

## Interpretation

# **von Zweifelsfragen bei Anwendung der Änderung und Ergänzung der Fachgutachten über die Bilanzierung der Pensions- und Abfertigungsver- pflichtungen nach den Vorschriften des Rechnungslegungsgesetzes (KFS/RL 2 und 3)**

**KFS  
RL2/3a**

*(beschlossen in der Sitzung des Fachsenats für Handelsrecht und Revision vom 19. Oktober 2005)*

In der Änderung und Ergänzung der Fachgutachten KFS/RL 2 und 3 (im Folgenden als Änderungsgutachten bezeichnet) hat der Fachsenat für Handelsrecht und Revision die Auffassung vertreten, dass die im Internationalen Rechnungslegungsstandard (IAS) 19 vorgeschriebene Methode zur Berechnung der Pensions- und Abfertigungsverpflichtungen als eine anerkannte versicherungsmathematische Methode anzusehen ist und dass daher die nach dieser Methode berechneten Pensions- und Abfertigungsrückstellungen auch in den nach den österreichischen handelsrechtlichen Rechnungslegungsvorschriften erstellten Jahresabschlüssen anzuerkennen sind, wenn die Berechnungsmethode im Anhang offen gelegt wird.

Bei der Umsetzung der geforderten Änderungen zu den Fachgutachten KFS/RL 2 und 3 sind folgende Fragen aufgetaucht:

1. Gilt die Feststellung, dass die nach der im IAS 19 vorgeschriebenen Methode berechneten Pensions- und Abfertigungsrückstellungen in den nach den österreichischen handelsrechtlichen Rechnungslegungsvorschriften erstellten Jahresabschlüssen auch dann angesetzt werden dürfen, wenn sie die im IAS 19 gestatteten Zu- und Abschläge bei Anwendung der Korridormethode enthalten?
2. Ist es zulässig, die bei Berechnung der Pensions- und Abfertigungsrückstellungen nach der im IAS 19 vorgeschriebenen Methode entstehenden sogenannten versicherungstechnischen Gewinne und Verluste auch in den nach österreichischen handelsrechtlichen Rechnungslegungsvorschriften erstellten Rechnungsabschlüssen im Einklang mit

der Regelung im IAS 19 nicht über die Gewinn- und Verlustrechnung zu führen, sondern direkt mit dem Eigenkapital zu verrechnen?

3. Ist es zulässig, Erhöhungen der Pensions- und Abfertigungsrückstellung, die auf Änderungen von Rechnungsgrundlagen in Geschäftsjahren nach der erstmaligen Anwendung des Änderungsgutachtens zurückzuführen sind, in gleicher Weise wie den Unterschiedsbetrag, der sich bei der erstmaligen Anwendung dieses Gutachtens ergibt, auf einen Zeitraum von höchstens fünf Jahren zu verteilen?

**KFS  
RL2/3a**

## **Der Fachsenat für Handelsrecht und Revision nimmt zu diesen Fragen wie folgt Stellung:**

### **Zu 1.:**

Der Fachsenat ist der Ansicht, dass die Korridormethode kein Bestandteil der nach anerkannten versicherungsmathematischen Verfahren berechneten Pensions- und Abfertigungsverpflichtungen ist. Durch die Korridormethode sollen Schätzungs- und Zufallsschwankungen in der Belastung einzelner Geschäftsjahre mit Pensions- und Abfertigungsaufwendungen verhindert bzw. vermindert werden und es sollen schätzungs- und zufallsbedingte Mehr- oder Minderaufwendungen auf einen längeren Zeitraum verteilt werden. Die österreichischen handelsrechtlichen Vorschriften enthalten keine Bestimmung, dass Schätzungs- und Zufallsschwankungen des Ergebnisses durch Verteilung der Abweichungen von Aufwendungen von einem Erwartungswert auf mehrere Jahre verteilt werden dürfen. Der Fachsenat hält es daher für zweifelhaft, dass die Anwendung der Korridormethode mit den österreichischen handelsrechtlichen Bewertungsvorschriften im Einklang steht.

Die Mehrzahl der Mitglieder des Fachsenats hält es jedoch für vertretbar, dass ein nach den österreichischen handelsrechtlichen Vorschriften erstellter Rechnungsabschluss (Einzelabschluss und Konzernabschluss gemäß § 244 HGB) auch bei Anwendung der Korridormethode bei der Berechnung der Pensions- und Abfertigungsrückstellung mit dem uneingeschränkten Bestätigungsvermerk versehen werden kann, wenn folgende Voraussetzungen vorliegen:

- Die Veränderung des Deckungskapitals der Pensions- und Abfertigungsverpflichtungen um einen Korridorabschlag oder -zuschlag muss auf Änderungen von Schätzungen oder auf erkennbare Zufallsschwankungen im Zeitablauf zurückzuführen sein.
- Die Korridormethode darf nicht nur in Jahren, in denen versicherungstechnische Verluste entstehen durch Abzug eines Abschlags von dem

unter Verwendung der Rechnungsgrundlagen berechneten Deckungskapital für die Pensions- und Abfertigungsverpflichtungen angewendet werden; in Jahren, in denen versicherungstechnische Gewinne entstehen, ist das Deckungskapital um die nach der Korridormethode vorgesehenen Zuschläge zu erhöhen.

- Die Tatsache der Anwendung der Korridormethode und die betragsmäßigen Auswirkungen der Anwendung dieser Methode auf die in der Bilanz ausgewiesenen Pensions- und Abfertigungsrückstellungen sind im Anhang offen zu legen.

**KFS  
RL2/3a**

## **Zu 2.:**

Der Fachsenat ist der Ansicht, dass nach den Grundsätzen ordnungsmäßiger Bilanzierung in Österreich alle Erträge und Aufwendungen über die Gewinn- und Verlustrechnung geführt werden müssen und dass eine direkte Einstellung bzw Entnahme von Erträgen (Gewinnen) und Aufwendungen (Verlusten) in das bzw aus dem Eigenkapital ohne Berührung der Gewinn- und Verlustrechnung nicht zulässig ist; dieser Grundsatz ist auch bei der Bilanzierung der Pensions- und Abfertigungsrückstellungen in den Einzelabschlüssen und in den nach § 244 HGB erstellten Konzernabschlüssen zu beachten. Begründet wird dieser Standpunkt hinsichtlich der Einzelabschlüsse auch damit, dass bei der direkten Verrechnung von Erträgen und Aufwendungen mit dem Eigenkapital der Jahresgewinn/-verlust und der Bilanzgewinn/-verlust verändert wird und damit auch die Grundlage für die Dividendenausschüttung beeinflusst wird. IAS 19 enthält im Übrigen keine Regelung, mit welchem Eigenkapitalbestandteil die versicherungstechnischen Gewinne und Verluste zu verrechnen sind. Diese Argumente gelten zwar für Konzernabschlüsse nicht; der Fachsenat ist jedoch der Ansicht, dass auch in den nach § 244 HGB erstellten Konzernabschlüssen der Grundsatz zu beachten ist, dass alle Ergebnisse aus der Geschäftstätigkeit in die Gewinn- und Verlustrechnung einzubeziehen sind.

Der Vollständigkeit halber sei erwähnt, dass bei der Erstellung von Konzernabschlüssen nach den Internationalen Rechnungslegungsvorschriften gemäß § 245a HGB die Anwendung des IAS 19 sowohl bei der Berechnung der Pensions- und Abfertigungsrückstellungen als auch beim Ausweis der Veränderung dieser Rückstellungen uneingeschränkt zulässig ist.

## **Zu 3.:**

Die Möglichkeit der Verteilung des Unterschiedsbetrags auf höchstens fünf Jahre gilt nur für Unterschiedsbeträge, die sich bei erstmaliger Anwendung

des Änderungsgutachtens ergeben. Wenn die Rechnungsgrundlagen (zB Zinssatz, Sterbetafel) in späteren Jahren (neuerlich) geändert werden, ist der dadurch entstehende Unterschiedsbetrag gegenüber dem vorhergehenden Bilanzstichtag im Jahr der Änderung zur Gänze als Aufwand bzw Aufwandsminderung zu behandeln, sofern sich nicht bei Berechnung der Pensions- und Abfertigungsrückstellung nach IAS 19 und Anwendung der Korridormethode eine Abgrenzung ergibt.

**KFS**  
**RL2/3a**