



© DRSC e.V

Zimmerstr. 30

10969 Berlin

Tel.: (030) 20 64 12 - 0

Fax: (030) 20 64 12 - 15

Internet: www.drsc.de

E-Mail: 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 des FA wieder. Die Standpunkte des 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:	28. IFRS-FA / 23.06.2014 / 12:45 – 13:45 Uhr
TOP:	03 – Interpretationsaktivitäten
Thema:	IFRS IC-Entscheidung zu IAS 19 (Plan amendment or curtailment)
Unterlage:	28_03b_IFRS-FA_Interpret_IAS19

1 IAS 19 Remeasurement at a plan amendment or curtailment

1.1 Problemstellung

- 1 Im Januar 2014 hat das IFRS IC eine Anfrage bzgl. der Bilanzierung von Änderungen oder Kürzungen von Pensionsplänen (im Folgenden: Ereignis) gemäß IAS 19 erhalten. In dieser Anfrage wurden zwei Fragen gestellt, zu denen unterschiedliche Sichtweisen bestehen würden:

Q1: Ist die Nettoschuld (bzw. Nettovermögenswert) aus einem leistungsorientierten Pensionsplan (im Folgenden Nettoschuld) mit dem Wert nach der Neubewertung im Anschluss an das Ereignis zu bilanzieren?

- Sichtweise 1: keine Bilanzierung der Neubewerteten Nettoschuld nach dem Ereignis
- Sichtweise 2: Bilanzierung der Neubewerteten Nettoschuld nach dem Ereignis

Q2: Sind die versicherungsmathematischen Annahmen für die Berechnung des Dienstzeitaufwands und des Zinsaufwands für die Periode nach dem Ereignis anzupassen?

- Sichtweise A: keine Anpassung der versicherungsmathematischen Annahmen
- Sichtweise B: Anpassung aller versicherungsmathematischer Annahmen (finanzielle und demografische)
- Sichtweise C: Anpassung der demografischen Annahme, keine Anpassung der finanziellen Annahmen

- 2 Gemäß IAS 19.99 ist die Nettoschuld zum Zeitpunkt des Ereignisses neu zu bestimmen, wobei die zu diesem Zeitpunkt geltenden beizulegenden Zeitwerte des Planvermögens und die versicherungsmathematischen Annahmen, die die Plancharakteristiken vor dem Ereignis widerspiegeln, zugrunde zu legen. Demnach sind zum Zeitpunkt des Ereignisses drei verschiedene Beträge für die Nettoschuld zu bestimmen:

- (i) fortgeführte Nettoschuld (= Nettoschuld am Periodenanfang + laufender Dienstzeitaufwand + Zinsaufwand – Zahlungen);



- (ii) neubewertete Nettoschuld **vor** dem Ereignis (mit den aktuellen beizulegenden Zeitwerten des Planvermögens und versicherungsmathematischen Annahmen);
- (iii) neubewertete Nettoschuld **nach** dem Ereignis (mit den aktuellen beizulegenden Zeitwerten des Planvermögens und versicherungsmathematischen Annahmen).

Eine ausführliche Darstellung der Frage findet sich in der IFRS-FA-Sitzungsunterlage **26_10** Abschnitt 4 sowie in der Sitzungsunterlage Nr. 15 für die IFRS IC-Sitzung Mai 2014.

1.2 Begründung der Sichtweisen und Ergebnis der Analyse der IASB-Mitarbeiter

- 3 Befürworter der **Sichtweise 1** stützen sich auf die Aussage in IAS 19.BC64, nach der eine Unterscheidung vor und nach einem Ereignis für die Bestimmung des laufenden Dienstzeitaufwands und des Zinsaufwands nicht notwendig ist sowie die Neubewertung nur der Bestimmung des nachzuverrechnenden Dienstzeitaufwands dient. Folglich entspricht der Buchwert der Nettoschuld der fortgeführten Nettoschuld (=Betrag (i)) abzgl. des nachzuverrechnenden Dienstzeitaufwands. Dementsprechend wird im Zeitpunkt des Ereignisses die Differenz zwischen (i) und (ii) nicht als Gewinn oder Verlust aus Neubewertung im OCI erfasst.

IAS 19.BC64: Similarly, in the Board's view, there is no reason to distinguish between the periods before and after a plan amendment, curtailment or settlement in determining current service cost and net interest, ie determining how much service the employee has rendered to date and the effect of the time value of money to date. The remeasurement of the defined benefit obligation in the event of a plan amendment, curtailment or settlement is required in order to determine past service cost and the gain or loss on settlement. In accordance with IAS 34.B9 the assumptions underlying the calculation of current service cost and net interest are based on the assumptions at the end of the prior financial year.

- 4 Dieser Argumentation folgen auch die IASB-Mitarbeiter bei ihrer Analyse des Sachverhalts, d.h. sie erachten die Sichtweise 1 als die zutreffende.
- 5 Nach der **Sichtweise 2** ist die Differenz zwischen (i) und (ii) im Zeitpunkt des Ereignisses im OCI zu erfassen und der Buchwert der Nettoschuld entspricht dem Betrag (iii). Die Befürworter dieser Sichtweise stützen sich dabei auf die Aussage in IAS 19.BC60, nach der Neubewertungen in der Periode zu erfassen sind, in der sie entstehen.

IAS 19.BC60: The amendments made in 2011 require an entity to recognise remeasurements in the period in which they arise. Thus, remeasurements are now more likely to have a material effect on the amount recognised in the financial statements than would have been the case before those amendments if an entity elected to defer recognition of actuarial gains and losses. It follows that entities previously deferring recognition of some gains and losses are now more likely to judge that remeasurement is required for interim reporting.

- 6 Die **Sichtweise A** in Frage 2 (keine Anpassungen der Annahmen) stützt sich auf die Ausführungen in IAS 19.BC63 und BC64.

IAS 19.BC63: The Board noted that if assumptions for each interim reporting period were updated to the most recent interim date, the measurement of the entity's annual amounts would be affected by how frequently the entity reports, ie whether the entity reports quarterly, half-yearly or with no interim period. In the Board's view this would not be consistent with the requirements of IAS 34.28 and .29.



Die Befürworter der **Sichtweise B** vertreten die Auffassung, dass ohne eine Anpassung der versicherungsmathematischen Annahmen nach dem Ereignis der laufende Dienstzeitaufwand die tatsächliche Situation nicht zutreffend wiedergeben würde. Dabei ist entscheidend, dass die *Basis for Conclusions* nicht Teil des Standards sind. In IAS 34.IE.B9 wird jedoch die Anpassung des Pensionsaufwands nach Planänderungen oder -kürzungen gefordert.

IAS 34.IE.B9: Pension cost for an interim period is calculated on a year-to-date basis by using the actuarially determined pension cost rate at the end of the prior financial year, adjusted for significant market fluctuations since that time and for significant one-off events, such as plan amendments, curtailments and settlements.

- 8 Die Befürworter der **Sichtweise C** erachten eine Anpassung der finanziellen Annahmen aufgrund der Regelung in IAS 19.80 als nicht möglich, nach der die finanziellen Annahmen auf Markterwartungen am Ende der vorherigen Berichtsperiode zu beruhen haben. Für die demografischen Annahmen besteht eine solche Regelung nicht, so dass auch die Ausführungen von IAS 34.IE.B9 relevant sind.

IAS 19.80: Financial assumptions shall be based on market expectations, at the end of the reporting period, for the period over which the obligations are to be settled.

- 9 Die IASB-Mitarbeiter erachten die Sichtweise A als die zutreffende. Begründet wird dies mit den Ausführungen in IAS 19.BC60.

1.3 Diskussion im IFRS IC

- 10 Das IFRS IC hat die Fragestellung in seiner Sitzung im Mai 2014 erörtert. In dieser Diskussion wurde zu bedenken gegeben, dass der IASB in IAS 19.BC58–BC64 seine Überlegungen hinsichtlich der Bilanzierung von Pensionsverpflichtungen in Zwischenabschlüssen darlegt, die es dann in IAS 19.BC64 auf Planereignisse überträgt. Ebenfalls wurde die Frage aufgeworfen, ob die Anzahl der Planmitglieder eine demografische Annahme ist. In der eingereichten Fragestellung wird die Annahme getroffen, dass die Anzahl der Planmitglieder keine demografische Annahme darstellt und daher auch unter der Sichtweise A die bilanzierten Werte der Pensionsverpflichtungen um die ausgeschiedenen Planmitglieder anzupassen sind.
- 11 Des Weiteren vertrat das IFRS IC die Auffassung, dass die Analyse der IASB-Mitarbeiter des Themas in fachlicher Hinsicht zutreffend ist, jedoch die wirtschaftliche Betrachtungsweise dabei nicht vollumfänglich beachtet wird. Vielmehr würde es bei einem Verzicht auf eine Anpassung der zugrunde liegenden Annahmen zu wirtschaftlich nicht adäquaten Angaben kommen und damit zu weniger relevanten Informationen.
- 12 Daher hat das IFRS IC vorläufig beschlossen, eine Änderung der Regelungen zu erarbeiten. Dabei soll klargestellt werden, dass eine Neuberechnung des Dienstzeitaufwands und des Zinsaufwands nach signifikanten Ereignissen auf der Basis der Neubewerteten Nettoschuld (Betrag (iii)) erfolgen soll.



- 13 Entsprechende Vorschläge sollen von den IASB-Mitarbeitern unter Beachtung von Kosten-Nutzen-Aspekten erarbeitet werden und in späteren IFRS IC-Sitzungen diskutiert werden.

1.4 Anmerkungen der AG Pensionen

- 14 Der IFRS-FA hatte in seiner 26. Sitzung beschlossen, die Meinung der AG Pensionen zu diesem Thema einzuholen. Folgende Ausführungen sind das Ergebnis deren Befassung mit dem Thema:

15 **1. Bilanzielle Behandlung von Planänderungen oder –kürzungen:**

(1) Berechnung der DBO **vor** Berücksichtigung der Planänderung oder -kürzung mit **neuen** Annahmen,

(2) Berechnung der DBO **nach** Berücksichtigung der Planänderung oder -kürzung mit **neuen** Annahmen

-> Effekt [(2) – (1)] = nachzuverrechnender Dienstzeitaufwand

Der Unterschied zwischen (1) und der DBO **vor** Berücksichtigung der Planänderung oder -kürzung mit **alten** Annahmen, welche üblicherweise durch zeitanteilige Fortschreibung (*Roll Forward*) auf den Umgestaltungsstichtag (Tag des Ereignisses – siehe unten Nr. 5) mit den zum Jahresanfang ermittelten laufendem Dienstzeitaufwand und Zinsaufwand sowie den in der bisherigen Periode angefallenen tatsächlichen Versorgungszahlungen ermittelt wird, stellt ein *Remeasurement* dar und ist zusammen mit den unerwarteten, d.h. vom rechnerischen Zinsertrag abweichenden Änderungen des Planvermögens erfolgsneutral zu erfassen.

16 **2. Befürworten Sie die Ergebnisse der Analyse der IASB-Mitarbeiter?**

Ja, wir halten IAS 19.B64 für einschlägig und insofern Sichtweise 1 und Sichtweise A grundsätzlich für die zutreffende Auslegung des Standards. Wir sind zudem der Auffassung, dass im Rahmen der Zwischenberichterstattung Verpflichtung und Planvermögen mit geänderten Annahmen bzw. aktualisierten Zeitwerten (zumindest näherungsweise) neu zu bewerten und die resultierenden Bewertungseffekte erfolgsneutral als *Remeasurements* zu erfassen sind, ohne dass dies Auswirkungen auf die unterjährige Erfassung des Pensionsaufwands hätte. Eine Anpassung des Pensionsaufwands an geänderte Bewertungsannahmen würde zudem bedeuten, dass der Erfolgsausweis maßgeblich davon abhängt, wieviele Zwischenberichte ein Unternehmen erstellt, was u.E. nicht sachgerecht sein kann.

Allerdings halten wir es für erforderlich, laufenden Dienstzeitaufwand und Zinsaufwand für nach der Planänderung oder -kürzung liegende Zeiten der Periode anzupassen, wenn sich durch die Planänderung oder -kürzung wesentliche Änderungen an der Planformel bzw. am Mengengerüst (z.B. Herabsetzung der Anzahl der Berechtigten im Zuge einer Plankürzung, Einbeziehung neuer Arbeitnehmergruppen in einen Pensionsplan, Änderungen des Vermögensbestandes) ergeben. Es wäre u.E. nicht sachgerecht, den Pensionsaufwand unverändert fortzuführen und



die sich ergebenden Effekte am Jahresende als *Remeasurement* zu erfassen (siehe auch Antwort zu Nr. 3).

- 17 **3. Ist nach Ihrem Verständnis eine Kürzung des laufenden Dienstzeitaufwands um den Anteil der ausgeschiedenen Mitarbeiter (bei einer Plankürzung) zwingend vorzunehmen? Oder erachten Sie die MA-Anzahl als eine versicherungsmathematische Annahme, die ggf. nicht angepasst werden müsste?**

Ja, die Veränderung des Dienstzeitaufwandes wegen der Veränderung der Anzahl der Mitarbeiter wäre zwingend vorzunehmen. U.E. ist das auch herrschende Praxis, so die Veränderung vom Abschlussersteller als wesentlich eingestuft wird. Es kann sich schon deshalb nicht um eine versicherungsmathematische Annahme handeln, weil ansonsten in der Bewertung zum letzten Bilanzstichtag eine Annahme hinsichtlich zukünftig zu erwartender Kürzungen hätte getroffen werden müssen, was ja bei einer Plankürzung gerade nicht der Fall ist. Im Übrigen halten wir auch die Anpassung des Zinsaufwands an den aufgrund der Bestandsveränderung veränderten Verpflichtungsumfang für erforderlich.

- 18 **4. Welche Auswirkungen auf die GuV sehen Sie bei Planänderungen oder –kürzungen?**

Laufender Dienstzeitaufwand und Zinsaufwand werden nicht an die Rechnungsgrundlagen zum Ereignis-Zeitpunkt angepasst. Es bleibt grundsätzlich bei den zu Beginn der Periode ermittelten Werten. Allerdings erfolgt (s.o.) eine Anpassung des laufenden Dienstzeitaufwands und des Zinsaufwands, wenn sich die Planänderung oder -kürzung (aber eben nicht die Annahmen) wesentlich auf die zukünftige Pensionsleistungen bzw. den Zinsträger für die Berechnung des Zinsaufwands auswirken (z.B. Änderung der Planformel mit (deutlicher) Änderung des laufenden Dienstzeitaufwands für den Fall, dass die Versorgungszusage im Zuge einer Planänderung eingefroren und die zukünftige Pensionsleistungen als *defined contribution plan* fortgeführt wird).

Eine Anpassung des laufenden Dienstzeitaufwands und des Zinsaufwands an geänderte Rechnungsgrundlagen bzw. das aktualisierte Planvermögen im Zuge einer Planänderung oder -kürzung halten wir genauso wenig für sachgerecht wie eine Anpassung im Rahmen der Zwischenberichterstattung (s.o.). Zudem weisen wir darauf hin, dass Kosten und Nutzen einer solchen Anpassung u.E. in keinem angemessenen Verhältnis zueinander stehen: Der Mehraufwand für die Ermittlung geänderter Ansätze wäre beträchtlich, denn es müsste nicht nur derjenige Teil der Verpflichtungen neu bewertet werden, der von der Anpassung betroffen ist; werden die Annahmen angepasst, müssten vielmehr aus Konsistenzgründen ALLE Verpflichtungen und deren zugehörigem laufendem Dienstzeitaufwand und Zinsaufwand neu bewertet werden.

- 19 **5. Wann enden Ihrer Ansicht nach die *prior periods* für die Berechnung von *past service costs* bei einer Planänderungen oder –kürzung?**



Einerseits steht unter IAS 19.89: „*past service cost, to the extent that they change benefits for service before the change*;“. Andererseits steht in der Definition in IAS 19.8 “*past service cost, which is the change in the present value of the defined benefit obligation for employee service in prior periods*”, was die aktuelle Periode ja eigentlich nicht umfasst. Wir würden allerdings IAS 19.89 ein höheres Gewicht geben und auch sagen „zum Datum, an dem die Planänderung oder -kürzung wirksam wird (Tag des Ereignisses)“. Ein Teil des nachzuerrechnenden Dienstzeitaufwands würde bei dieser Sichtweise die aktuelle Periode betreffen (gewissermaßen als Inkrement zum bereits gebuchten laufenden Dienstzeitaufwand des laufenden Jahres).

2 Fragen an den IFRS-FA

20 Folgende Fragen werden dem IFRS-FA zur Sitzung vorgelegt:

Frage 1:

- a) Welche Auffassung vertritt der IFRS-FA zu dieser Fragestellung?
- b) In welcher Form möchte sich der IFRS-FA weiter mit dieser Fragestellung befassen?