



© DRSC e.V. || Zimmerstr. 30 || 10969 Berlin || Tel.: (030) 20 64 12 - 0 || Fax.: (030) 20 64 12 - 15
www.drsc.de - info@drsc.de

Diese Sitzungsunterlage wird der Öffentlichkeit für die FA-Sitzung zur Verfügung gestellt, so dass dem Verlauf der Sitzung gefolgt werden kann. Die Unterlage gibt keine offiziellen Standpunkte der FA wieder. Die Standpunkte der FA werden in den Deutschen Rechnungslegungs Standards sowie in seinen Stellungnahmen (Comment Letters) ausgeführt.
Diese Unterlage wurde von einem Mitarbeiter des DRSC für die FA-Sitzung erstellt.

IFRS-FA – öffentliche Sitzungsunterlage

Sitzung:	11. IFRS-FA / 04.12.2012 / 16:30 – 17:30 Uhr
TOP:	06 – Bilanzierung von Altersteilzeitregelungen nach IAS 19 (2011)
Thema:	Cover Note zum DRSC E-AH 1 (IFRS)
Papier:	11_06_IFRS-FA_ATZ_CoverNote

Sitzungsunterlagen für diesen TOP

- 1 Für diesen Tagesordnungspunkt (TOP) der Sitzung liegen folgende Unterlagen vor:

Nummer	Titel	Gegenstand
11_06	11_06_IFRS-FA_ATZ_Cover Note	Cover Note.
11_06a	11_06a_IFRS-FA_ATZ_Entwurf_cv	Überarbeiteter Entwurf des AH – Vorschläge aus dem Kreis der Mitglieder des FA sowie Anregungen von IASB-Mitarbeitern – <i>clean version</i> .

Stand der Informationen: 30.11.2012.

Ziel der Sitzung

- 2 Kritische Durchsicht und Diskussion des überarbeiteten Entwurfs des *DRSC Anwendungshinweises 1 (IFRS)* zu „Einzelfragen zur Bilanzierung von Altersteilzeitverhältnissen nach IFRS“ sowie Beschlussfassung zur Verabschiedung.

Stand des Projekts

- 3 Der IFRS-FA hatte am 4. Juli 2012 den Entwurf des *DRSC Anwendungshinweises 1 (IFRS)* veröffentlicht, am 4. September 2012 (u.a.) zu diesem E-AH eine öffentliche Diskussion veranstaltet und sich im Rahmen seiner letzten Sitzungen mit dem Thema befasst.
- 4 Im Ergebnisbericht zur 10. Sitzung des IFRS-Fachausschusses wurde zu diesem Projekt wie folgt berichtet:



Der IFRS-Fachausschuss erörtert den aufgrund der Diskussionsergebnisse seiner vorangegangenen Sitzungen und der vom DRSC veranstalteten öffentlichen Diskussion vom 4. September 2012 überarbeiteten Entwurf des Anwendungshinweises zu Einzelfragen der Bilanzierung von Altersteilzeitverhältnissen nach IFRS (DRSC E-AH 1 (IFRS)).

In diesem Zusammenhang wird dem Fachausschuss von einem zur Sitzung eingeladenen Sachverständigen des IVS (Institut der Versicherungsmathematischen Sachverständigen für Altersversorgung e.V., Köln) zunächst eine alternative Vorgehensweise für den Fall vorgestellt, dass die Aufstockungsleistungen erst mit störfallfreiem Ableisten der ATZ unverfallbar werden. Diese Vorgehensweise basiert auf dem sog. *Graded Vesting*-Ansatz, wonach jede einzelne Aufstockungszahlung bis zu ihrer jeweiligen Fälligkeit linear-ratierlich angesammelt wird. Die Rückabwicklung im Störfall würde bilanziell dahingehend berücksichtigt, dass die bereits gezahlten Aufstockungsleistungen, gewichtet mit der Eintrittswahrscheinlichkeit für den Störfall, von den gebildeten Rückstellungen für den sog. Erfüllungsrückstand in Abzug gebracht werden. Dieser Vorschlag findet jedoch nicht die Zustimmung des Fachausschusses, da das *Graded Vesting* für den genannten Fall als nicht sachgerecht angesehen wird.

Des Weiteren wird eines der in dem Entwurf vom IFRS-FA für diesen Fall vorgeschlagenen Modelle von dem Sachverständigen als nicht standardkonform kritisiert. Dem kritisierten Modell zufolge stellen die Aufstockungsleistungen einen zusammenhängenden Leistungsbaukasten dar, wobei der Abbau der Schuld (*liability*) durch die Leistung der Aufstockungszahlungen erfolgt. Die vorgebrachte Kritik richtet sich insbesondere gegen die Vorgehensweise zur Ermittlung der Schuld zum Ende einer jeden Berichtsperiode des Ansammlungszeitraums, wonach jeweils die nächsten zur Auszahlung anstehenden Aufstockungsbeträge als erstes ausfinanziert werden (*first in – first out*), so dass es im Zuge der Bewertung rückwirkend zu einer nicht linearen Zuordnung von Leistungsteilen zu den einzelnen Ansammlungsperioden kommt. Der Fachausschuss nimmt die Kritik zur Kenntnis, ist jedoch nach erneuter Erörterung weiterhin der Auffassung, dass dieses Modell mit den Vorgaben des Standards im Einklang steht.

Darüber hinaus werden verschiedene redaktionelle Anpassungen des Entwurfs beschlossen.

Zum weiteren Vorgehen beschließt der Fachausschuss, den Entwurf unter Berücksichtigung der oben angesprochenen Änderungen mit den zuständigen Mitarbeitern des IASB abzustimmen, bevor der Anwendungshinweis voraussichtlich im Rahmen der 11. Sitzung am 4./5. Dezember 2012 verabschiedet wird.

Gegenstand der 11. Sitzung

a) Abstimmung mit zuständigen Mitarbeitern des IASB

- 5 Zum Zweck der Abstimmung wurde den Mitarbeitern des IASB eine englische Übersetzung des Entwurfs des AH (einschließlich der im Nachgang zur 10. Sitzung eingearbeiteten Anpassungen) zur Verfügung gestellt und am 26. November 2012 eine ca. einstündige Telefonkonferenz abgehalten, an der zwei Mitarbeiter des IASB und fünf Mitglieder des IFRS-FA teilgenommen haben. Im Rahmen der Telefonkonferenz haben sich die Mitarbeiter des IASB im Wesentlichen die Ausführungen des Entwurfs weitergehend erläutern und einzelne Verständnisfragen beantworten lassen. Auf dieser Grundlage baten die IASB-Mitarbeiter um Bedenkzeit, um die im Rahmen der Telefonkonferenz aufgenommenen Informationen entsprechend zu würdigen.



- 6 Am 28. November 2012 haben die IASB-Mitarbeiter zum Entwurf des Anwendungshinweises schriftlich mitgeteilt¹, dass
- die Ausführungen nicht im Widerspruch zu IAS 19 (2011) stehen,
 - einige Ausführungen vergleichsweise detailliert dargestellt sind und gekürzt oder durch einen Verweis auf einschlägige Regelungen des IAS 19 (2011) ersetzt werden könnten. Durch eine solche Vorgehensweise könne vermieden werden, dass andere mögliche standardkonforme Vorgehensweisen für bestimmte Sachverhaltskonstellationen ggf. ausgeschlossen werden. Auf welche Textpassagen sich dieser Hinweis bezieht, wurde nicht mitgeteilt.
- 7 Auf dieser Grundlage wurde der Entwurf auf entsprechendes Kürzungspotenzial hin durchgesehen:

Abschnitt des Entwurfs	Erläuterung
Hintergrund	Kein Kürzungspotential im Sinne des Hinweises der IASB-Mitarbeiter.
Anwendungsbereich	dito
Fragestellung 1: Erfüllungsrückstand	dito
Fragestellung 2: Kategorie IAS 19 (2011)	dito
Fragestellung 3: Anzuwendende Vorschriften	dito
Fragestellung 4: Entstehung der Verpflichtung	dito
Fragestellung 5: Bewertung	dito
Fragestellung 6: Beginn der Ansammlung	Durch die Darstellung der beiden Varianten (1) wirtschaftliche Betrachtungsweise und (2) angenommene Planformel ist dieser Teil des Entwurfs recht umfangreich und detailliert. Ein Vorschlag zur Umsetzung des Hinweises der IASB-Mitarbeiter wird in den Tz. 8-10 diskutiert.
Fragestellung 7: Ende des Ansammlungszeitraums und konkrete Vorgehensweise	Dies ist der umfangreichste und (insbesondere unter Berücksichtigung der Anlagen zum Entwurf) am stärksten ins Detail gehende Teil des Entwurfs. Eine weitergehende Analyse möglichen Kürzungspotentials wird in den Tz. 11-15 diskutiert.
Fragestellung 8: Auswirkung auf andere Pläne	Kein Kürzungspotential im Sinne des Hinweises der IASB-Mitarbeiter.
Fragestellung 9: Übergangsregelung	dito

¹ In der schriftlichen Benachrichtigung wurde darauf hingewiesen, dass es sich nicht um eine „offizielle Interpretation der IFRS“ handelt – vielmehr sind die bereitgestellten Informationen als die individuellen Auffassungen der beiden in die Abstimmung einbezogenen Mitarbeiter des IASB zu verstehen.



a1) Kürzungspotential zu Fragestellung 6 – Beginn der Ansammlung

- 8 Bereits zur letzten Sitzung hatte der Fachausschuss in diesem Zusammenhang die beiden oben genannten alternativen Vorgehensweisen in den Entwurf aufgenommen. Hierbei nimmt insbesondere die Darstellung der Vorgehensweise nach der ‘angenommenen Planformel’, die letztlich auf das Beispiel 2 zu IAS 19.73 (2011) zurückzuführen ist, einen erheblichen Raum ein und ist darüber hinaus mit einer gewissen Komplexität verbunden.
- 9 Vor diesem Hintergrund wird vorgeschlagen, im Entwurf
- **weiterhin** beide Möglichkeiten als sachgerecht einzustufen,
 - **zunächst** auf die Methode nach der ‘angenommenen Planformel’, die sich unmittelbar aus dem Standard ableitet (IAS 19.73 – Beispiel 2 (2011)), einzugehen, sowie die detaillierten Ausführungen zu dieser Methode in eine Anlage auszulagern, und
 - **nachfolgend** auf die Methode nach der ‘wirtschaftlichen Betrachtungsweise’ als die einfachere und praktikablere Vorgehensweise hinzuweisen.
- Ein konkreter Vorschlag findet sich in dem entsprechend umstrukturierten Text zu Fragestellung 6 (Tz. 21-24 des Entwurfs - siehe Sitzungsunterlage **11_06a**).
- 10 Eine Alternative könnte darin bestehen, lediglich die Ausführungen zur ‘wirtschaftlichen Betrachtungsweise’ im Entwurf zu belassen, und eine Art ‘Öffnungsklausel’ in den Text aufzunehmen, die eine andere Vorgehensweise als nach der ‘wirtschaftlichen Vorgehensweise’ ermöglicht. Dieser Vorschlag basiert auf der Überlegung, dass die in der Praxis gängigen Vereinbarungen zu ATZ zwischen Arbeitgebern und -nehmern regelmäßig mit einem Vorgehen nach der ‘wirtschaftlichen Vorgehensweise’ in Einklang stehen dürften. Dies gilt voraussichtlich in stärkerem Maße für Individualvereinbarungen. Im Fall von Kollektivvereinbarungen könnte hingegen argumentiert werden, dass mit der Ansammlung der Aufstockungsleistungen sinnvollerweise erst dann begonnen werden sollte, wenn eine Konkretisierung durch abgeschlossene Individualvereinbarungen eingetreten ist. Andererseits ist ein bilanzierendes Unternehmen nach Abschluss einer bindenden Kollektivvereinbarung „unentziehbar“ verpflichtet (siehe Tz. 17 a) des Entwurfs)², so dass bereits zu diesem Zeitpunkt mit der Ansammlung der Rückstellung für

² Auf die komplexen Herausforderungen bzgl. die Ansammlung von Aufstockungsleistungen für zunächst noch nicht identifizierte Arbeitnehmer und die spätere „Übertragung“ angesammelter (Teilrückstellungs-) Beträge auf einzelne Arbeitnehmer, wenn diese Individualvereinbarungen abschließen, sei an dieser Stelle hingewiesen.



die Aufstockungsleistungen zu beginnen ist.

Frage zu a1):

- a) Schließen Sie sich dem Vorschlag gem. Tz. 9 an?
- b) Falls ja: sind ggf. Modifikationen vorzunehmen?
- c) Falls nein: wie beabsichtigen Sie, alternativ vorzugehen?

a2) Kürzungspotential zu Fragestellung 7 – Ende des Ansammlungszeitraums und konkrete Vorgehensweise

- 11 Die in Tz. 26 des Entwurfs vorgenommene Differenzierung hinsichtlich der getroffenen Vereinbarungen zwischen Arbeitnehmer und Arbeitgeber sowie die in Tz. 27-30 dargestellte Vorgehensweise für den Fall, dass Aufstockungsleistungen bereits mit Erbringen der Arbeitsleistung unverfallbar erdient werden, bieten nach hier vertretender Auffassung kein Kürzungspotential im Sinne des Hinweises der IASB-Mitarbeiter.
- 12 Anders verhält es sich mit den Ausführungen zu dem Fall, dass die Aufstockungsleistungen erst mit störfallfreiem Ableisten der ATZ unverfallbar werden (Tz. 31-36 des Entwurfs). An den Ausführungen der Tz. 31 sollte festgehalten werden, da durch diese Textziffer die grundlegende Aussage zum Ende des Ansammlungszeitraums gemacht wird. Zu den Ausführungen in den Tz. 32-36 werden grundsätzlich die drei folgenden Alternativen gesehen:
- (1) Da für diesen Fall aus IAS 19 (2011) keine eindeutige Vorgehensweise abgeleitet werden kann, wird **nur vorgegeben, eine sachgerechte Methode anzuwenden**.
- Vorteil: keine Präjudizierung;
 - Nachteil: Beeinträchtigung des Unternehmensvergleichs aufgrund von Methodenvielfalt.
- (2) Aufzeigen der **Methoden b)1 und b)2 mit Öffnungsklausel für weitere sachgerechte Methoden**.
- Vorteil: keine Präjudizierung, jedoch Anwendungshilfe durch Bereitstellung von zwei als sachgerecht angesehenen Methoden;
 - Nachteil: Beeinträchtigung des Unternehmensvergleichs aufgrund von faktischer Methodenvielfalt.
- (3) Aufzeigen lediglich der beiden **Methoden b)1 und b)2**.
- Vorteil: keine bzw. geringe Beeinträchtigung des Unternehmensvergleichs durch Methodenbeschränkung; Anwendungshilfe durch Bereitstellung geeigneter Methoden;
 - Nachteil: Präjudizierung.



- 13 Es wird vorgeschlagen, der Alternative (3) zu folgen, da diese Vorgehensweise die beiden oben genannten Vorteile bietet und der Nachteil der Präjudizierung insoweit zu entkräften ist, als dass auf der Grundlage von IAS 8.8³ auch andere Methoden verwendet werden können (aufgrund von Wesentlichkeitsüberlegungen können auch abweichende Methoden zur Anwendung gelangen – eine solche Vorgehensweise bedarf im Anwendungshinweis jedoch keiner ausdrücklichen Erwähnung, da es sich insoweit um allgemein bekannte Rahmenbedingungen einer Rechnungslegung nach IFRS handelt).
- 14 Zu den gemeinsamen Hinweisen der Tz. 37 und 38 des Entwurfs besteht kein entsprechendes Kürzungspotential.
- 15 Auf dieser Grundlage wird somit zusammenfassend der Vorschlag unterbreitet, an Fragestellung 7 keine Kürzungen vorzunehmen.

Frage zu a2):

- a) Schließen Sie sich diesem Vorschlag an?
- b) Falls nein: wie beabsichtigen Sie, alternativ vorzugehen?

b) Weitere Anregungen von Mitgliedern des IFRS-FA**b1) Verbesserung der Verständlichkeit der Beispiele in den Anhängen**

- 16 Es wurde angeregt, die Darstellung der Beispiele in den Anhängen klarer zu gestalten.
- 17 Dieser Vorschlag wurde umgesetzt, indem
- jeweils die ersten beiden Spalten der Tabellen getauscht und die Spaltenüberschriften eindeutiger bezeichnet wurden,
 - in der ersten Tabelle zu Anlage 5 die Spaltenbezeichnung „./ Aufwand (kum.)“⁴ gegen eine eindeutigere Bezeichnung ausgetauscht wurde, und
 - die zweite Tabelle zu Anlage 5 im unteren Teil komplett überarbeitet wurde.

Frage zu b1):

- a) Schließen Sie sich den bereits umgesetzten Änderungsvorschlägen an?
- b) Falls nein: wie beabsichtigen Sie, alternativ vorzugehen?

³ „Die IFRS legen Rechnungslegungsmethoden fest, ... Diese Methoden müssen nicht angewandt werden, wenn die Auswirkung ihrer Anwendung unwesentlich ist. ...“

**b2) Teilweise Streichung der Tabellen „unter Berücksichtigung der Abzinsung“**

- 18 Es wurde von einem Mitglied des Fachausschusses angeregt, in den Anlagen 3 und 4 die Varianten „unter Berücksichtigung der Abzinsung“ zu streichen, da lediglich schematisch die Berechnung gezeigt werden soll, so dass sie eingängiger ist.
- 19 Dieser Vorschlag wurde bisher nicht umgesetzt, um zunächst ein Votum des Fachausschusses abzuwarten.

Frage zu b2):

- a) Schließen Sie sich dem Vorschlag an?
- b) Falls ja: sind ggf. Modifikationen des Vorschlags zu beachten?

c) Weiterer Änderungsbedarf**Frage zu c):**

- a) Sehen Sie weiteren Anpassungsbedarf?
- b) Falls ja: welchen?

d) Verabschiedung des Entwurfs**Frage zu d):**

- a) Stimmen Sie zu, den Entwurf unter Berücksichtigung der im Rahmen der 11. Sitzung beschlossenen Änderungen zu verabschieden?
- b) Falls nein: wie beabsichtigen Sie alternativ vorzugehen?