Deloitte.

Deloitte
Wirtschaftsprüfungs GmbH
Renngasse 1/ Freyung
Postfach 18
1013 Wien, Österreich

Tel +43 (0)1-537 00-0
Fax +43 (0)1-537 00-99 + DW
www.deloitte.at

Austrian Financial Reporting and
Auditing Committee (AFRAC)
c/o Kammer der Wirtschaftstreuhänder
Schönbrunner Straße 222 - 228/1/6
1120 Vienna
AUSTRIA

Wien, 10. September 2008
MH/clu DW 2200
mheller@deloitte.at

Betrifft: **Stellungnahme von Deloitte** zum Entwurf der AFRAC Stellungnahme
„Unternehmensrechtliche Bilanzierung von Umweltschutzrückstellungen"

Sehr geehrte Damen und Herren!

Es liegt der Entwurf einer AFRAC Stellungnahme zur unternehmensrechtlichen Bilanzierung von Umweltschutzrückstellungen (der ‚Entwurf') vor, zu dem wir uns erlauben, wie folgt Stellung zu nehmen.

I. Allgemeine Überlegungen

Mit dem vorliegenden Entwurf soll laut Arbeitstitel und Einleitung Punkt 1 "die Bilanzierung und Bewertung von Umweltschutzrückstellungen auf der Grundlage der Rechnungslegungsvorschriften des österreichischen UGB in Jahres- und sinngemäß auch in Zwischenabschlüssen" behandelt werden.

Bei dieser Fokussierung erwartet der Anwender konkrete Ausführungen zur zweifelsfrei

Gesellschaftssitz Wien, Handelsgericht Wien, FN 36059 d, DVR 0508951, WT-Code 800192, UID: ATU16060704
Es gelten die allgemeinen Auftragsbedingungen für Wirtschaftstreuhandberufe (www.deloitte.at).

vorhandenen Problematik der Bilanzierung von Umweltschutzrückstellungen. Leider vermissen wir eine Darstellung des konkreten Themas über weite Strecken des insgesamt recht umfänglichen Entwurfes. Vielmehr befasst sich der Entwurf mit überwiegend allgemeinen Ausführungen zu generellen Fragestellungen der Bilanzierung von (langfristigen) Rückstellungen.

Wir sehen keine unmittelbare Notwendigkeit zu einer detaillierten Stellungnahme zu diesem allgemeinen Themenkreis. Die getroffenen Aussagen sollten auf das abgegrenzte Gebiet der Umweltschutzrückstellungen fokussieren und nicht – wie im vorliegenden Entwurf – überwiegend Interpretationen zu allgemeinen Grundsätzen der Rückstellungsbilanzierung enthalten, die weit über das Themengebiet des Arbeitstitels hinaus Wirkung entfalten würden. Wir regen daher eine umfassende Überarbeitung des Entwurfes an.

Sollte jedoch seitens AFRAC Bedarf zur Interpretation allgemeiner Grundsätze der Rückstellungsbilanzierung gesehen werden, regen wir an, (a) entweder diese allgemeinen Grundsätze der Rückstellungsbilanzierung im Rahmen einer gesonderten Stellungnahme zu behandeln, oder (b) die Bezeichnung der vorliegenden Stellungnahme entsprechend zu ändern. In beiden Fällen sollten dann auch die aktuellen Entwicklungen in diesem Bereich (z.B. die in Deutschland im Rahmen der Diskussionen zum geplanten BilMOG gewonnenen Erkenntnisse, soweit diese auf die gegenwärtige Rechtslage in Österreich anwendbar sind) berücksichtigt werden.

II. Konkrete Anmerkungen zu einzelnen Punkten

Wir gehen in unseren Ausführungen davon aus, dass das AFRAC an der Notwendigkeit zur Erlassung einer derartigen Stellungnahme festhält. Mit der Bezeichnung „Punkt X" beziehen wir uns auf die jeweiligen Randziffern des Entwurfes.

1. Unseres Erachtens lässt der Entwurf eine Lösung bzw. Hilfestellung zu der Frage offen, wann eine Verpflichtung aus bilanzieller Sicht „rechtlich als entstanden" anzusehen ist (siehe Punkt 14 ff des Entwurfes). Hier sollten Ergänzungen hinsichtlich des tatsächlichen Zeitpunkts, zu dem eine Rückstellung für Umweltschutzverpflichtungen gebildet werden

muss/kann, aufgenommen werden, mit näheren Details bzw. Beispielen zu Abgrenzungsfragen. Wir denken hier etwa an die Präzisierung des Entstehens der Verpflichtung zur Rückstellungsbildung durch Normen (z.B. Gesetze) oder durch entsprechende Verwaltungsakte (z.B. Bescheide) anhand konkreter Beispiele.

2. Im Rahmen der allgemeinen Erörterungen stellt sich auch die Frage, wann eine Umweltschutzrückstellung als ‚Verteilungsrückstellung' zu qualifizieren ist. Die Ausführungen unter Punkt 34 lassen diese Frage unseres Erachtens offen. Es sollte konkret ausgeführt werden, wann eine Umweltschutzrückstellung als sogenannte Verteilungsrückstellung zu qualifizieren ist, und wie eine Verteilung konkret vorzunehmen ist.

3. Der Entwurf sieht unter Kapitel 2.3. einen sogenannten „Überblick zu Verbindlichkeits- und Aufwandsrückstellungen" vor. Wir ersuchen um Klarstellung, welcher Nutzen aus dieser Darstellung gezogen werden kann. Entsprechende Erläuterungen sollten aufgenommen werden.

4. Kapitel 2 soll sich ‚überschriftsgemäß' mit Fragen des Ansatzes von Umweltschutzrückstellungen beschäftigen. Punkt 13 in Kapitel 2 befasst sich dagegen überwiegend mit Ausweis- bzw. Abgrenzungsfragen und wäre daher als eigener Punkt in Kapitel 4 des Entwurfes anzusiedeln.

5. Punkt 35 des Entwurfes erlaubt die Saldierung von Umweltschutzrückstellungen mit Rückgriffsansprüchen oder Versicherungen. Als Voraussetzungen werden Nachvollziehbarkeit der Entstehung einer ungewissen Verbindlichkeit sowie die sachliche und kausale Verknüpfung der Forderung angeführt. Die angeführten Voraussetzungen sind nach unserer Einschätzung in dieser allgemeinen Form nicht geeignet, um eine Argumentation für das Abgehen vom gesetzlichen Saldierungsverbot zu bewirken. Darüber hinaus stellt dies kein Spezifikum bei der Bilanzierung von Umweltschutzrückstellungen dar.

6. Kapitel 3.2. Abzinsung und Berücksichtigung von Preis und Kostensteigerungen, Punkte 37 bis 39.

   Hier regen wir primär an, diese Fragestellung als allgemeine Fragestellung bei der Bilanzierung von Rückstellungen zu streichen; wir verweisen diesbezüglich auf unsere Ausführungen unter I. Die Abzinsung langfristiger Rückstellungen ist ein viel diskutiertes und nach vielen Seiten offenes Thema. Die Gegner einer Abzinsung berufen sich oftmals auf die in Deutschland vor der expliziten Regelung in § 253 Abs 1 letzter Satz dHGB angestellten literarischen Überlegungen (siehe z.B. *Gassner/Lahodny-Karner/Urtz* in Straube, HGB II, 2.A./RLG, § 211 Rz 19f). Diese können vor dem Hintergrund der aktuellen Entwicklungen in Deutschland (BilMOG) als überholt angesehen werden und sollten daher auch nicht mehr als Grundlage für eine in Österreich anzuwendende Stellungnahme herangezogen werden. Dies umso mehr, als eine entsprechende Regelung des § 253 Abs 1 letzter Satz dHGB im UGB fehlt.

   Sollte das AFRAC zum Schluss kommen, dieses Kapitel trotz der nicht umweltspezifischen Fragestellung und der allgemeinen Tragweite für alle langfristigen Rückstellungen beibehalten zu wollen, regen wir alternativ an, die unklar gehaltene und für den Leser aus unserer Sicht nicht schlüssige Argumentationskette neu zu formulieren und um Widersprüche zu bereinigen; so erscheint beispielsweise das Einräumen eines Wahlrechts zur Unterlassung der Berücksichtigung von objektivierten Preis- bzw Kostenverhältnissen im Erfüllungszeitpunkt problematisch (Punkt 39, letzter Satz).

7. Das Beispiel in Punkt 51 des Entwurfes (Betonwanne) sollte gestrichen oder überarbeitet werden. Eine derartige Aussage kann unseres Erachtens in dieser Allgemeinheit nicht getroffen werden und führt vom Ergebnis her auch nicht in jeder Konstellation zu einer sachgerechten Bilanzierung. Grundsätzlich begrüßen wir die Aufnahme von Beispielen, die dazu dienen sollen, um getroffene Aussagen zu veranschaulichen. Im konkreten Fall werden allerdings Sachverhalt und Schlussfolgerung derart miteinander vermengt, dass eine Hilfestellung daraus nicht ableitbar erscheint. Auf das Beispiel zur Betonwanne bezogen: es ist für uns beispielsweise nicht erkennbar, ob die enthaltene Aussage

„…sondern es werden lediglich Instandhaltungsmaßnahmen gesetzt, um die Funktionsfähigkeit des vorhandenen Vermögensgegenstandes (in vorliegenden Fall Grundvermögen) sicherzustellen." Teil der Sachverhaltsdarstellung oder der Schlussfolgerung darstellt.

8. Die Aussage in Punkt 53 des Entwurfes bezieht sich nach unserem Verständnis auf die Aktivierung übernommener öffentlich-rechtlicher Verpflichtungen im Rahmen von Anschaffungsvorgängen. Es fehlt eine explizite Aussage zu Herstellungsvorgängen. Wir regen die Aufnahme einer entsprechenden Aussage an, wobei diese nach unserer Einschätzung nur analog zur Behandlung bei Anschaffungsvorgängen erfolgen kann.

9. Im Entwurf fehlen das Datum des geplanten Inkrafttretens der Stellungnahme und Übergangsregelungen für Anwender, die derzeit andere Regeln als die im Entwurf umschriebenen einsetzen.

II. Abschließende Bemerkungen

Wir danken für die Möglichkeit zur Stellungnahme und ersuchen das AFRAC, vor allem hinsichtlich unserer eingangs dargestellten Erwägungen Inhalt und Umfang der Stellungnahme zu überdenken. In diesem Zusammenhang regen wir nochmals nachdrücklich deren inhaltliche Anpassung an die Themenstellung an. Daneben empfehlen wir die Bereinigung des 24 Seiten umfassenden Entwurfes um allgemeine Ausführungen mit großer Tragweite für die Bilanzierung sämtlicher (langfristigen) Rückstellungen sowie um klare Ausformulierung der eigentlich zu adressierenden Themen.

Wir stehen für weitere Diskussionen oder zur näheren Ausführung unserer Anmerkungen gerne zur Verfügung.

Mit freundlichen Grüßen

Deloitte Wirtschaftsprüfungs GmbH