noch Aufwandsrückstellungen nach altem Recht⁵² fortgeführt, so ist auf deren Nichtabzinsung hinzuweisen, da auf diese Rückstellungen die neu gefassten Bewertungsvorschriften keine Anwendung finden. Die Angabepflicht ergibt sich unmittelbar aus der Vorschrift § 284 Abs. 2 Nr. 1 HGB, die für alle Rückstellungen eine Erläuterung der angewandten Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden verlangt.

VI. Fazit und Zusammenfassung

Die Bewertung von Rückstellungen wurde durch das BilMoG deutlich kompliziert, indem zukünftige Preis- und Kostenverhältnisse zu berücksichtigen sind und längerfristige Rückstellungen einer Abzinsungspflicht unterliegen. Um bei der Umsetzung der Bewertungsvorgaben ein angemessenes Kosten-/Nutzenverhältnis zu wahren, sind Vereinfachungslösungen notwendig.

IDW ERS HFA 34 greift Zweifelsfragen bei der Ermittlung des notwendigen Erfüllungsbetrags von Verbindlichkeitsrückstellungen auf und liefert Vereinfachungsvorschläge, die für den Bilanzierenden hilfreich sind, ohne die Aussagefähigkeit der Jahresabschlüsse zu beeinträchtigen.

41 Vgl. IDW ERS HFA 34, Tz. 51.

42 Zukünftige Preis- und Kostenänderungen sind zur Vereinfachung des Beispiels nicht berücksichtigt.

43 Zur Ermittlung des auf die Schätzungsänderung der Restlaufzeit entfallenden Aufwands ist vom Vorjahrszinssatz auszugehen, auch wenn bei einer fünfjährigen Abzinsung ein Zinssatz von 4,37% zu verwenden wäre. Zur Behandlung von Zinssatzänderungen vgl. den nachfolgenden Abschn. IV. 5.

44 Vgl. Abschn. IV. 4.

45 So auch zu Altersversorgungsverpflichtungen IDW RS HFA 30, Tz. 87 f.

46 Die Rückstellungsveränderung vom 31. 12. 2011 (497.727,29 €) zum 31. 12. 2012 (645.968,84 €) beläuft sich auf 148.241,55 € und lässt sich auf folgende Effekte zurückführen: Aufwand aus der Aufzinsung (497.727,29 € \times 4,86% = 24.189,55 €), Aufwand aus der Schätzungsänderung der Restlaufzeit (109.099,67 €, vgl. Beispiel 9) und Aufwand aus Zinssatzänderung (14.952,33 €).

47 § 285 Nr. 24 HGB, vgl. IDW RS HFA 30, Tz. 89 ff.

48 Vgl. IDW ERS HFA 34, Tz. 53.

49 Unterstellter Zeitpunkt der Veränderung des Abzinsungssatzes, vgl. Abschn. IV. 2.

50 Vgl. Abschn. IV. 4. und IV. 5.

51 U. E. vermittelt die Angabe: „Rückstellungen mit einer Restlaufzeit von mehr als einem Jahr sind entsprechend § 253 Abs. 2 HGB mit einem restlaufzeitäquivalenten Zinssatz gem. RückAbzinsV abgezinst worden“ ausreichend, dass keine Abzinsung der kurzfristigen Rückstellungen erfolgt ist.

52 § 249 Abs. 1 Satz 3 HGB i. d. F. vor Inkrafttreten des BilMoG.