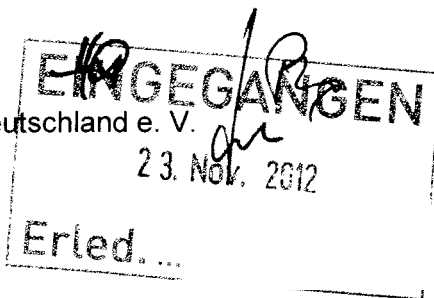


An das
Institut der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e. V.
Postfach 32 05 80
40420 Düsseldorf



Dipl.-Kfm. Univ.
Jörg Nährig
Steuerberater
Wirtschaftsprüfer

Hirtengasse 20
96132 Schlüsselfeld

Mitgliedsnummer 121 978 200

Änderungs- und Ergänzungsvorschläge zur Facharbeit
IDW ERS HFA 3 n. F. vom 10. 7. 2012

20. November 2012

Sehr geehrte Damen und Herren,

betreffend den von Ihnen am 10. 7. 2012 verabschiedeten IDW ERS HFA 3 n. F. „Handelsrechtliche Bilanzierung von Verpflichtungen aus Altersteilzeitregelungen“ darf ich mich mit folgenden Änderungs- und Ergänzungsvorschlägen an Sie wenden:

Bei der Bilanzierung von Altersteilzeitverpflichtungen erachten Sie gemäß Textziffern 6 bis 8 des IDW ERS HFA 3 n. F. eine Unterscheidung von Altersteilzeitverträgen anhand der den Vertragsabschluß bestimmenden Motive in Vereinbarungen mit Abfindungs- und mit Entlohnungscharakter als sachgerecht. Obschon ich Ihren Argumenten zustimme und die von Ihnen vorgeschlagene Differenzierung zwischen den verschiedenartigen Altersteilzeitverpflichtungen grundsätzlich unterstützte, so sehe ich jedoch bezogen auf eine trennscharfe Abgrenzung der beiden vorgesehenen Gruppen von Altersteilzeitregelungen erhebliche praktische Schwierigkeiten. So handelt es sich bei den Gründen für den Abschluß eines Altersteilzeitvertrages doch um nur schwer objektivierbare innere Tatsachen; überdies ist davon auszugehen, daß nicht selten auch eine Gemengelage verschiedener Motive, welche sowohl für eine Abfindung als auch für eine zusätzliche Entlohnung sprechen können, einen Vertragsabschluß trägt. Zur Objektivierung der Bilanzierung ist es folglich zwingend, Beurteilungskriterien zur nachvollziehbaren Abgrenzung der Fallgruppen zu entwickeln. Vor diesem Hintergrund erachte ich die von Ihnen unter der Textziffer 9 des IDW ERS HFA 3 n. F. vorgebrachten Beispiele als nur wenig hilfreich. Anstelle der vorbezeichneten Beispiele sollte nach meinem Dafürhalten ein Katalog an Kriterien aufgenommen werden, welcher wesentliche Indizien, aus denen sich auf die innere Motivation der Vertragsparteien schließen ließe, aufzählt (bspw. Zeitpunkt des Vertragsabschlusses, Zeitraum zwischen Vertragsabschluß und Altersteilzeitbeginn, Initiator des Vertragsabschlusses, gleichzeitige weitere Vertragsänderungen).

Eingedenk der von Ihnen unter den Textziffern 10 und 18 bis 21 des IDW ERS HFA 3 n. F. beschriebenen Bilanzierungsregeln für Altersteilzeitverpflichtungen, dünkt mir, Ihre unter den Textziffern 9 und 22 des IDW ERS HFA 3 n. F. vorgenommene Kategorisierung von in Tarifverträgen und Betriebsvereinbarungen niedergelegten Anrechten von Arbeitnehmern auf den Abschluß eines Altersteilzeitvertrages als Altersteilzeitregelungen mit Entlohnungscharakter ist zweifelhaft. Bedenklich erscheinen mir hierbei die nicht seltenen tariflichen oder betrieblichen Altersteilzeitzusagen, welche einen Verzicht auf einen Gehaltsanteil oder einen Teil

künftiger Gehaltssteigerungen durch ein Kollektiv an Mitarbeitern gegen einen durch eine Höchstzahl an Altersteilzeitverträgen gedeckelten Anspruch auf Übernahme in ein Altersteilzeitverhältnis vorsehen. Da in diesen Fällen regelmäßig eine große Anzahl an Arbeitnehmern auf Vergütung verzichtet, aber nur ein kleiner Teil von ihnen später in den Genuß der Altersteilzeitregelung kommt, liegt zwar auf Ebene des Kollektives unstreitig eine Vereinbarung mit Entlohnungscharakter vor, kann aber gerade nicht von einem Synallagma auf der Ebene des einzelnen Mitarbeiter ausgegangen werden. Fernerhin ist in diesen Sachverhalten auch eine buchhalterische Zuordnung der vorgeleisteten Barentgeltverzichte auf die zumindest teilweise noch unbekanntem Anspruchsberechtigten auf Altersteilzeit schlicht schwierig. Ich hielte es deshalb für sinnvoll, Altersteilzeitregelungen, welche auf Unternehmens- oder Betriebsebene Entlohnungscharakter aufweisen, gleichzeitig aber mit Blick auf die einzelnen Mitarbeiter kein vollständiges Synallagma darstellen, als eigene, dritte Fallgruppe aufzufassen. Für die Bilanzierung dieser Altersteilzeitvereinbarungen erachte ich die jährliche Rückstellungsdotierung grundsätzlich in Höhe der durch die Entgeltreduktion des Mitarbeiterkollektives ersparten Löhne und Gehälter zuzüglich Sozialabgaben für sachgerecht; wobei die Rückstellung allerdings ihrer Höhe nach auf den über die Altersteilzeitvereinbarungsrestlaufzeit maximal zu erwartenden Betrag an noch anstehenden, abgezinsten Aufstockungsbeträgen zu begrenzen wäre, gleichzeitig aber mindestens die bereits einzelnen Mitarbeitern konkret zugesagten, abgezinsten Aufstockungen abdecken müßte.

Die Textziffer 13 des IDW ERS HFA 3 n. F. ist nach meiner Ansicht widersprüchlich formuliert. Im fraglichen Abschnitt fordern Sie zunächst, daß bei einer Schätzung der voraussichtlichen Inanspruchnahme eines mitarbeiterseitigen Altersteilzeitwahlrechtes auf innerbetriebliche Erfahrungs- oder außerbetriebliche Vergleichswerte zurückzugreifen ist. Nur für den Fall, daß solche Erfahrungs- und Vergleichswerte nicht vorliegen, soll ersatzweise eine Schätzung auf Grundlage einer Arbeitnehmerbefragung zulässig sein. Anschließend verlangen Sie dann im Falle der Ableitung der Schätzgrößen aus einer Mitarbeiterumfrage die Berücksichtigung unternehmensindividueller Erfahrungswerte, deren fehlende Existenz eigentlich maßgebliche Voraussetzung für die Zulässigkeit der umfragegestützten Schätzung war. Zur Auflösung dieses Widerspruches schlage ich die ersatzlose Streichung des letzten Satzes in der Textziffer 13 vor, da die von Ihnen geforderte Rangfolge der verschiedenen Schätzverfahren bereits aus dem übrigen Text eindeutig hervorgeht.

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

Hochachtungsvoll

Jörg Närig