



Diese Sitzungsunterlage wird der Öffentlichkeit für die RIC-Sitzung zur Verfügung gestellt, so dass dem Verlauf der Sitzung gefolgt werden kann. Die Unterlage gibt keine offiziellen Standpunkte des RIC wieder. Die Standpunkte des RIC werden in den RIC Interpretationen, den RIC Anwendungshinweisen IFRS und in den Stellungnahmen (Comment Letters) des RIC ausgeführt. Diese Unterlage wurde von einem Mitarbeiter des DRSC für die RIC-Sitzung erstellt.

RIC – öffentliche SITZUNGSUNTERLAGE

RIC-Sitzung:	41. / 03.08.2010 / 12:45 – 15:45 Uhr
TOP:	04 – Vorstandsvergütungen bzw. variable Vergütungssysteme – Anwendungsfragen
Thema:	Untersuchung des IAS 19 bzgl. Vorschriften zur Bilanzierung von bedingten Vergütungsvereinbarungen
Papier:	04_1_Vorstandsverguetungen

Vorbemerkung

- 1 In der 40. Sitzung wurde auf Basis der vorgelegten Analyse des Agendavorschlags (Sitzungsunterlage 40_04_1) erörtert, ob das Thema „Vorstandsvergütungen bzw. variable Vergütungssysteme“ auf die Agenda des RIC zu nehmen ist. Um zu entscheiden, wie weiter mit dem Thema umzugehen ist, hat das RIC die DRSC-Projektverantwortliche beauftragt zu untersuchen, ob in IAS 19 adäquate und ausreichend klare Rechnungslegungsregelungen vorgesehen sind, um in Übereinstimmung mit den neuen regulatorischen Rahmenbedingungen für Vorstandsvergütungen bzw. variable Vergütungssysteme zu bilanzieren.
- 2 In diesem Zusammenhang soll IAS 19 in allgemeiner und genereller Form daraufhin untersucht werden, ob für die folgenden Vereinbarungsstrukturen klare Rechnungslegungsregeln vorliegen:
 - Bedingung, dass der Arbeitnehmer für einen definierten Zeitraum weiterhin im Unternehmen verbleibt, und
 - Bedingung, dass bestimmte Ziele erreicht werden.

Untersuchung

- 3 Gemäß IAS 19.1 sind die Regelungen des IAS 19 für die Bilanzierung sämtlicher Leistungen anzuwenden, die ein Unternehmen seinen Mitarbeitern gewährt, mit Ausnahme von anteilsbasierten Entlohnungsformen, auf die IFRS 2 Anwendung findet. Demzufolge ist davon auszugehen, dass die zu untersuchenden Vereinbarungsstrukturen – wenigstens teilweise – in den Anwendungsbereich von IAS 19 fallen. Darüber



hinaus nennt IAS 19.4 vier Kategorien von Leistungen an Arbeitnehmer, für die IAS 19 aufgrund ihrer unterschiedlichen Merkmale jeweils unterschiedliche Bilanzierungsvorschriften enthält. Dies sind Altersversorgungsleistungen, kurzfristig fällige Leistungen, andere langfristig fällige Leistungen und Leistungen aus Anlass der Beendigung des Arbeitsverhältnisses.

- 4 Grundsätzlich kann es sich bei den zu untersuchenden Vereinbarungen um kurzfristig fällige oder andere langfristig fällige Leistungen an Arbeitnehmer im Sinne der Definition des IAS 19.7 handeln:
 - Kurzfristig fällige Leistungen an Arbeitnehmer sind Leistungen des Unternehmens an Arbeitnehmer (außer Leistungen aus Anlass der Beendigung des Arbeitsverhältnisses), die innerhalb von zwölf Monaten nach Ende der Berichtsperiode, in der die entsprechende Arbeitsleistung erbracht wurde, in voller Höhe fällig sind.
 - Andere langfristig fällige Leistungen an Arbeitnehmer sind Leistungen an Arbeitnehmer (außer Leistungen nach Beendigung des Arbeitsverhältnisses und Leistungen aus Anlass der Beendigung des Arbeitsverhältnisses), die nicht innerhalb von zwölf Monaten nach Ende der Berichtsperiode, in der die damit verbundene Arbeitsleistung erbracht wurde, in voller Höhe fällig werden.
- 5 Die Kategorien „Altersversorgungsleistungen“ und „Leistungen aus Anlass der Beendigung des Arbeitsverhältnisses“ scheiden per definitionem aus.

Vergütungsvereinbarungen verbunden mit der Bedingung, dass der Arbeitnehmer für einen definierten Zeitraum weiterhin im Unternehmen verbleibt („Bleibebedingung“)

- 6 IAS 19.8 und IAS 19.126 führen anhand von Beispielen auf, welche Leistungen von den Begriffen *kurzfristig fällige Leistungen an Arbeitnehmer* bzw. *andere langfristig fällige Leistungen an Arbeitnehmer* erfasst werden und nennen u.a. Gewinn- und Erfolgsbeteiligungen (*profit-sharing and bonuses*). Im Zusammenhang mit kurzfristigen Gewinn- und Erfolgsbeteiligungen wird in IAS 19.18 f. explizit auf die **Bleibebedingung** eingegangen. Gemäß IAS 19.18 ist die **Bewertung der Verpflichtung** unter Berücksichtigung von Fluktuationswahrscheinlichkeiten vorzunehmen, sofern die Zahlung der Gewinn- oder Erfolgsprämien an einen weiteren Verbleib des Mitarbeiters im Unternehmen geknüpft ist. Bei einem solchen Sachverhalt entstehe gem. IAS 19.18 eine faktische Ver-



pflichtung für das Unternehmen, da die Arbeitnehmer mit der Erbringung ihrer Arbeitsleistung den vom Unternehmen zukünftig zu leistenden Betrag erhöhen, wenn diese bis zum Ende des festgesetzten Zeitraums im Unternehmen verbleiben.

- 7 An anderer Stelle wird in IAS 19 nicht explizit auf die Bleibebedingung eingegangen. Da die Regelungen zur Bilanzierung von kurzfristigen Gewinn- und Erfolgsbeteiligungsplänen auf dem Grundsatz des IAS 19.10 zur Bilanzierung von kurzfristigen Leistungen an Arbeitnehmer basieren, spricht aus Sicht der DRSC-Projektverantwortlichen nichts gegen die analoge Anwendung der Regelungen für kurzfristige Gewinn- und Erfolgsbeteiligungspläne der IAS 19.18 ff. auf andere kurzfristig fällige Vergütungen, die mit einer Bleibebedingung verbunden sind.

Kurzfristig fällige Leistungen an Arbeitnehmer

- 8 Gemäß IAS 19.10 ist der undiskontierte Betrag, den das Unternehmen erwartungsgemäß für die vom Arbeitnehmer erbrachte Leistung zu zahlen hat, grundsätzlich als Personalaufwand zu erfassen (IAS 19.10(b)). Übersteigt der zu verrechnende Aufwand die vom Unternehmen bereits geleisteten Zahlungen, so besteht am Abschlussstichtag ein Erfüllungsrückstand von Seiten des Unternehmens. Für den die Zahlung übersteigenden Teil ist eine Verbindlichkeit anzusetzen (IAS 19.10(a)).
- 9 Bei Gewinn- und Erfolgsbeteiligungen konkretisiert IAS 19.17 zudem, dass eine Schuld anzusetzen und Aufwand zu erfassen ist, wenn ein Unternehmen aufgrund eines vergangenen Ereignisses eine rechtliche oder faktische Verpflichtung hat, Leistungen an Arbeitnehmer zu gewähren, und die zu gewährenden Beträge verlässlich geschätzt werden können. Insoweit sind die Voraussetzungen mit denen in IAS 37 vergleichbar.
- 10 Hinsichtlich der Frage, ob eine verlässliche Schätzung vorgenommen werden kann, enthält IAS 19.20 zusätzliche Anforderungen. Die verlässliche Schätzung ist möglich, wenn:
- der Gewinn- oder Erfolgsbeteiligungsplan eine Formel zur Berechnung des Leistungsanspruches enthält,
 - das Unternehmen die zu leistenden Beträge festlegt, bevor der Abschluss zur Veröffentlichung freigegeben wird, oder
 - aus der Unternehmenspraxis der Vergangenheit eindeutig der Betrag der Verpflichtung erschlossen werden kann.



- 11 Sind diese Voraussetzungen erfüllt, ist grundsätzlich ein Personalaufwand zu erfassen und eine Verbindlichkeit anzusetzen. Die Bleibebedingung wirkt sich wie unter Rz. 6 angeführt, auf die Höhe des zu erfassenden resp. anzusetzenden Betrags aus, zunächst darüber, dass Fluktuationswahrscheinlichkeiten zu berücksichtigen sind. In dieser Hinsicht ist IAS 19 eindeutig. Nicht eindeutig scheint IAS 19 hinsichtlich der Frage zu sein, ob der zu erfassende Aufwand über den Zeitraum der Leistungserbringung im engeren Sinne oder auch über die Wartezeit zu verteilen ist. Hierzu im Folgenden ein Beispiel:
- 12 Es ist eine Bonuszahlung für die Arbeitsleistung im Jahr 2010 vereinbart (= Zeitraum der Leistungserbringung im engeren Sinne; 12 Monate), deren Gesamthöhe sich prozentual am Umsatz des Geschäftsjahres 2010 bemisst. Der Bonus wird unter der Bedingung ausgezahlt, dass der jeweilige Arbeitnehmer weitere sechs Monate, d.h. bis zum 30.06.2011, im Unternehmen verbleibt (= Wartezeit; 6 Monate). Soll bei der Erfassung des Personalaufwands die Wartezeit berücksichtigt werden?
- 13 Auffassung 1: Nein, die Höhe des zu zahlenden Bonus und damit die Leistungsverpflichtung des Unternehmens erhöht sich nach dem Geschäftsjahresende 2010 nicht mehr, daher soll der volle Aufwand und die volle Verbindlichkeit unter Berücksichtigung eventueller Personalabgänge (Fluktuationswahrscheinlichkeit) zum 31.12.2010 erfasst werden.
- 14 Auffassung 2: Ja, denn die Wartezeit verlängert nach dieser Auffassung den Zeitraum der Leistungserbringung auf 18 Monate. Der Aufwand ist korrespondierend zum Zeitraum der Leistungserbringung, d.h. für 18 Monate, zu erfassen. Zudem ist diese Vorgehensweise konsistent zu IFRS 2.

Vorläufige Beurteilung

- 15 Es existieren Regelungen in IAS 19 zum Umgang mit Bleibebedingungen bei kurzfristigen Gewinn- und Erfolgsbeteiligungsplänen. Mangels anderweitiger Regelungen zur Behandlung von Bleibebedingungen sollten diese auf alle kurzfristigen Leistungen an Arbeitnehmer, die mit einer Bleibebedingung verbunden sind, analog angewendet werden

**Fragen an das RIC: Stimmen Sie dem zu?**

- 16 Vor dem Hintergrund der in den Tz. 11-14 dargelegten unterschiedlichen Auffassungen zum Zeitraum der Leistungserbringung ist fraglich, ob diese Regelungen hinreichend klar und eindeutig sind. In der einschlägigen Kommentarliteratur findet sich zu diesem Sachverhalt ein breites Meinungsspektrum – von
- Auffassung 1 sei zu präferieren (vgl. *KPMG*, Insights into IFRS, 6th Edition, 2009/2010, Tz. 4.4.70.30 f.), über
 - Auffassung 2 sei zu präferieren (*PricewaterhouseCoopers*, The IFRS Manual of Accounting, Online-Version, 16.10.2009, Tz. 11.48.4), bis zu
 - beide Auffassungen seien vertretbar und könnten als Wahl der Bilanzierungsmethode (*accounting policy choice*) angewendet werden, da sich Argumente für beide Sichtweisen finden ließen (vgl. *Deloitte*, iGAAP 2010, Fourth Edition, 2009, S. 1737 f.).
- 17 Die IAS-19-Regelung ist in dieser Beziehung nicht eindeutig. Es ist allerdings darauf hinzuweisen, dass dieser Interpretationsspielraum bereits in IAS 19 vorhanden ist und die bilanzierenden Unternehmen scheinbar akzeptierte Wege gefunden haben, mit diesem umzugehen. Durch die geänderten gesetzlichen und neuen regulatorischen Anforderungen und die daraus resultierenden Änderungen der Vergütungssysteme, die Auslöser für diese Untersuchung waren, kommt diesem Aspekt aus Sicht der DRSC-Projektverantwortlichen keine neue bzw. keine größere Bedeutung zu als bisher. Vor diesem Hintergrund wird von der DRSC-Projektverantwortlichen die Auffassung vertreten, dass kein dringender Handlungsbedarf für das RIC besteht.

Fragen an das RIC: Stimmen Sie dem zu?*Langfristig fällige Leistungen an Arbeitnehmer*

- 18 Für Ansatz und Bewertung von langfristig fälligen Leistungen an Arbeitnehmer sind die Vorschriften in IAS 19.128-130 relevant. Für langfristige Gewinn- und Erfolgsbeteiligungspläne ergeben sich hier keine Besonderheiten. Es gelten wie oben die Grundsätze:
- Verbindlichkeiten für Leistungen an Arbeitnehmer sind auf Basis einer rechtlichen oder faktischen Verpflichtung anzusetzen,



- Aufwand und Verbindlichkeit sind grundsätzlich in dem Geschäftsjahr zu erfassen/anzusetzen, in dem der Arbeitnehmer die Arbeitsleistung erbringt.

- 19 Die Bilanzierung langfristig fälliger Leistungen an Arbeitnehmer aufgrund der o.g. Vorschriften orientiert sich an den Regeln für Altersversorgungsleistungen. Das bedeutet, dass zur Bestimmung des Barwerts der Verpflichtung des Unternehmens und des gegenwärtigen Dienstzeitaufwands die Projected-Unit-Credit-Methode heranzuziehen ist. Hierbei ist die Bleibebedingung wie oben über die Fluktuationswahrscheinlichkeit im Rahmen der versicherungsmathematischen Annahmen zu berücksichtigen. Die anzusetzende Rückstellung ergibt sich gem. IAS 19.128 aus dem so ermittelten Barwert der Verpflichtung abzüglich des Zeitwerts von eventuell vorhandenem Planvermögen.
- 20 Für die Zuordnung der Leistungen zu den Dienstjahren ist der wirtschaftliche Gehalt der jeweiligen Vergütungsvereinbarung maßgeblich. Die einschlägige Kommentarliteratur bietet hierzu Hinweise und Beispiele (vgl. z.B. *KPMG, Insights into IFRS, 6th Edition, 2009/2010, Tz. 4.4.1020.40 f.*; *PricewaterhouseCoopers, The IFRS Manual of Accounting, Online-Version, 16.10.2009, Tz. 11.73.1*);).

Vorläufige Beurteilung

- 21 Im Hinblick auf die Behandlung von Vergütungsvereinbarungen verbunden mit der Bedingung, dass der Arbeitnehmer für einen definierten Zeitraum weiterhin im Unternehmen verbleibt, sind auf dieser allgemeinen Untersuchungsebene keine Unklarheiten erkennbar. Vice versa liegen aus Sicht der DRSC-Projektverantwortlichen eindeutige Regelungen für diese Vergütungsvereinbarungen vor, so dass keine weiterer Handlungsbedarf für das RIC besteht.

Fragen an das RIC: Stimmen Sie dem zu?

Vergütungsvereinbarungen verbunden mit der Bedingung, dass bestimmte Ziele erreicht werden

- 22 In IAS 19 sind keine expliziten Vorschriften enthalten, die die zu untersuchenden Vergütungsvereinbarungen (Vergütungsvereinbarungen verbunden mit der Bedingung, dass bestimmte Ziele erreicht werden) behandeln.



- 23 Die bilanzielle Behandlung solcher Vereinbarungen kann aus Sicht der DRSC-Projektverantwortlichen aus den vorhandenen Vorschriften zur Bilanzierung von kurzfristig und langfristig fälligen Leistungen an Arbeitnehmer abgeleitet werden, indem die Vereinbarungen, die mit der Bedingung verbunden sind, bestimmte Ziele zu erreichen (im Folgenden: „Zielerreichungsbedingung“ genannt) analog zu den Vereinbarungen, die mit einer reinen Bleibebedingung verbunden sind, behandelt werden. Für die analoge Behandlung spricht, dass aus Unternehmenssicht die Zielerreichungsbedingung der Bleibebedingung ähnlich ist. Dies zeigt sich daran, dass in beiden Fällen davon auszugehen ist, dass die Erfüllung der Bedingungen außerhalb des direkten Einflussbereichs des Unternehmens steht. Aus Unternehmenssicht ist der Eintritt beider Bedingungsarten folglich mit Unsicherheiten behaftet, denen gem. IAS 19.18 im Fall der Bleibebedingung im Rahmen der Bewertung der Verpflichtung Rechnung getragen werden muss.
- 24 Ausgehend von diesen Überlegungen wären bei Vergütungsvereinbarungen verbunden mit der Bedingung, dass bestimmte Ziele erreicht werden, die als kurzfristig fällige Leistungen an Arbeitnehmer zu klassifizieren sind, ebenfalls die Vorschriften des IAS 19.10 i.V.m. IAS 19.17 ff. einschlägig. Somit wäre Aufwand zu erfassen und eine Verbindlichkeit anzusetzen, soweit ein Unternehmen aufgrund eines vergangenen Ereignisses eine rechtliche oder faktische Verpflichtung zur Leistungsgewährung hat und die zu gewährenden Leistungen verlässlich geschätzt werden können. Für die Frage der verlässlichen Schätzung gilt IAS 19.20 entsprechend. Bei der Bestimmung der Höhe durch den Arbeitgeber zu gewährenden Leistung ist analog zur Berücksichtigung der Bleibebedingung durch die Fluktuationswahrscheinlichkeit die Zielerreichungsbedingung durch die Wahrscheinlichkeit, dass die Ziele nicht erreicht werden, zu berücksichtigen.
- 25 Für mit einer Zielerreichungsbedingung verknüpfte Vergütungsvereinbarungen der Kategorie „langfristig fällige Leistungen an Arbeitnehmer“ sind aus Sicht der DRSC-Projektverantwortlichen ebenfalls die Vorschriften der IAS 19.128-130 einschlägig, so dass die Ausführungen der Rz. 18-20 analog gelten.

Vorläufige Beurteilung

- 26 Aus Sicht der DRSC-Projektverantwortlichen besteht vor diesem Hintergrund kein Handlungsbedarf für das RIC.

Frage an das RIC: Stimmen Sie dem zu?
--