



AUSTRIAN FINANCIAL REPORTING AND AUDITING COMMITTEE

Entwurf einer Stellungnahme
**Verteilung des Dienstzeitaufwandes
der „Abfertigung alt“ nach IAS 19**
der Arbeitsgruppe
„International Financial Reporting Standards“

Vorsitzender der Arbeitsgruppe:

Alfred Wagenhofer (alfred.wagenhofer@uni-graz.at)

Bitte übermitteln Sie **Stellungnahmen** bis zum **16.01.2012**.

Dieser **Entwurf einer Stellungnahme** wird vom Austrian Financial Reporting and Auditing Committee (AFRAC) ausschließlich zur Einholung von Stellungnahmen der Öffentlichkeit publiziert. Der Entwurf kann im Lichte der Stellungnahmen der Öffentlichkeit verändert werden, bevor eine Stellungnahme des AFRAC publiziert wird. Stellungnahmen der Öffentlichkeit sind als **pdf-Datei** bis zum **16. Jänner 2012** an **office@frac.at** zu mailen. Alle Stellungnahmen der Öffentlichkeit werden auf der AFRAC Homepage publiziert, es sei denn der Absender erbittet Vertraulichkeit.

Das Austrian Financial Reporting and Auditing Committee (AFRAC) ist der privat organisierte und von zuständigen Behörden unterstützte österreichische Standardsetter auf dem Gebiet der Finanzberichterstattung und Abschlussprüfung. Die Mitglieder des Vereins "Österreichisches Rechnungslegungskomitee", dessen operatives Organ das AFRAC ist, setzen sich aus österreichischen Bundesministerien und offiziellen fachspezifischen Organisationen zusammen. Die Mitglieder des AFRAC sind Abschlusssteller, Wirtschaftsprüfer, Steuerberater, Wissenschaftler, Investoren, Analysten und Mitarbeiter von Aufsichtsbehörden.

Die AFRAC Arbeitsgruppe "International Financial Reporting Standards" erarbeitet Comment Letters zu aktuellen IASB Veröffentlichungen sowie zu aktuellen Veröffentlichungen mit Bezug zur internationalen Bilanzierung anderer Standardsetter und Stellungnahmen zu österreichspezifischen Fragen der internationalen Bilanzierung, die dann vom AFRAC offiziell beschlossen werden. Als Autoren dieser Stellungnahme zeichnen Otto Altenburger, Dieter Christian, Leopold Fischl, Sven Jörgen, Helmut Kerschbaumer, Christoph Krischanitz, Aslan Milla, Dieter Nefischer, Roman Rohatschek und Gerhard Schwartz verantwortlich. Bitte entnehmen Sie weitere Informationen zu dieser Arbeitsgruppe sowie auch zum AFRAC der AFRAC Homepage unter www.afrac.at.

Austrian Financial Reporting and Auditing Committee – AFRAC

1120 Wien, Schönbrunner Straße 222 - 228/1/6

Österreich

Tel: +43 1 811 73 – 228

Fax: +43 1 811 73 – 100

Email: office@frac.at

Web: <http://www.afrac.at>

Copyright © Austrian Financial Reporting and Auditing Committee

All rights reserved

Überblick

1. Verpflichtungen aus dem Titel der Abfertigung.....	2
2. Beschluss.....	3
3. Erstmalige Anwendung.....	4
A N H A N G: Grundlagen der Schlussfolgerungen.....	6

1. Verpflichtungen aus dem Titel der Abfertigung

(1) Die Stellungnahme behandelt die Frage der Klassifizierung der Leistungsarten gemäß §§ 23 und 23a AngG als Leistung an Arbeitnehmer im Sinne von IAS 19. Darüber hinaus werden Empfehlungen zur Verteilung des Dienstzeitaufwandes für Ansprüche aus Anlass der Pensionierung unter Berücksichtigung von IAS 19 (wie derzeit von der EU übernommen) gegeben.

(2) Rechtliche Verpflichtungen gemäß § 23 AngG und gemäß § 23a AngG:

Die Ansprüche aus der „Abfertigung alt“ gemäß § 23 AngG umfassen Abfertigungsleistungen des Arbeitgebers an Arbeitnehmer, die aufgrund folgender Anlässe entstehen (Leistungsarten):

- (a) Todesfall;
- (b) Arbeitgeberkündigung;
- (c) einvernehmliche Lösung des Dienstverhältnisses.

Die Ansprüche gemäß § 23a AngG umfassen Abfertigungsleistungen des Arbeitgebers an Arbeitnehmer, die aufgrund folgender Anlässe entstehen (Leistungsarten):

- (d) Pensionierung;
- (e) Inanspruchnahme einer Pension wegen geminderter Arbeitsfähigkeit;
- (f) Selbstkündigung innerhalb einer Karenz.

(3) Faktische Verpflichtungen: In vielen Unternehmen besteht zusätzlich zu den gesetzlichen Verpflichtungen die Betriebsübung, dass Abfertigungen – meist unter dem Titel der einvernehmlichen Lösung gemäß § 23 AngG – vorzeitig ausbezahlt werden. Betriebliche Praxis begründet iSv IAS 19.3 lit. c eine faktische Verpflichtung, wenn das Unternehmen keine realistische Alternative zur Zahlung der Leistungen an Arbeitnehmer hat. Eine faktische Verpflichtung ist dementsprechend beispielsweise dann gegeben, wenn eine Änderung der üblichen betrieblichen Praxis zu einer unannehmbaren Schädigung des sozialen Klimas im Betrieb führen würde. In einigen Fällen ist dadurch das Erreichen

des Pensionsalters und damit die Leistungsverpflichtung aus Anlass der Pensionierung gemäß § 23a AngG beinahe ausgeschlossen.

2. Beschluss

- (4) Die Leistungsarten (a), (d), (e) und (f) sowie davon abgeleitete freiwillig erhöhte Abfertigungsleistungen sind als leistungsorientierte „post-employment benefits“ einzustufen und gemäß IAS 19.48 ff. im Wege einer Rückstellung zu bilanzieren.
- (5) Bei Vorliegen von zusätzlichen faktischen Verpflichtungen aufgrund von Betriebsübungen können die jeweiligen Umstände dazu führen, dass auch die einvernehmliche Lösung (Leistungsart (c)) als „post-employment benefit“ einzustufen ist, nämlich insbesondere dann, wenn nachweislich nahezu jedes Dienstverhältnis vorzeitig einvernehmlich aufgelöst wird.
- (6) Die Leistungsarten (b) und (c) sind grundsätzlich als „termination benefits“ einzustufen und gemäß IAS 19.132 ff. zu bilanzieren, sofern die Leistungsart (c) nicht als faktische Verpflichtung im Rahmen der Berechnung der „post-employment benefits“ gemäß Rz. 5 zu berücksichtigen ist. Die Leistungsarten (b) und (c), die „termination benefits“ darstellen, sind nur dann im Abschluss zu erfassen, wenn das Unternehmen nachweislich verpflichtet ist, das Arbeitsverhältnis vorzeitig zu beenden. Soweit eine solche Verpflichtung nicht vorliegt, dürfen solche Abfertigungsleistungen nicht rückgestellt werden.
- (7) Für die rückstellungspflichtigen Leistungsarten (a), (e), (f) und ggf. (c) erstreckt sich der Ansparzeitraum vom Eintrittsdatum bis zum erwarteten Fälligkeitsdatum.
- (8) Der Dienstzeitaufwand für vorzeitige Leistungen (Leistungsarten (a), (e), (f) und ggf. (c)) ist für jede zukünftige Periode entsprechend den jeweiligen Eintrittswahrscheinlichkeiten und der zu diesem Zeitpunkt jeweils zu erwartenden Leistungshöhe (gemäß AngG und eventuellen freiwilligen Zusatzleistungen) zu bestimmen. Die Leistungshöhe ist abhängig von der Anzahl der Dienstjahre

und erreicht ihr Maximum nach 25 Dienstjahren. In der Folge kann sie nur mehr aufgrund von Bezugserhöhungen ansteigen.

- (9) Die korrekte Verteilung des Dienstzeitaufwandes für die Leistungsart (d) kann aus dem IAS 19 nicht abschließend abgeleitet werden, weil aus IAS 19.67–71 nicht eindeutig hervorgeht, ob das Leistungsschema gemäß AngG verteilungsrelevant ist oder nicht. Es sind daher beide bisher in der Praxis üblichen Verteilungsmethoden (Verteilung bis zum Pensionsantritt, Verteilung über die ersten 25 Dienstjahre gemäß Leistungsschema) als IAS 19-konform anzusehen.
- (10) Zu den versicherungsmathematischen Annahmen zählen neben den üblichen biometrischen Wahrscheinlichkeiten auch Fluktuationswahrscheinlichkeiten. Die Fluktuationswahrscheinlichkeiten sind dabei an die Besonderheiten der unterschiedlichen Eintrittsereignisse der Abfertigungsverpflichtung anzupassen.
- (11) Die Bewertung der Abfertigungsrückstellungen muss nicht für jede Leistungsart getrennt erfolgen. Eine gemeinsame Modellierung und Bewertung ist zulässig, sofern es sich dabei um anerkannte versicherungsmathematische Methoden handelt.
- (12) Im Falle einer gemeinsamen Bewertung iSv IAS 19.51 kann vereinfachend der Verteilungszeitraum der dominanten Leistungsart herangezogen werden. In diesem Fall ist aber nachzuweisen, dass die Unterschiede zu einer getrennten Bewertung nicht wesentlich sind.
- (13) Ein Wechsel zwischen den beiden Varianten des Verteilungszeitraums für Leistungsart (d) ist nur unter Anwendung von IAS 8 „Rechnungslegungsmethoden, Änderungen von rechnungslegungsbezogenen Schätzungen und Fehler“ als Änderung einer Rechnungslegungsmethode zulässig.

3. Erstmalige Anwendung

- (14) Die erstmalige Anwendung dieser Stellungnahme ist gemäß IAS 8 vorzunehmen.

- (15) Diese Stellungnahme ist spätestens für Geschäftsjahre, die nach dem 31.12.2011 beginnen, anzuwenden.

A N H A N G: Grundlagen der Schlussfolgerungen

- (16) Nach IAS 19.7 sind „post-employment benefits“ Vergütungen, die nach Beendigung des Arbeitsverhältnisses fällig werden. Daher sind Abfertigungsleistungen aus Gründen der Pensionierung (Leistungsart (d)), der Inanspruchnahme einer Pension wegen geminderter Arbeitsfähigkeit, des Todes oder der Selbstkündigung innerhalb einer Karenz (Leistungsarten (a), (e) und (f)) als solche einzustufen (vgl. auch IAS 19.136).
- (17) Leistungen aus Anlass der Arbeitgeberkündigung (Leistungsart (b)) und bei nicht betriebsüblichen einvernehmlichen Lösungen auf Wunsch des Arbeitgebers (Leistungsart (c)) sind nach IAS 19.7 als „termination benefits“ zu klassifizieren, denn sie resultieren aus einer Aktion des Arbeitgebers, um das Dienstverhältnis vorzeitig zu beenden. Sie sind unter gewissen Voraussetzungen rückzustellen, jedenfalls aber frühestens dann, wenn der Arbeitgeber sein Angebot nicht mehr zurückziehen kann oder bereits Restrukturierungsmaßnahmen ergriffen hat (vgl. IAS 19.134 f. sowie auch die Regelungen zu Restrukturisierungskosten nach IAS 37).
- (18) Wenn die einvernehmliche Lösung des Dienstverhältnisses (Leistungsart (c)) aufgrund einer bestehenden faktischen Verpflichtung zum Regelfall wird, ist sie als „post-employment benefit“ einzustufen.
- (19) Da Leistungen aus Anlass von Arbeitgeberkündigungen sowie ggf. der einvernehmlichen Lösung des Dienstverhältnisses aus diskretionären Entscheidungen des Arbeitgebers entstehen und meist abhängig von Unternehmensergebnissen oder Managementzielen sind, sind sie auch nicht in den versicherungsmathematischen Annahmen zu berücksichtigen.
- (20) Ansprüche für vorzeitige Beendigungsarten des Dienstverhältnisses (Leistungsarten (a) bis (c)) sind im AngG unabhängig vom Pensionierungsfall (Leistungsart (d)) geregelt. Solche Leistungen sind für jede zukünftige Periode entsprechend ihren Eintrittswahrscheinlichkeiten und den zu diesem Zeitpunkt

jeweils zu erwartenden Leistungshöhen (gemäß AngG und eventuellen freiwilligen Zusatzleistungen) zu bestimmen (vgl. dazu auch IFRIC-Update Jänner 2008). Die Leistungshöhe ist abhängig von der Anzahl der Dienstjahre und erreicht ihr Maximum nach 25 Dienstjahren. In der Folge kann sie nur mehr aufgrund von Bezugserhöhungen ansteigen. Gemäß IAS 19.70 und in Anlehnung an das illustrierende Beispiel 3 wird der Dienstzeitaufwand über die ersten 25 Dienstjahre verteilt. Spätere Erhöhungen der Leistungen (z.B. ausgelöst durch Bezugserhöhungen) führen nicht mehr zu Dienstzeitaufwand, sondern stellen versicherungsmathematische Gewinne und Verluste dar.

- (21) Für Leistungen aus Anlass der Pensionierung (Leistungsart (d)) sind grundsätzlich drei Varianten der Anspruchsverteilung zu prüfen:
- (i). Verteilung der Ansprüche über die ersten 25 Dienstjahre;
 - (ii). Verteilung der Ansprüche über die gesamte Dienstzeit;
 - (iii). Verteilung der Ansprüche über die letzten 25 Dienstjahre.
- (22) IAS 19.67 bestimmt grundsätzlich, dass für Pensionspläne, in denen sich die Ansprüche anhand einer Planformel entwickeln, die Dienstzeitaufwendungen so den Dienstjahren zuzuordnen sind, wie es diese Planformel vorgibt.
- (23) Beispiel: Pensionsplan A sei dergestalt, dass für jedes der letzten 10 Dienstjahre 400 Euro Pensionsanspruch erworben werden können, zum Pensionsalter also maximal 4.000 Euro. Die Ansprüche seien vollständig verfallbar und eine 10-jährige Dienstzeit sei Voraussetzung für den Erhalt der Leistung. Pensionsplan B habe genau dieselben Voraussetzungen, nur dass die Ansprüche erst in den letzten 5 Jahren erworben werden können, dafür aber pro Jahr 800 Euro. Auch hier ist der Gesamtanspruch zum Pensionsalter 4.000 Euro. Obwohl die beiden Pensionspläne formal unterschiedlichen Planformeln unterliegen, unterscheiden sie sich faktisch aufgrund der vollständigen Verfallbarkeit nicht und sind daher ökonomisch ident („substance over form“). Für solche Fälle sieht IAS 19.67 eine Gleichverteilung der Anspruchsentwicklung vor.
- (24) IAS 19.70 regelt, dass die Verteilung der Ansprüche bis zu dem Zeitpunkt zu erfolgen hat, ab dem die weitere Dienstleistung zu keiner wesentlichen Erhö-

Verteilung des Dienstzeitaufwandes der „Abfertigung alt“ nach IAS 19

hung der Ansprüche mehr führt, wobei Bezugserhöhungen keine zusätzlichen Leistungen an Arbeitnehmer verkörpern. Illustriert wird IAS 19.70 anhand von vier Beispielen, von denen die ersten zwei hier relevant sind.

- (25) Beispiel 1 des IAS 19.70 beschreibt den Fall einer Einmalzahlung, die nach zehn Jahren unverfallbar wird. Für nachfolgende Dienstjahre sieht der Plan in Beispiel 1 keine weiteren Leistungen mehr vor. In diesem Beispiel ist der Aufwand auf die ersten zehn Jahre gleichmäßig zu verteilen, weil der Anspruch nach zehn Dienstjahren vollständig erdient ist und weitere Arbeitsleistungen des Arbeitnehmers zu keinen wesentlichen Erhöhungen der Leistungen aus dem Plan führen. Dieses Beispiel ähnelt der Verteilungsvariante (i) mit dem Unterschied, dass es sich im Gegensatz zur Abfertigungsleistung aus Anlass der Pensionierung um eine unverfallbare Leistung handelt. Zu beachten ist allerdings, dass gemäß IAS 19.69 die erbrachte Arbeitsleistung eines Arbeitnehmers bei leistungsorientierten Plänen selbst dann zu einer Verpflichtung führt, wenn die Gewährung der Leistung vom Fortbestand des Arbeitsverhältnisses abhängt (die Leistung also noch nicht unverfallbar ist). Beispiel 1 des IAS 19.70 ist demzufolge unter Bezugnahme sowohl auf IAS 19.70 als auch auf IAS 19.69 zu würdigen. IAS 19.69 iVm IAS 19.70 impliziert die Berücksichtigung einer möglichen Nichterfüllung der Unverfallbarkeitsvoraussetzung im Rahmen der Bewertung und nicht bei der Bestimmung des Ansammlungszeitraumes. Zudem ist eine unbedingte Voraussetzung der Unverfallbarkeit aus IAS 19.67 mangels expliziter Normierung nicht ableitbar.¹ Eine analoge Anwendung des Beispiels 1 auf Abfertigungsleistungen aus Anlass der Pensionierung und somit eine gleichmäßige Verteilung der Ansprüche auf die ersten 25 Dienstjahre kann daher vorgenommen werden. Obwohl sich aus den Bestimmungen über die Höhe der Abfertigungsleistung im AngG keine Informationen darüber ableiten lassen, ob damit ein Zusammenhang mit der Arbeits-

¹ In diesem Zusammenhang wird auch auf PWC, Manual of Accounting – IFRS 2010, S 11056 Example 5 verwiesen.

leistung intendiert war, lässt sich bei Unterstellung einer im Gesetz enthaltenen Planformel eine Ansammlung des Dienstzeitaufwandes bis zum 25. Dienstjahr und somit die Anwendbarkeit von Verteilungsvariante (i) in Übereinstimmung mit IAS 19.70 begründen, weil sich die Leistung gemäß AngG nach 25 Dienstjahren nicht mehr erhöht und IAS 19 keine Forderung der Unverfallbarkeit des Leistungsanspruches zu entnehmen ist. Die Möglichkeit des Ausscheidens vor der Unverfallbarkeit findet in Übereinstimmung mit IAS 19.69 mittels Fluktuationswahrscheinlichkeiten in der Bewertung Berücksichtigung.

- (26) Werden die im AngG enthaltenen Anspruchssteigerungen nicht als Planformel gesehen, entspricht die Abfertigung aus Anlass der Pensionierung einem Plan, der bei Pensionsantritt eine Einmalzahlung vorsieht, deren Höhe von der Anzahl der geleisteten Dienstjahre abhängt, deren Anspruch aber jederzeit verfallen kann (z.B. durch Selbstkündigung). Der Anspruch entsteht, wenn der Dienstnehmer bis zur Pensionierung mindestens zehn Jahre im Unternehmen tätig war (vgl. § 23a AngG). Bei Dienstantritt ist bereits hinreichend gut abschätzbar, ob tatsächlich ein Anspruch entstehen wird und welche Höhe der Abfertigung in Monatsgehältern (vorbehaltlich der Schätzung der Gehaltsentwicklung) der Dienstnehmer zum erwarteten Pensionierungszeitpunkt erhalten wird. Voraussetzung für diese Leistung ist die Ableistung der gesamten Dienstzeit bis zur Pensionierung. Wird also die Regelung der Abfertigungshöhe des § 23 AngG nicht als Planformel, sondern als Ermittlung der Abfertigungshöhe bei Antritt der Pensionierung interpretiert und die Voraussetzung der Unverfallbarkeit unterstellt, die (lediglich) dem Beispiel 1 zu entnehmen ist, ist die Abfertigungsleistung bis zu jenem Zeitpunkt anzusparen, zu dem der Anspruch unverfallbar geworden ist. Für den zugrunde liegenden Fall, die Abfertigungsleistung aus Anlass der Pensionierung, ist dies der Pensionierungszeitpunkt. Jedes Dienstjahr trägt daher in gleichem Ausmaß zur Abfertigungsleistung bei. Aus diesem Grund wird Verteilungsvariante (ii), die gemäß IAS

- 19.67 eine gleichmäßige Verteilung der Ansprüche über die gesamte Dienstzeit vorschreibt, als ebenfalls geeignet angesehen.
- (27) Die Zwischenstufen der Abfertigungsleistungen gemäß § 23 AngG sind für die Verteilung der Abfertigung aus Anlass der Pensionierung (§ 23a AngG) nicht relevant, sondern ausschließlich jene Stufe, die zum Zeitpunkt des voraussichtlichen Pensionsantritts erreicht wird. Die Verteilung erfolgt gleichmäßig gemäß IAS 19.67 iVm 19.70.
- (28) Beispiel 2 des IAS 19.70 beschreibt eine Leistung, die vom Alter und von der Dienstzeit abhängt, ohne die Unverfallbarkeit explizit vorauszusetzen. Dieser Plan enthält eine Leistung, die am 55. Geburtstag ausbezahlt oder unverfallbar wird, wenn der Arbeitnehmer mindestens 20 Jahre Dienstzeit im Unternehmen erbracht hat, oder sonst beim Erreichen eines Alters von 65 Jahren, unabhängig von der Länge der Dienstzeit, ausbezahlt wird. Es wird argumentiert, dass alle Dienstjahre vor dem Alter von 35 Jahren keinen Einfluss auf diesen Anspruch haben, da man z.B. mit 30 Jahren das Unternehmen verlassen und mit 33 Jahren wieder einsteigen könnte, ohne dass irgendeine Veränderung des Leistungsanspruches erfolgen würde. Für Arbeitnehmer, die vor einem Alter von 35 Jahren in das Unternehmen eintreten, erfolgt eine Verteilung der Ansprüche auf die letzten 20 Dienstjahre vor dem 55. Geburtstag.
- (29) Diese Regelung könnte grundsätzlich auf Abfertigungsleistungen aus Anlass der Pensionierung anwendbar sein, weil für den maximalen Abfertigungsanspruch jene Dienstjahre, die mehr als 25 Jahre vor dem Pensionsalter liegen, keine Auswirkung auf die Abfertigungsleistung aus Anlass der Pensionierung haben. Das entspräche der Verteilungsvariante (iii).
- (30) Allerdings sind dabei zwei österreichische Besonderheiten zu berücksichtigen: Zum einen ist der Zeitpunkt der Pensionierung nicht zuverlässig abschätzbar, weil vom Regelpensionsalter abgewichen werden kann und das frühestmögliche Antrittsalter einer ASVG-Pension von mehreren Kriterien abhängt. Damit wäre die Festlegung des Ansparbeginns (= Pensionierungsdatum – 25 Jahre) mit großen Unsicherheiten verbunden. Die Festlegung des Ansparbeginns ist

Verteilung des Dienstzeitaufwandes der „Abfertigung alt“ nach IAS 19

von größerer Bedeutung als die Bestimmung des Endzeitpunktes der Ansparung, weil mit der Festlegung des Ansparbeginns auch gleichzeitig der Zeitpunkt der Erfassung der zugrunde liegenden Verbindlichkeit bestimmt wird. Eine Unsicherheit im Ansparbeginn bedeutet also eine Unsicherheit, ob und ab wann eine Verbindlichkeit vorliegt, und damit eine Unsicherheit in der Erfassung der Verbindlichkeit. Unsicherheiten im Ende des Ansparzeitraums, die aufgrund von Wahrscheinlichkeitseinschätzungen des Pensionsalters entstehen, sind Schätzunsicherheiten. Diese wirken sich nur in der Höhe der Rückstellung aus und werden im Zeitablauf über versicherungsmathematische Gewinne und Verluste korrigiert.

- (31) Des Weiteren ist es seit 2003 nicht mehr möglich, verlorene Ansprüche bei Wiedereintritt in das Unternehmen wieder zu erlangen, weil jeder Dienstantritt ab dem 1.1.2003 nur mehr Leistungen aus dem beitragsorientierten System „Abfertigung neu“ zulässt. Die Anlehnung an Beispiel 2 des IAS 19.70 ist daher nicht möglich, und zumindest alle Dienstjahre ab 2003 sind anspruchrelevant. Damit wäre mit der Ansparung der Abfertigungsleistung aus Anlass der Pensionierung spätestens 25 Jahre vor dem frühestmöglichen Pensionsantritt zu beginnen, allerspätestens aber mit dem 1.1.2003.
- (32) Diese beiden Besonderheiten machen eine verlässliche Bestimmung des Ansparbeginns praktisch unmöglich. Verteilungsvariante (iii) führt daher nicht zu einem hinreichend verlässlichen und wahrheitsgetreuen Bild über die vorhandenen Verbindlichkeiten des bilanzierenden Unternehmens.
- (33) Ansprüche aus Vordienstzeiten sind gemäß IAS 19.97 grundsätzlich als „past service cost“ zu klassifizieren. Diese sind nach der gemäß Rz. 9 vom Unternehmen gewählten Verteilungsmethode anzusparen.
- (34) Die Ansparzeiträume der einzelnen Leistungsarten, aus denen die „Abfertigung alt“ besteht, können sich voneinander unterscheiden. Eine konsequente bilanzielle Erfassung würde daher eine separate Modellierung und Bewertung bedingen. Eine solche Trennung ist jedoch nicht erforderlich. Alle gängigen aktuariellen Bewertungsmodelle vereinen die verschiedenen Leistungsarten,

Verteilung des Dienstzeitaufwandes der „Abfertigung alt“ nach IAS 19

die zwar rechtlich unabhängig, technisch aber sehr wohl voneinander abhängig sind (die unterschiedlichen Leistungsarten schließen einander gegenseitig aus, d.h. nach einer Leistung aus Anlass der Inanspruchnahme einer Pension wegen geminderter Arbeitsfähigkeit kann z.B. keine Leistung aus Anlass der Pensionierung mehr erfolgen), in einem einzigen versicherungsmathematischen Modell. Diese Vorgangsweise ist sinnvoll und zulässig, solange Ansparrzeitraum und Parametrisierungen konsistent mit dieser Stellungnahme gehalten werden.

- (35) Da sich aus der Interpretation von IAS 19 zwei verschieden lange Verteilungszeiträume für den Dienstzeitaufwand aus Anlass der Leistungsart (d) begründen lassen, ist ein Wechsel von einer zulässigen zur anderen zulässigen Verteilungsvariante aufgrund des Stetigkeitsprinzips grundsätzlich nicht möglich. Ein Wechsel darf daher nur bei Vorliegen wesentlicher wirtschaftlicher Gründe unter Anwendung von IAS 8 „Rechnungslegungsmethoden, Änderungen von rechnungslegungsbezogenen Schätzungen und Fehler“ erfolgen.
- (36) Ergibt sich bei erstmaliger Anwendung dieser Stellungnahme die Notwendigkeit einer Änderung gegenüber der bisherigen Bilanzierung der „Abfertigung alt“, ist diese Änderung gemäß IAS 8 vorzunehmen. Die Änderung der Verteilung des Dienstzeitaufwandes kann nicht durch einen versicherungsmathematischen Gewinn oder Verlust innerhalb des IAS 19 abgefangen werden.
- (37) IAS 8 unterscheidet zwischen Änderungen von Rechnungslegungsmethoden und Änderungen von Schätzungen. Die Bilanzierung der „Abfertigung alt“ erfolgt grundsätzlich nach einer Rechnungslegungsmethode, also einer Regel oder Praktik, die ein Unternehmen anwendet (IAS 8.5). In der Regel ist daher eine Änderung der Bilanzierung der Abfertigungsansprüche als Methodenänderung zu qualifizieren und führt somit zu einer rückwirkenden Anwendung (vgl. IAS 8.19). Es ist nicht davon auszugehen, dass eine solche Änderung eine bislang fehlerhaft erfolgte Bilanzierung korrigiert.