

Leitfaden zu aktuellen
Entwicklungen der IFRS
mit Erläuterungen

Ausgabe 11,
Mai 2013

IFRS für die Praxis

pwc

Die praktischen Auswirkungen des geänderten IAS 19 auf die Bilanzierung von Leistungen an Arbeitnehmer - ein Update

Inhalt

Auf einen Blick	2
Einleitung	3
A Leistungen nach Beendigung des Arbeitsverhältnisses	3
1 Neubewertungen	3
2 Nettozinsaufwand	4
3 Nachzuerrechnender Dienstzeitaufwand	4
4 Planabgeltungen	6
5 Risiko- und Kostenbeteiligungspläne	6
6 Steuern	7
7 Verwaltungskosten und sonstige Aufwendungen	8
8 "Back-End-Loading" der Leistungsformel	8
9 Angaben	9
10 Zwischenberichterstattung	11
B Leistungen aus Anlass der Beendigung des Arbeitsverhältnisses	12
1 Anwendungsbereich	12
2 Erfassungszeitpunkt	13
C Andere langfristig fällige Leistungen an Arbeitnehmer	14
1 Klassifizierung	14
2 Altersteilzeit-Aufstockungsbeträge	15
D Übergangsbestimmungen	16
E Aktuelle Entwicklungen	17
1 ED/2013/4 "Arbeitnehmerbeiträge"	17
2 "Higher-of-Plans"	18
F Handlungsbedarf	18
Behandlung der Kosten für die Verwaltung des Planvermögens und sonstiger Planverwaltungskosten	19
1 Abgrenzung der Kosten für die Verwaltung des Planvermögens von sonstigen Planverwaltungskosten	19
2 Behandlung sonstiger Planverwaltungskosten in der Gewinn- und Verlustrechnung	20

Auf einen Blick

Der überarbeitete Standard zur Bilanzierung von Leistungen an Arbeitnehmer (IAS 19 (revised)) ist verpflichtend für Geschäftsjahre anzuwenden, die am oder nach dem 1. Januar 2013 beginnen. Die wichtigste Auswirkung der Änderungen ergibt sich für als Leistungen nach Beendigung des Arbeitsverhältnisses zu klassifizierende leistungsorientierte Pläne. Aber auch Leistungen aus Anlass der Beendigung des Arbeitsverhältnisses sowie andere langfristig fällige Leistungen an Arbeitnehmer sind betroffen. Nachfolgend werden die wesentlichen Neuerungen kurz zusammengefasst:

Leistungen nach Beendigung des Arbeitsverhältnisses

- Versicherungsmathematische Gewinne und Verluste, Effekte aus der Begrenzung eines Nettovermögenswertes (*asset ceiling*) und zum Teil auch der tatsächliche Ertrag aus dem Planvermögen sind über das sonstige Ergebnis (*other comprehensive income* – OCI) als "Neubewertungen" (*remeasurements*) in den Perioden ihres Entstehens im Eigenkapital zu erfassen. Sie werden zu einem späteren Zeitpunkt nicht mehr erfolgswirksam umgegliedert (*recycled*).
- Der Zinsaufwand beziehungsweise die Zinserträge ergeben sich künftig aus den Nettozinsen auf die leistungsorientierte Nettoschuld beziehungsweise den leistungsorientierten Nettovermögenswert. Dieses Vorgehen ersetzt den Zinsaufwand auf die leistungsorientierte Verpflichtung sowie den hiervon unabhängig zu bestimmenden erwarteten Ertrag aus dem Planvermögen nach gegenwärtigen Regelungen und erhöht den Aufwand zahlreicher Unternehmen für die Leistungen an Arbeitnehmer.
- Der nachzuerrechnende Dienstzeitaufwand (*past service cost*) wird erfolgswirksam in der Periode erfasst, in der eine Planänderung erfolgt.
- Eine Plankürzung (*curtailment*) tritt nur ein, wenn ein Unternehmen die Anzahl der von einem Plan erfassten Teilnehmer wesentlich reduziert. Gewinne und Verluste aus einer solchen Plankürzung werden als nachzuerrechnender Dienstzeitaufwand bilanziert.
- Zur Darstellung der wesentlichen Merkmale leistungsorientierter Pläne und der mit ihnen verbundenen Risiken sowie zur Identifizierung und Erläuterung der im Abschluss angesetzten Beträge sind erweiterte Angabepflichten vorgesehen.

Leistungen aus Anlass der Beendigung des Arbeitsverhältnisses

- Aufgrund einer Änderung der Definition sind die Aufstockungsbeträge aus Altersteilzeit-Vereinbarungen nicht mehr als Leistungen nach Beendigung des Arbeitsverhältnisses zu bilanzieren.
- Eine Schuld für Leistungen aus Anlass der Beendigung eines Arbeitsverhältnisses wird erfasst, wenn das Unternehmen ein entsprechendes Angebot nicht mehr zurücknehmen kann oder etwaige damit verbundene Restrukturierungskosten erfasst; hierbei ist der frühere Zeitpunkt, an dem eines der beiden Ereignisse vorliegt, maßgeblich.

Aktuelle Fragestellungen und Entwicklungen im Zusammenhang mit IAS 19R betreffen zum Beispiel die Bilanzierung von:

- Arbeitnehmerbeiträgen
- "Higher-of"-Plänen

Einleitung

Die Regelungen des IAS 19 (revised) "Leistungen für Arbeitnehmer" sind ab 1. Januar 2013 verpflichtend anzuwenden. Die geänderten Vorschriften sind Bestandteil des längerfristigen Ziels, die Bilanzierung in diesem wichtigen Bereich zu verbessern und eine weitergehende Harmonisierung zwischen den Regelungen des IASB und FASB zu erreichen. So war die Überarbeitung Bestandteil des sog. *Memorandum of Understanding* zwischen IASB und FASB. Durch die Neufassung des IAS 19 wurde zwar eine Annäherung der beiderseitigen Regelungen erreicht, es bestehen jedoch weiterhin noch erhebliche Unterschiede in der Bilanzierung beider Rechtskreise.

PwC-Anmerkungen

IASB und FASB haben beide darauf hingewiesen, dass weitere Verbesserungen in der Zukunft wünschenswert sind. Die derzeitige Agenda des IASB lässt jedoch vermuten, dass weitere Änderungen der Bilanzierung von Leistungen an Arbeitnehmer, inklusive der Bilanzierung beitragsorientierter Zusagen, in absehbarer Zukunft nicht erfolgen werden.

A Leistungen nach Beendigung des Arbeitsverhältnisses

1 Neubewertungen

Durch die Änderung des IAS 19 wird der Begriff "*remeasurements*" (Neubewertungen/ Umbewertungen) neu eingeführt. Diese setzen sich zusammen aus den versicherungsmathematischen Gewinnen und Verlusten auf die leistungsorientierte Verpflichtung, dem Unterschied zwischen den tatsächlichen und den durch den Nettozinsaufwand implizierten Erträgen auf das Planvermögen sowie den Effekten aus der Begrenzung eines Netto-Vermögenswertes (*asset ceiling*). Neubewertungen werden sofort über das sonstige Ergebnis (OCI) im Eigenkapital erfasst und später auch nicht mehr umgliedert (*recycled*).

Ein angemessener Teil der Neubewertungen ist in die Anschaffungs- und Herstellungskosten von Vermögenswerten miteinzubeziehen, sofern ein anderer Standard dies so vorsieht.

PwC-Anmerkungen

Die Korridormethode sowie die sofortige erfolgswirksame Erfassung versicherungsmathematischer Gewinne und Verluste sind nicht mehr zulässig. Dadurch reduziert sich die Vielzahl der Ausweisvarianten und es wird - vorbehaltlich der Begrenzung eines Nettovermögenswertes - sichergestellt, dass die Bilanz stets den tatsächlichen Finanzierungsstatus von Pensionsplänen abbildet. Im sonstigen Ergebnis erfasste Beträge werden zu einem späteren Zeitpunkt nicht erfolgswirksam umgliedert, der Standard verlangt jedoch auch nicht mehr, diese Posten sofort in den Gewinnrücklagen zu erfassen. Vielmehr können Neubewertungen auch als eigenständiger Posten im Eigenkapital dargestellt werden. Welcher Teil dieser Beträge in den Anschaffungs- und Herstellungskosten und welcher Teil im sonstigen Ergebnis zu erfassen ist, ist dabei abzuwägen.

2 Nettozinsaufwand

IAS 19 (revised) ersetzt den Zinsaufwand auf die leistungsorientierte Verpflichtung sowie den erwarteten Ertrag aus dem Planvermögen durch einen Nettozinsaufwand bzw. –ertrag. Dieser Nettoposten wird auf Grundlage der leistungsorientierten Nettoschuld beziehungsweise des leistungsorientierten Nettovermögens unter Verwendung des Rechnungszinses, der zu Jahresbeginn abgeleitet wird, ermittelt. Die leistungsorientierte Nettoschuld beziehungsweise das leistungsorientierte Nettovermögen wird dabei um die tatsächlichen Leistungszahlungen und Dotierungen in das Planvermögen des Geschäftsjahres angepasst. Bei der Ableitung des Rechnungszinses gibt es keine Änderung, er bildet weiterhin die Rendite auf hochwertige Unternehmens- beziehungsweise Staatsanleihen ab, letzteres sofern kein liquider Markt für Unternehmensanleihen vorliegt.

PwC-Anmerkungen

Dies ist die wichtigste Änderung hinsichtlich der Bewertung des Aufwands für Leistungen an Arbeitnehmer. Durch diese Änderung wird die Gewinn- und Verlustrechnung zahlreicher Unternehmen stärker belastet, da der Rechnungszins üblicherweise geringer als der erwartete Ertrag auf das Planvermögen, der bislang als Annahme bei der Bestimmung des Aufwands aus leistungsorientierten Zusagen verwendet wurde, ist. Diese Änderung wirkt sich jedoch auf das Gesamtergebnis nicht aus, da eine Verminderung des Gewinns oder Verlusts durch eine Erhöhung des sonstigen Ergebnisses (OCI) kompensiert wird. Es ergeben sich ebenfalls keine Auswirkungen auf die Bilanz.

3 Nachzuerrechnender Dienstzeitaufwand

Durch IAS 19 (revised) werden die Definitionen einer Plankürzung (*curtailment*) und von nachzuerrechnendem Dienstzeitaufwand (*past service cost*) angepasst. Eine Plankürzung stellt die Auswirkungen dar, die sich aus der Reduzierung der Mitarbeiteranzahl ergeben, die zu dem Begünstigtenkreis eines Plans zählen. Nachzuerrechnender Dienstzeitaufwand entsteht aufgrund einer Veränderung der leistungsorientierten Verpflichtung durch eine Plankürzung oder eine andere Planänderung. Er kann positiv (falls die leistungsorientierte Verpflichtung steigt) oder negativ (falls die leistungsorientierte Verpflichtung sinkt) sein. Nachzuerrechnender Dienstzeitaufwand ist sofort vollständig in der Gewinn- und Verlustrechnung zu erfassen, ungeachtet etwaiger Unverfallbarkeitsbedingungen.

PwC-Anmerkungen

Der bisherige IAS 19 sah für die Bilanzierung des Effekts einer Plankürzung und für die Bilanzierung von nachzuerrechnendem Dienstzeitaufwand unterschiedliche Regelungen vor. Während der Gewinn oder Verlust aus einer Plankürzung im Zeitpunkt der Plankürzung zu erfassen war, wurde bei nachzuerrechnendem Dienstzeitaufwand zwischen noch verfallbaren und bereits unverfallbaren Ansprüchen unterschieden. Verfallbarer nachzuerrechnender Dienstzeitaufwand wurde linear über die zukünftige Dienstzeit bis zum Zeitpunkt der Unverfallbarkeit der Ansprüche erfasst, während unverfallbarer nachzuerrechnender Dienstzeitaufwand sofort erfolgswirksam in der Gewinn- und Verlustrechnung erfasst wurde.

IAS 19 (revised) bestimmt nunmehr, nachzuerrechnenden Dienstzeitaufwand vollumfänglich im Zeitpunkt der Planänderung zu erfassen. Noch verfallbarer nachzuerrechnender Dienstzeitaufwand kann also nicht mehr auf zukünftige Dienstjahre verteilt werden. Wegen der geänderten Definition von nachzuerrechnendem Dienstzeitaufwand, die nun die Auswirkungen von Plankürzungen und anderen Planänderungen umfasst, entfällt zudem künftig das Erfordernis einer Überprüfung, ob es sich bei einer Leistungsminderung um eine Plankürzung oder um negativen, nachzuerrechnenden Dienstzeitaufwand infolge einer anderen Planänderung handelt. Leistungsänderungen, welche die leistungsorientierte Verpflichtung vermindern, stellen nunmehr in jedem Fall nachzuerrechnenden Dienstzeitaufwand dar und sind somit sofort erfolgswirksam in der Gewinn- und Verlustrechnung zu erfassen.

Beispiel

Ein Unternehmen hat einen Pensionsplan, der für jedes Dienstjahr - vorbehaltlich einer Mindestdienstzeit von fünf Jahren - einen Pensionsanspruch in Höhe von 1% des letzten Gehalts vorsieht. Am 1. Januar 20X1 erhöht das Unternehmen den Pensionsanspruch pro Dienstjahr (einschließlich der Vorjahre) auf 1,25% des letzten Gehalts. Hierdurch erhöht sich der Barwert der leistungsorientierten Verpflichtung um 500.000 Geldeinheiten (GE):

	GE
Erhöhung der leistungsorientierten Verpflichtung für Arbeitnehmer mit einer Dienstzeit von mehr als 5 Jahren zum 1. Januar 20X1	400.000
Erhöhung der leistungsorientierten Verpflichtung für Arbeitnehmer mit einer Dienstzeit von weniger als 5 Jahren zum 1. Januar 20X1 (durchschnittliche Dienstzeit: 3 Jahre, d. h. 2 Jahre bis zur Unverfallbarkeit)	100.000
Gesamte Erhöhung der leistungsorientierten Verpflichtung	500.000

Bilanzierung nach bisherigem IAS 19

Ein nachzuerrechnender Dienstzeitaufwand in Höhe von 400.000 GE musste sofort erfolgswirksam erfasst werden, da diese Leistungen bereits unverfallbar sind. Die restlichen 100.000 GE waren linear ab 1. Januar 20X1 über einen Zeitraum von zwei Jahren erfolgswirksam zu erfassen.

Bilanzierung nach IAS 19 (revised)

Ein nachzuerrechnender Dienstzeitaufwand von 500.000 GE muss sofort erfolgswirksam erfasst werden.

4 Planabgeltungen

Planabgeltungen entstehen, wenn ein Unternehmen an Mitarbeiter, die von einem Plan erfasst werden oder Dritte Zahlungen leistet, die alle weiteren Verbindlichkeiten im Rahmen des Plans eliminieren. Die Änderungen enthalten zwar eine Klarstellung der Definition einer Planabgeltung (*settlement*), aber keine wesentlichen Neuerungen hinsichtlich der Bilanzierung von Abgeltungsgewinnen und -verlusten.

Abgeltungsgewinne bzw. -verluste werden definiert als Unterschied zwischen a) dem Barwert der abgolgten leistungsorientierten Verpflichtung im Zeitpunkt der Abgeltung und b) der Abgeltungszahlung, einschließlich etwaiger übertragener Planvermögenswerte sowie etwaiger direkt vom Unternehmen geleisteter Zahlungen. Sie werden erfolgswirksam erfasst, wenn die Abgeltung stattfindet.

Der Abgeltungsgewinn bzw. -verlust enthält künftig keine bislang nicht erfassten versicherungsmathematischen Gewinne oder Verluste mehr, da diese nach den neuen Regelungen des IAS 19 (revised) sofort im sonstigen Ergebnis (OCI) erfasst werden.

PwC-Anmerkungen

Der geänderte Standard stellt klar, dass es sich bei der Zahlung von Leistungen, die in den Vertragsbedingungen bereits vorgesehen und in den versicherungsmathematischen Annahmen berücksichtigt worden sind - beispielsweise das Wahlrecht für Arbeitnehmer, bei Eintritt in den Ruhestand die Leistung in Form einer Einmalzahlung anstelle einer Rente zu erhalten - nicht um Abgeltungen handelt.

5 Risiko- und Kostenbeteiligungspläne

Die steigenden Kosten für Leistungen nach Beendigung des Arbeitsverhältnisses infolge höherer Lebenserwartung, rückläufiger Anlageerträge, Gesetzesänderungen oder auch steigender Kosten für die medizinische Versorgung haben vielfach zu Anpassungen bei der Gestaltung von Zusagen geführt, die Fragen hinsichtlich ihrer sachgerechten bilanziellen Behandlung aufwerfen. IAS 19 (revised) enthält Klarstellungen zur Bilanzierung von Zusagen mit Merkmalen wie Arbeitnehmerbeiträgen oder Leistungen, die vom Anlageergebnis des Plans abhängen (z. B. Arbeitnehmerbeiträge zum Ausgleich von Fehlbeträgen, Reduzierung von Arbeitnehmerbeiträgen aus Überschüssen, bedingte Leistungserhöhungen in Abhängigkeit vom Anlageergebnis des Plans und Obergrenzen bezüglich der Verpflichtung des Arbeitgebers, in einen Plan einzuzahlen). Die Abbildung derartiger Planbedingungen auf den erwarteten Leistungsaufwand kann besondere versicherungsmathematische Annahmen erfordern. So muss beispielsweise für den Aufwand einer anlageergebnisabhängigen Leistung eine Annahme über Anlageergebnisse in die erwartete Leistungserhöhung einbezogen werden.

PwC-Anmerkungen

Die Bestimmung des wirtschaftlichen Gehalts derartiger Vereinbarungen, insbesondere über die vertraglichen Planbedingungen hinausgehende faktische Verpflichtungen, erfordert Ermessensentscheidungen. Die Bestimmung des wirtschaftlichen Gehalts der Zusage ist außerdem bei der Beurteilung der Frage von Bedeutung, ob es sich bei den Leistungsänderungen um Planänderungen oder um versicherungsmathematische Gewinne oder Verluste handelt, und ob diese erfolgswirksam in der Gewinn- und Verlustrechnung oder im sonstigen Ergebnis (OCI) zu erfassen sind.

Beispiel

In dem Pensionsplan X werden gemäß langer betrieblicher Praxis Teuerungsanpassungen für in der Auszahlung befindliche Renten gewährt, die sich an der Entwicklung eines Verbraucherpreisindexes ausrichten. Die Anpassungen werden jedoch nur in dem Umfang gewährt, in dem die mit dem Planvermögen erzielten Anlageerträge einen bestimmten Satz überschreiten. Werden Leistungserhöhungen in einem bestimmten Zeitraum wegen niedriger Erträge des Planvermögens ausgesetzt, führen Erhöhungen der Erträge in Folgezeiten nicht zu einer nachträglichen Erhöhung der Leistungen, deren Anpassung zuvor ausgesetzt war. Bei der Schätzung der voraussichtlichen Rentenanpassungen ist in diesem Fall nicht nur die zukünftige Entwicklung des Verbraucherpreisindexes zu projizieren, sondern auch die erwarteten Erträge aus dem Planvermögen sowie die Schwankungsbreite dieser Erträge.

6 Steuern

Die von einem Plan zu entrichtenden Steuern flossen bislang in den tatsächlichen und erwarteten Ertrag aus dem Planvermögen ein. Gemäß IAS 19 (revised) müssen Steuern auf leistungsorientierte Pläne - je nach Art der Steuern - entweder bei der Bestimmung des Ertrags aus dem Planvermögen oder bei der Ermittlung der Leistungsverpflichtung berücksichtigt werden.

Die Steuern auf Erträge aus dem Planvermögen sind Bestandteil der tatsächlichen Anlageerträge und werden im sonstigen Ergebnis erfasst. Sozialabgaben oder sonstige auf die Leistungszahlungen oder auf Planbeiträge erhobene Steuern sind in die Ermittlung der leistungsorientierten Verpflichtung in dem Umfang einzubeziehen, in dem sie Leistungen im Hinblick auf Dienstjahre vor dem Abschlussstichtag betreffen.

PwC-Anmerkungen

Ein Unternehmen, das seine Bilanzierungsgrundsätze bezüglich der Steuern ändern muss, muss damit auch die leistungsorientierte Verpflichtung, den Ertrag aus dem Planvermögen und den Pensionsaufwand neu berechnen, da die Änderung rückwirkend anzuwenden ist.

Bei der Beurteilung der Frage, ob die Steuern bei der Bewertung der leistungsorientierten Verpflichtung oder bei der Bestimmung des Ertrags aus dem Planvermögen zu berücksichtigen sind, kann es erforderlich sein, eine Abwägung vorzunehmen. Der Standard bezieht sich insbesondere auf vom Plan zu entrichtende Steuern; wir sind jedoch der Ansicht, dass vom Arbeitgeber entrichtete Steuern auf Leistungszusagen auf die gleiche Art zu erfassen sind.

Beispiel

Im Land X unterliegen Pensionspläne Ertragsteuern auf Anlageerträge (Zinsen, Dividenden und realisierte Kursgewinne) und auf Beitragsaufkommen. Die Steuern auf Anlageerträge werden in den tatsächlichen Erträgen aus dem Planvermögen im sonstigen Ergebnis erfasst. Die Steuern auf Beiträge werden bei der Bewertung der leistungsorientierten Verpflichtung berücksichtigt, und zwar auf der Grundlage der erwarteten künftigen Beitragszahlungen, die sich auf Ansprüche richten, die in vorhergehenden Jahren verdient wurden.

7 Verwaltungskosten und sonstige Aufwendungen

IAS 19 (revised) schreibt – unverändert gegenüber dem bisherigen Standard - vor, die mit der Verwaltung des Planvermögens verbundenen Kosten von dem Ertrag aus dem Planvermögen abzuziehen. Sonstige Aufwendungen, wie beispielsweise Kosten für die Planverwaltung oder für versicherungsmathematische Bewertungen sind erfolgswirksam innerhalb der Gewinn- und Verlustrechnung zu erfassen, wenn die Leistungen bezogen werden. Dies stellt eine Neuerung gegenüber den bisherigen Vorschriften dar, wonach ein Wahlrecht bestand, derartige Aufwendungen entweder bei der Ermittlung der leistungsorientierten Verpflichtung oder bei der Bestimmung der tatsächlichen und erwarteten Erträge aus dem Planvermögen zu berücksichtigen.

IAS 19 (revised) definiert im Einzelnen, was in den Ertrag aus dem Planvermögen einzufließen hat:

	Zinsen
+	Dividenden
+	sonstige Erträge
+/-	unrealisierte Gewinne/Verluste
-	Kosten der Anlageverwaltung
-	Steuern auf Anlageerträge
=	Gesamtertrag aus dem Planvermögen

PwC-Anmerkungen

Unternehmen sind nur dann betroffen, wenn sich ihre gegenwärtig angewandten Bilanzierungsgrundsätze von den geänderten Vorschriften unterscheiden. Dies wäre beispielsweise dann der Fall, wenn bisher Kosten, bei denen es sich nicht um Kosten der Verwaltung von Planvermögen handelt, in den erwarteten und tatsächlichen Erträgen aus dem Planvermögen abgebildet wurden. Müssen Bilanzierungsgrundsätze geändert werden, ist es erforderlich, die Leistungsverpflichtung, den Ertrag aus dem Planvermögen und den Aufwand für Leistungen an Mitarbeiter neu zu berechnen, da die Änderung rückwirkend anzuwenden ist.

Im Anhang zu dieser Broschüre befinden sich detaillierte Ausführungen zur Unterscheidung von Kosten für die Verwaltung des Planvermögens und sonstigen Planverwaltungskosten.

8 "Back-End-Loading" der Leistungsformel

Bei der Bestimmung des Dienstzeitaufwands der einzelnen Perioden muss gemäß bisherigem IAS 19 die Zuordnung der Leistungen auf die Dienstjahre grundsätzlich nach Maßgabe der Leistungsformel des Plans erfolgen. Eine Ausnahme ist für den Fall vorgesehen, dass die Arbeitsleistung eines Arbeitnehmers in späteren Dienstjahren einen wesentlich höheren Leistungsanspruch (und damit einen wesentlich höheren laufenden Dienstzeitaufwand) als die Arbeitsleistung in früheren Dienstjahren begründet (*back-end loading*). In einem solchen Fall mussten die Leistungen linear auf die Dienstzeit verteilt werden.

Der Standardentwurf sah vor, dass erwartete Gehaltssteigerungen bei der Beurteilung der Frage, ob ein *back-end loading* vorliegt, zu berücksichtigen sind. Der Board beschloss jedoch, diese Klarstellung nicht in den endgültigen überarbeiteten Standard aufzunehmen.

PwC-Anmerkungen

Die Sichtweise, nach der erwartete Gehaltserhöhungen nicht zu einer Leistungsformel führen, die *back-end loaded* ist, führt möglicherweise dazu, dass bestimmte Pläne, die wirtschaftlich identische Leistungen bereitstellen, unterschiedlich bilanziert werden, nur weil die Leistungen in der Plandokumentation auf unterschiedliche Art und Weise beschrieben werden. Unserer Ansicht nach ist daher die derzeit gängige Praxis sachgerecht, zukünftige Gehaltserhöhungen bei der Beurteilung der Frage, ob eine Leistungsformel späteren Dienstjahren einen wesentlich höheren Leistungsanspruch zuordnet, zu berücksichtigen.

9 Angaben

Durch die Änderungen werden zusätzliche Angabepflichten eingeführt. Hierbei schnitt der Board die Angaben auf diejenigen Aspekte zu, die für Abschlussadressaten besonders relevant sind. Laut den Änderungen sind folgende Angaben erforderlich:

- Erläuterung der Merkmale der leistungsorientierten Pläne und der mit ihnen verbundenen Risiken
- Ermittlung und Erläuterung der Beträge aus leistungsorientierten Plänen, die im Abschluss des Unternehmens erfasst werden
- Erläuterungen dazu, wie sich leistungsorientierte Pläne mit Blick auf zeitlichen Anfall, Höhe und Unsicherheiten möglicherweise auf die zukünftigen Zahlungsströme des Unternehmens auswirken

Nach den Änderungen sieht IAS 19 (revised) zahlreiche neue Angabepflichten vor, unter anderem:

Unternehmensspezifische Risiken aus leistungsorientierten Plänen

Eine Beschreibung der besonderen oder ungewöhnlichen Risiken eines leistungsorientierten Plans ist vorgeschrieben. Zunächst ist abzuwägen, welche Risiken zu erläutern sind. Dies mag - bei einer Vielzahl leistungsorientierter Pläne mit unterschiedlichen Merkmalen innerhalb eines Konzerns - eine Herausforderung darstellen.

Kategorisierung der Planvermögenswerte nach Risiken/Arten

Gemäß der Änderung müssen die Planvermögenswerte in Kategorien aufgeteilt werden, die nach Risiko- und Liquiditätsmerkmalen unterscheiden sowie danach, ob für die Vermögenswerte ein Kurs in einem aktiven Markt (*price in an active market*) verfügbar ist oder nicht.

Versicherungsmathematische Annahmen

Unternehmen müssen Angaben zu den wesentlichen versicherungsmathematischen Annahmen machen. Diese sind um eine Sensitivitätsanalyse der leistungsorientierten Verpflichtung bezogen auf Abweichungen zu ergänzen, die bei jeder wesentlichen versicherungsmathematischen Annahme als hinreichend möglich gelten. Es ist abzuwägen, welche der versicherungsmathematischen Annahmen für die Sensitivitätsanalyse maßgeblich sind.

Überleitungsrechnungen

Es sind Überleitungsrechnungen von den Anfangs- auf die Endbestände darzustellen. Diese richten sich auf das Planvermögen, die leistungsorientierte Verpflichtung, die in der Bilanz erfasste Schuld beziehungsweise den in der Bilanz erfassten Vermögenswert sowie den Effekt aus der Begrenzung des Netto-Vermögenswertes (*asset ceiling*).

Zukünftige Zahlungsströme

Unternehmen müssen zusätzlich zu den oben genannten Sensitivitätsanalysen umfangreiche Angaben machen, die es dem Abschlussadressaten ermöglichen potentielle Auswirkungen auf die Zahlungsströme des Unternehmens abzuschätzen, unter anderem:

- eine erläuternde Beschreibung von Anlagestrategien, die speziell auf die bestehenden Verpflichtungen abgestimmt sind (*asset-liability strategies*)
- eine Beschreibung der Finanzierungsvereinbarungen und Finanzierungsgrundsätze
- die Bezifferung der erwarteten Beiträge im Folgejahr
- die Nennung der gewogenen durchschnittlichen Laufzeit (*weighted average duration*) der leistungsorientierten Verpflichtung

Erweiterte Angaben für gemeinschaftliche Pläne mehrerer Arbeitnehmer

Die Bilanzierung von gemeinschaftlichen Plänen mehrerer Arbeitgeber bleibt unverändert, jedoch müssen zu diesen Plänen umfangreichere Angaben gemacht werden, zum Beispiel:

- Beschreibung der Finanzierungsvereinbarungen
- Erläuterungen, in welchem Umfang das Unternehmen für die Verpflichtungen der anderen Unternehmen haftet
- qualitative Angaben im Hinblick auf ein etwaiges Ausscheiden des Unternehmens aus dem Plan
- eine Darstellung des Umfangs der Beteiligung eines Unternehmens an dem Plan insgesamt (z. B. Angabe des Anteils der eigenen Mitglieder an der Gesamtmitgliederzahl)
- der für das Folgejahr erwartete Beitrag

PwC-Anmerkungen

Die Angabepflichten gemäß dem bisherigen IAS 19 sind umfangreich und teilweise schwer verständlich. IAS 19 (revised) gibt nunmehr keine Checkliste mehr vor, sondern legt den Schwerpunkt auf die Bereitstellung relevanter Informationen bezüglich der Pläne, die für das Unternehmen wesentlich sind. Die neuen Regelungen erfordern umfassendere Angaben und verlangen die Beurteilung der Frage, welche Angaben bereitzustellen sind. Die Unternehmensleitung sollte sich bewusst sein, dass einige der neuen Angaben möglicherweise zusätzliche versicherungsmathematische Berechnungen erfordern und sollte abwägen, ob im Rahmen der internen Berichterstattung neue Prozesse für die Zusammenstellung der Daten zu initiieren sind, durch die sich die neuen Angabepflichten erfüllen lassen.

Ein Beispiel für die infolge des überarbeiteten Standards erforderlichen Angaben ist in Anlage V der PwC-Publikation "*Illustrative IFRS Consolidated Financial Statements for 2012 Year Ends*" enthalten, die Sie unter folgendem Link herunterladen können: <https://inform.pwc.com/inform2/show?action=informContent&id=1207162108145963>.

10 Zwischenberichterstattung

Die Änderungen des IAS 19 sehen keine Folgeänderungen an IAS 34 "Zwischenberichterstattung" vor, die im Zusammenhang mit einem Zwischenbericht zu einer Vereinfachung der allgemeinen Vorschriften des IAS 19 führen würden. In der Grundlage für Schlussfolgerungen (*basis for conclusions*) stellt der IASB jedoch fest, dass ein Unternehmen für die Zwecke der Zwischenberichterstattung nach IAS 34 im Zusammenhang mit IAS 19 nicht in jedem Fall eine leistungsorientierte Nettoschuld beziehungsweise einen leistungsorientierten Vermögenswert neu bewerten muss.

PwC-Anmerkungen

Die Abschaffung der Korridormethode erhöht möglicherweise für einige Unternehmen die Komplexität der Zwischenberichterstattung. Unternehmen, die die Korridormethode verwenden, bewerten üblicherweise die leistungsorientierte Nettoverpflichtung unterjährig nur bei Eintritt einer Planänderung, Plankürzung oder Planabgeltung neu. Unternehmen, die sich in der Vergangenheit schon für die Erfassung versicherungsmathematischer Gewinne und Verluste im sonstigen Ergebnis (OCI) entschieden haben, bewerten die leistungsorientierte Verpflichtung und das Planvermögen zu jedem Zwischenabschlussstichtag neu und erfassen den hierbei ermittelten Gewinn oder Verlust im sonstigen Ergebnis. Der Dienstzeitaufwand, der Zinsaufwand und der erwartete Ertrag aus dem Planvermögen würden unterjährig nur bei einer Planänderung, Plankürzung oder Planabgeltung angepasst werden. Für Unternehmen, die bislang die Korridormethode angewendet haben, dürfte es künftig erforderlich werden, die Verpflichtung zu jedem Zwischenabschlussstichtag neu zu bewerten. Für die Ermittlung der Verpflichtungshöhe zum Zwischenberichtsstichtag ist es dabei nicht zwangsläufig notwendig, ein separates Gutachten erstellen zu lassen; vielmehr kann auf Basis von Sensitivitäten eine Umschätzung auf die am Zwischenberichtsstichtag vorherrschenden Bedingungen erfolgen.

B Leistungen aus Anlass der Beendigung des Arbeitsverhältnisses

1 Anwendungsbereich

Durch die Änderung werden die Definition und die Bilanzierung von Leistungen aus Anlass der Beendigung des Arbeitsverhältnisses modifiziert, um IAS 19 weitgehend in Einklang mit der US-GAAP-konformen Behandlung einmaliger Leistungen aus Anlass der Beendigung des Arbeitsverhältnisses zu bringen.

Die Änderungen stellen klar, dass es sich bei allen Leistungen, die erst noch durch Arbeitsleistung in einem in der Zukunft liegenden Zeitraum verdient werden müssen, nicht um Leistungen aus Anlass der Beendigung des Arbeitsverhältnisses handelt. Leistungen aus Anlass der Beendigung des Arbeitsverhältnisses werden ausschließlich als Gegenleistung für die Beendigung des Arbeitsverhältnisses gewährt. Sind Leistungen abhängig von in der Zukunft zu erbringenden Arbeitsleistungen, stellen sie keine Leistungen aus Anlass der Beendigung des Arbeitsverhältnisses dar. Dies hat das IFRS IC im Januar 2012 bestätigt.

PwC-Anmerkungen

IAS 19 (revised) beseitigt Auslegungsspielräume im Hinblick darauf, ob bestimmte Leistungen als Leistungen aus Anlass der Beendigung des Arbeitsverhältnisses oder als Leistungen nach Beendigung des Arbeitsverhältnisses zu bilanzieren sind. Es ist daher zu beurteilen, ob bestimmte Leistungen die Kriterien der neuen Definition von Leistungen aus Anlass der Beendigung des Arbeitsverhältnisses erfüllen oder ob sie durch künftige Arbeitsleistungen verdient werden. In letztgenanntem Fall wären sie als kurzfristig fällige, andere langfristig fällige oder Leistungen nach Beendigung des Arbeitsverhältnisses zu klassifizieren.

Beispiel

Die Unternehmensleitung hat sich dazu verpflichtet, innerhalb von zehn Monaten ein Werk zu schließen und wird zu diesem Zeitpunkt das Arbeitsverhältnis aller verbleibenden Mitarbeiter in diesem Werk beenden.

Die Unternehmensleitung benötigt jedoch die Expertise der Werksmitarbeiter, um bestehende Aufträge noch abwickeln zu können und gibt daher den folgenden Plan bekannt:

Jeder Arbeitnehmer, der bis zur Werksschließung Arbeitsleistungen erbringt, wird zum Zeitpunkt der Beendigung des Arbeitsverhältnisses eine Barzahlung von 30.000 GE erhalten. Arbeitnehmer, die vor der Schließung des Werks ausscheiden, erhalten 10.000 GE. Im Werk sind 120 Arbeitnehmer beschäftigt. Die Geschäftsführung erwartet, dass 20 Arbeitnehmer noch vor der Schließung des Werks ausscheiden werden. Die im Rahmen des Plans erwarteten Barzahlungen belaufen sich daher auf insgesamt 3.200.000 GE (20 x 10.000 GE + 100 x 30.000 GE).

Das Unternehmen bilanziert die für die Beendigung des Arbeitsverhältnisses gezahlten Leistungen als Leistungen aus Anlass der Beendigung des Arbeitsverhältnisses; die für Arbeitsleistung gezahlten Leistungen werden als kurzfristig fällige Leistungen an Arbeitnehmer behandelt.

Leistungen aus Anlass der Beendigung des Arbeitsverhältnisses

Die für die Beendigung des Arbeitsverhältnisses angebotenen Leistungen belaufen sich auf die 10.000 GE, die das Unternehmen für die Beendigung des Arbeitsverhältnisses zahlen müsste, ohne dass hierfür noch künftige Arbeitsleistungen zu erbringen wären. Das Unternehmen erfasst daher eine Schuld von 1.200.000 GE (120 x 10.000 GE) für Leistungen aus Anlass der Beendigung des Arbeitsverhältnisses, wenn der Plan den betroffenen Arbeitnehmern kommuniziert wird oder wenn das Unternehmen die mit der Schließung des Werks verbundenen Restrukturierungskosten erfasst hat, je nachdem, welches dieser beiden Ereignisse früher eintritt.

Leistungen, die im Austausch für Arbeitsleistung gezahlt werden

Die zusätzlichen Leistungen, die Arbeitnehmer erhalten, wenn sie in dem 10-Monatszeitraum noch Arbeitsleistung erbringen, werden im Austausch für die in diesem Zeitraum erbrachte Arbeitsleistung gewährt. Sie werden als kurzfristig fällige Leistungen an Arbeitnehmer klassifiziert, da das Unternehmen erwartet, sie nicht später als zwölf Monate nach Ende des Geschäftsjahres zu zahlen. In diesem Beispiel ist keine Abzinsung erforderlich: Ein Aufwand von 200.000 GE (2.000.000 GE \cdot 10) wird monatlich über die Dienstzeit von zehn Monaten erfasst, zusammen mit einer entsprechenden Erhöhung des Buchwerts der Schuld. Im Rahmen des gegenwärtig geltenden IAS 19 könnte noch argumentiert werden, dass sich die gesamten Leistungen in Höhe von 3.200.000 GE unter die Definition von "Leistungen aus Anlass der Beendigung des Arbeitsverhältnisses" subsumieren lassen und demzufolge bei Bekanntgabe der Schließungsabsicht und der Bedingungen der Zusage zu erfassen wären.

PwC-Anmerkung

In Bezug auf die Verpflichtung zur Zahlung von Aufstockungsbeträgen aus Altersteilzeit-Vereinbarungen führt diese Änderung dazu, dass diese Zahlungen zukünftig nicht mehr als Leistungen aus Anlass der Beendigung des Arbeitsverhältnisses bilanziert werden können. Vielmehr sind die Leistungen aufgrund der Abhängigkeit von Arbeitsleistungen in der Zukunft und ihres langfristigen Erdienenszeitraums als langfristig fällige Leistungen an Arbeitnehmer zu bilanzieren. Diese Änderung in der Klassifizierung ist vor allem für die Aufwandserfassung relevant (siehe dazu die Ausführungen unter C 2).

2 Erfassungszeitpunkt

Die Änderung stellt außerdem klar, wie das verpflichtende Ereignis identifiziert wird, wenn ein Arbeitgeber freiwillige Leistungen aus Anlass der Beendigung des Arbeitsverhältnisses anbietet. So ist eine Schuld zu erfassen, sobald das Unternehmen ein solches Angebot nicht mehr zurücknehmen kann.

Leistungen aus Anlass der Beendigung des Arbeitsverhältnisses und nachzuverrechnender Dienstaufwand sind sich oft sehr ähnlich und entstehen meist im Zuge einer Restrukturierung. Die Änderung stellt klar, dass

- der Gewinn oder Verlust aus einer Plankürzung oder -änderung, die an eine Restrukturierung oder an Leistungen aus Anlass der Beendigung des Arbeitsverhältnisses gekoppelt ist, erfasst werden muss, wenn die zugehörigen Restrukturierungskosten oder Leistungen aus Anlass der Beendigung des Arbeitsverhältnisses angesetzt werden oder wenn die Plankürzung oder -änderung erfolgt; hierbei ist der frühere Zeitpunkt, an dem eines der beiden Ereignisse eintritt, maßgeblich;
- Leistungen aus Anlass der Beendigung des Arbeitsverhältnisses, die an eine Restrukturierung gekoppelt sind, erfasst werden, wenn die zugehörigen Restrukturierungskosten erfasst werden oder wenn das Unternehmen sein Angebot nicht mehr zurücknehmen kann; auch hierbei ist der frühere Zeitpunkt, an dem eines der beiden Ereignisse vorliegt, maßgeblich.

PwC-Anmerkung

Diese Änderung durch IAS 19 (revised) wirkt sich auch auf bestehende Zusagen und nicht nur auf die Beendigung von Arbeitsverhältnissen in der Zukunft aus. Es sollte deshalb untersucht werden, welcher Zeitpunkt für die Erfassung von Leistungen, bei denen es sich um Leistungen aus Anlass der Beendigung des Arbeitsverhältnisses handelt, sachgerecht ist, und ob ein Angebot noch zurückgenommen werden kann. Leistungen, die zuvor als Leistungen aus Anlass der Beendigung des Arbeitsverhältnisses klassifiziert wurden, müssen möglicherweise umgegliedert werden. Infolge dessen könnte der Aufwand zu einem späteren Zeitpunkt als nach dem bisher geltenden IAS 19 zu erfassen sein.

Sind Leistungen abhängig von zu erbringenden Arbeitsleistungen in der Zukunft, so handelt es sich nicht um Leistungen aus Anlass der Beendigung des Arbeitsverhältnisses. Leistungen, die sowohl von vergangenen als auch von noch künftig zu erbringenden Arbeitsleistungen abhängig sind, sind, zumindest teilweise, sofort als nachzuverrechnender Dienstzeitaufwand zu erfassen.

C Andere langfristig fällige Leistungen an Arbeitnehmer

1 Klassifizierung

Aktuell besteht in der Bilanzierungspraxis keine Einheitlichkeit bei der Klassifizierung einer Schuld als kurz- oder langfristig gemäß IAS 1 "Darstellung des Abschlusses" und der Klassifizierung einer Zusage als kurzfristig fällige Leistung an Arbeitnehmer oder als andere langfristig fällige Leistung an Arbeitnehmer nach den Leistungskategorien gemäß IAS 19. Diese Uneinheitlichkeit entsteht dadurch, dass in beiden Standards der Begriff "*due to be settled*" verwendet wird, der jedoch nicht näher definiert ist.

IAS 19 (revised) stellt die Definitionen von kurzfristig fälligen und anderen langfristig fälligen Leistungen an Arbeitnehmer klar. Er betont, dass die Unterscheidung danach erfolgt, ob die Zahlung innerhalb der nächsten zwölf Monate erwartet wird, nicht aber danach, wann die Zahlung verlangt werden kann. Bei einer langfristig fälligen Leistung gemäß IAS 19 (andere langfristig fällige Leistungen an Arbeitnehmer) kann es sich daher um eine kurzfristige Schuld gemäß IAS 1 handeln, wenn das Unternehmen nicht uneingeschränkt berechtigt ist, die Abgeltung um mehr als zwölf Monate zu verschieben.

PwC-Anmerkungen

Die Klassifizierung kurzfristig fälliger sowie anderer langfristig fälliger Leistungen sollte überprüft werden. Hierbei kann es aufgrund der Klarstellung in IAS 19 (revised) erforderlich werden, Verpflichtungen umzugliedern und erneut zu bewerten. Die Bilanzierung kurzfristig fälliger Leistungen bleibt unverändert und gestaltet sich im Allgemeinen recht einfach, da keine versicherungsmathematischen Annahmen erforderlich sind und Verpflichtungen nicht abgezinst werden. Die anderen langfristig fälligen Leistungen werden weiterhin auf ähnliche Weise wie Leistungen aus leistungsorientierten Plänen bilanziert.

Beispiel

Arbeitnehmer haben einen jährlichen Urlaubsanspruch in Höhe von 20 Tagen. Die nicht in Anspruch genommenen Urlaubstage können unbegrenzt vorgetragen werden, verfallen jedoch, wenn sie nicht vor dem Ausscheiden des Arbeitnehmers aus dem Unternehmen in Anspruch genommen werden. Die Ansprüche werden nach dem "FIFO"-Verbrauchsfolgeverfahren in Anspruch genommen.

Die Erfahrung von Unternehmen A hat in der Vergangenheit gezeigt, dass Arbeitnehmer ihre Ansprüche oft über mehrere Jahre vortragen und hierbei Guthaben von mehr als 20 Tagen aufbauen. Hingegen gehen die Erfahrungswerte von Unternehmen B dahin, dass Arbeitnehmer ihre Ansprüche in der Weise verbrauchen, dass kein Guthaben von mehr als 10 Tagen aufgebaut wird und dass etwaige vorgetragene Ansprüche im Folgejahr verbraucht werden.

Unternehmen A kommt auf der Grundlage seiner Erfahrungswerte zu dem Ergebnis, dass es sich bei seiner Urlaubsrückstellung um eine andere langfristig fällige Leistung handelt, da nicht zu erwarten ist, dass die Leistung vollständig innerhalb von zwölf Monaten nach Ende des Zeitraums in Anspruch genommen wird, in dem sie erdient wurde.

Unternehmen B kommt zu dem Schluss, dass es sich bei seiner Urlaubsrückstellung um eine kurzfristig fällige Leistung handelt, da es erwartet, dass die Leistung vollständig innerhalb von zwölf Monaten nach Ende des Zeitraums in Anspruch genommen wird, in dem sie erdient wurde.

PwC-Anmerkungen

Auch wenn sich die Klassifizierung nach IAS 19 (revised) bei beiden Unternehmen unterscheiden mag, hätte dies nur dann nennenswerte Auswirkungen, wenn sich die Abzinsung bei Unternehmen A wesentlich auf die Höhe der Schuld niederschlagen würde.

2 Altersteilzeit-Aufstockungsbeträge

Wegen der bereits beschriebenen Änderung im Bereich der Leistungen aus Anlass der Beendigung des Arbeitsverhältnisses des IAS 19 (revised) ist die Klassifizierung von Altersteilzeit-Aufstockungsbeträgen als "Leistungen aus Anlass der Beendigung des Arbeitsverhältnisses" nicht mehr sachgerecht. Dies stellte auch das IFRS IC in seiner Entscheidung vom Januar 2012 klar. Aufgrund der Ausgestaltung von Altersteilzeit-Vereinbarungen ist in der Regel eine Behandlung als andere langfristig fällige Leistungen an Arbeitnehmer sachgerecht. Aufgrund dieser Änderung in der Klassifizierung sind die Aufwendungen nicht mehr in voller Höhe zu dem Zeitpunkt, zu dem das Unternehmen unentziehbar verpflichtet ist, zu erfassen, sondern entsprechend ihres Erdienenszeitraums anzusammeln. Mit den sich hieraus ergebenden Folgefragen hinsichtlich des Beginns, des Endes und des Schemas der Aufwandserfassung befasst sich der DRSC Anwendungshinweis 1 (DRSC AH 1: Bilanzierung von Aufstockungsverpflichtungen im Rahmen von Altersteilzeitregelungen nach IFRS) der im Dezember 2012 veröffentlicht wurde.

D Übergangsbestimmungen

Die Änderungen gelten für Berichtsjahre, die am oder nach dem 1. Januar 2013 beginnen. Gemäß IAS 8 "Rechnungslegungsmethoden, Änderungen von rechnungslegungsbezogenen Schätzungen und Fehler" muss IAS 19 (revised) vollumfänglich rückwirkend angewandt werden, mit Ausnahme von a) Änderungen des Buchwerts von Vermögenswerten, in dem Aufwand für Leistungen an Arbeitnehmer aktiviert wurde und b) Vergleichsangaben zur Sensitivitätsanalyse leistungsorientierter Verpflichtungen. Eine frühere freiwillige Anwendung von IAS 19 (revised) war zulässig.

IAS 8 verlangt zudem besondere Angaben bezüglich der Auswirkung der Anwendung des geänderten Standards, und zwar im Jahr der Anwendung (Paragraph 28) und wenn der geänderte Standard noch nicht angewandt wird (Paragraph 30).

PwC-Anmerkungen

Die Änderungen müssen rückwirkend angewandt werden; demzufolge ist die Aufstellung einer dritten Bilanz grundsätzlich gemäß IAS 1 erforderlich. Dies gilt nicht, wenn die rückwirkende Anwendung keine Auswirkungen auf die Bilanz hat, wie es bei Unternehmen der Fall sein kann, die auch schon bislang ihre versicherungsmathematischen Gewinne und Verluste erfolgsneutral im sonstigen Ergebnis erfasst haben (sog. OCI-Anwender) und bei denen auch keine Altersteilzeit-Aufstockungsbeträge bilanziert werden.

Aufgrund der oben beschriebenen Ausnahmeregelung a) zur rückwirkenden Anwendung des IAS 19 (revised) für Vermögenswerte, die Aufwand für Leistungen an Arbeitnehmer enthalten, muss der Buchwert von Vermögenswerten wie beispielsweise Vorräte und Sachanlagen, in dem IAS-19-Aufwand aktiviert wurde, nicht rückwirkend angepasst werden. Diese Ausnahmeregelung gilt jedoch nicht für IFRS-Erstanwender. IFRS-Erstanwender können somit lediglich die Ausnahmeregelung b) in Anspruch nehmen. Durch die Änderungen an IAS 19 wird außerdem die Befreiungsregelung für Leistungen an Arbeitnehmer in IFRS 1 (*employee benefits exemption*) gestrichen.

E Aktuelle Entwicklungen

1 ED/2013/4 "Arbeitnehmerbeiträge"

In der Praxis existieren Versorgungszusagen, die vorsehen, dass auch die Arbeitnehmer Beiträge in den Plan einzahlen. Derartige Beiträge reduzieren die Kosten des Arbeitgebers, der die Versorgungsleistungen zugesagt hat. IAS 19R sollte unter anderem auch die Bilanzierung der Beiträge von Arbeitnehmern oder Dritten klarstellen. Im Anschluss an seine Veröffentlichung stellte der IASB jedoch fest, dass die überarbeiteten Regelungen in IAS 19R Raum für unterschiedliche Interpretationen lassen. So müssen Arbeitnehmerbeiträge, die in den formalen Regelungen eines Plans festgelegt und an Arbeitsleistung geknüpft sind, gemäß IAS 19R den Jahren des "Erdienens" der Ansprüche auf Versorgungsleistungen gemäß der Planformel als "negative Versorgungsleistung" zugeordnet werden. Eine derartige Zuordnung, die sich von den Jahren löst, in denen die Arbeitnehmerbeiträge eingezahlt werden, ist ein komplexer Vorgang, dessen Umsetzung in der Praxis schwierig wäre. Zudem geht aus IAS 19R nicht hervor, wie eine derartige Verteilung vorzunehmen ist.

Um insofern dem Entstehen unterschiedlicher Bilanzierungspraxis entgegenzuwirken, hat der IASB im März 2013 einen Standardentwurf veröffentlicht, der den Vorschlag einer Vereinfachung zur bilanziellen Erfassung von Arbeitnehmerbeiträgen enthält. Es wird vorgeschlagen, Arbeitnehmerbeiträge, die ausschließlich an die Arbeitsleistung der Periode gekoppelt sind, in der sie entrichtet werden, in der Weise zu behandeln, dass sie den Dienstzeitaufwand dieser Periode reduzieren.

PwC-Anmerkung

Der Vorschlag des Standardentwurfs würde vielen Unternehmen die Möglichkeit eröffnen, ihre bisherige Bilanzierungsmethode für die Behandlung von Arbeitnehmerbeiträgen beizubehalten. Allerdings unterscheidet der Entwurf nicht eindeutig zwischen den Zusagen, bei denen die Möglichkeit besteht, die vereinfachte Vorgehensweise anzuwenden und denjenigen Zusagen, bei denen weiterhin das kompliziertere Verfahren der Zuordnung anzuwenden wäre. So besteht zwar Klarheit hinsichtlich der Zusagen an den beiden Enden des Spektrums, also Zusagen, bei denen die Arbeitnehmerbeiträge als konstanter Prozentsatz des Gehaltes definiert sind und Zusagen, bei denen die Höhe der Arbeitnehmerbeiträge direkt von der Länge des Arbeitsverhältnisses abhängt (also mit Staffelung der Höhe der Arbeitnehmerbeiträge in Abhängigkeit von der Zahl der Dienstjahre). Hingegen ist nicht klar, wie die Vorschläge des Entwurfs auf Zusagen anzuwenden sind, bei denen die Höhe der Arbeitnehmerbeiträge beispielsweise mit dem Lebensalter, dem Gehalt oder dem Dienstrang variiert oder auf Zusagen, die eine Mindestbetriebszugehörigkeit als Teilnahmevoraussetzung an der Zusage enthalten.

2 "Higher-of-Plans"

Das IFRS IC wurde gebeten, die Bilanzierung von Plänen zu überprüfen, bei denen der Leistungsanspruch auf dem tatsächlichen Ertrag aus dem Planvermögen oder einem festgelegten Mindestertrag beruht, je nachdem, welcher Betrag höher ist. Das IFRS IC kam zum Schluss, dass der IASB eine Änderung der derzeit für diese Arten von Vereinbarungen angewandten Bilanzierungsmethode nicht beabsichtigt hat.

PwC-Anmerkungen

Unseres Erachtens bedeutet die Schlussfolgerung des IFRS IC, dass Unternehmen bei derartigen Versorgungsvereinbarungen ihre gegenwärtigen Bilanzierungsgrundsätze bei Anwendung des geänderten Standards weiterhin unverändert anwenden dürfen. Die Bilanzierungsgrundsätze und die daraus resultierende bilanzielle Behandlung sollten deutlich offengelegt werden, sobald die Auswirkung wesentlich ist.

Die Diskussionen zur Bilanzierung dieser Arten von Vereinbarungen sind im IFRS IC noch nicht abgeschlossen und sollen in einer der nächsten Sitzungen fortgesetzt werden.

F Handlungsbedarf

Die Auswirkungen von IAS 19 (revised) sollten beurteilt werden, insbesondere sollten im Hinblick auf etwaige Änderungen hinsichtlich der Klassifizierung oder des Ausweises bestehender Leistungszusagen an Arbeitnehmer die Effekte bestimmt werden.

Die Beurteilung der Auswirkungen der Änderungen bei bestehenden Leistungszusagen an Arbeitnehmer ist vor allem deshalb notwendig, weil eine Umstellung unternehmensinterner Berichtsprozesse zur Erhebung der erforderlichen Daten (z.B. Anhangangaben) notwendig sein könnte.

Es gilt außerdem die in IAS 19 (revised) verbliebenden Wahlrechte, die mögliche Auswirkung der Änderungen auf wichtige Ergebniskennziffern und die Art der Kommunikation gegenüber Analysten und andere Abschlussadressaten zu beurteilen.

Anhang

Behandlung der Kosten für die Verwaltung des Planvermögens und sonstiger Planverwaltungskosten

IAS 19 (revised) Paragraf 130 sieht vor, die Kosten für die Verwaltung des Planvermögens als Teil des Ertrags aus Planvermögen zu berücksichtigen. Sonstige Planverwaltungskosten, zum Beispiel Verwaltungskosten, die im Zuge der Abwicklung der Rentenzahlungen oder der Gutachtenerstellung entstehen, sind hingegen in der Periode, in der die Leistungen vom Unternehmen bezogen werden in der Gewinn- und Verlustrechnung zu erfassen.

Diese Bestimmung führt dazu, dass Kosten für die Verwaltung des Planvermögens direkt in das sonstige Ergebnis (OCI), das heißt erfolgsneutral gebucht werden. Allerdings enthält der Standard weder Spezifizierungen zur Unterscheidung derartiger Kosten von sonstigen Planverwaltungskosten, noch zum Ausweis von sonstigen Planverwaltungskosten in der Gewinn- und Verlustrechnung.

1 Abgrenzung der Kosten für die Verwaltung des Planvermögens von sonstigen Planverwaltungskosten

Wie können Kosten für die Verwaltung des Planvermögens von sonstigen Planverwaltungskosten abgegrenzt werden? IAS 19 (revised) verlangt grundsätzlich, Kosten im Entstehungszeitpunkt in der Gewinn- und Verlustrechnung zu erfassen, es sei denn, es kann nachgewiesen werden, dass sie in direktem Zusammenhang mit der Verwaltung des Planvermögens stehen oder es sich um vom Plan zu zahlende Steuern handelt.

Kosten, die in direktem Zusammenhang mit der Verwaltung von Planvermögen stehen, beinhalten zum Beispiel:

- an eine Bank für Asset-Management-Dienstleistungen zu zahlende Gebühren,
- Gehälter des Vorstands, der den Fonds verwaltet sowie
- Gebühren an Anlageberater.

Demgegenüber stellen folgende Kosten unseres Erachtens keine Kosten für die Verwaltung von Planvermögen dar:

- Gehälter von Mitgliedern des Vorstands des Fonds, deren Zuständigkeit die Abwicklung der Pensionszahlungen ist,
- Kosten der Verwaltung der Daten der Planbegünstigten sowie
- Kosten der Anfertigung versicherungsmathematischer Bewertungen.

In einigen Fällen werden andere indirekte Kosten, die dem Planvermögen zuzurechnen sind, auch als Kosten für die Verwaltung des Planvermögens behandelt werden (z. B. die Zeit, die Treuhänder auf Sitzungen zur Diskussion von Anlagestrategien verbracht haben). Dies erscheint akzeptabel, sofern die Kosten nachweislich für die Verwaltung des Planvermögens anfielen. Vermutlich jedoch werden viele Unternehmen unter Kosten-Nutzen-Gesichtspunkten davon absehen, eine solche Aufteilung vorzunehmen, sodass in diesen Fällen die gesamten Kosten in den sonstigen Planverwaltungskosten - und somit in der Gewinn- und Verlustrechnung - erfasst werden.

Ist es relevant, bei wem die Kosten anfallen – beim Unternehmen oder dem Fonds?

Die Frage, bei wem die Kosten anfallen, ist irrelevant. Die oben ausgeführten Regelungen gelten unabhängig davon, ob die Kosten direkt vom Fonds oder im Namen des Fonds vom zusagenden Unternehmen bezahlt werden.

Hat das Unternehmen sowohl gegenwärtige als auch erwartete Kosten zu berücksichtigen?

Der bisherige IAS 19 verwendete in Paragraph 107 den Begriff "erwartete Verwaltungskosten". Dort wurde verlangt, bei der Bestimmung des erwarteten und tatsächlichen Ertrags aus Planvermögen die vom Unternehmen erwarteten Verwaltungskosten abzuziehen, soweit sie nicht in die versicherungsmathematischen Annahmen zur Bewertung der Verpflichtung eingegangen waren. IAS 19 (revised) fordert nunmehr, Verwaltungskosten als Aufwand in der Gewinn- und Verlustrechnung zu erfassen, wenn die zugehörigen Dienstleistungen erbracht werden, und die implizite Rendite auf das Planvermögen auf Basis des Zinssatzes zur Abzinsung der Verpflichtungen zu ermitteln, so dass der Begriff "erwartete Verwaltungskosten" nicht mehr länger relevant ist.

Werden Kosten für die Behandlung von Ansprüchen im Falle von Leistungen im Rahmen medizinischer Versorgung anders behandelt?

Ja. Kosten, die im Zusammenhang mit der Bearbeitung und Klärung von Ansprüchen auf medizinische Leistungen anfallen (einschließlich der Honorare für Anwälte und Sachverständige) werden nicht im Zeitpunkt des Entstehens in der Gewinn- und Verlustrechnung erfasst. Gemäß IAS 19 (revised) Paragraph 76(b)(iii) sind derartige Kosten Teil der versicherungsmathematischen Annahmen und damit Bestandteil der leistungsorientierten Verpflichtung.

2 Behandlung sonstiger Planverwaltungskosten in der Gewinn- und Verlustrechnung

In der nachfolgenden Tabelle werden mögliche Methoden zur Erfassung sonstiger Planverwaltungskosten in der Gewinn- und Verlustrechnung zusammengefasst und ihre Zulässigkeit unter IAS 19 (revised) dargestellt.

Erfassung der sonstigen Planverwaltungskosten in der Gewinn- und Verlustrechnung	Zulässigkeit unter IAS 19 (revised)?	Hinweise
Erfassung innerhalb der betrieblichen Aufwendungen (z. B. als Löhne und Gehälter) ohne Berücksichtigung in den im Anhang aufgeführten Überleitungsrechnungen für Pensionspläne ¹	zulässig	<ul style="list-style-type: none"> • Am ehesten anwendbar, wenn die Plankosten direkt vom Unternehmen bezahlt werden • Auch wenn nicht gefordert, wäre es in diesem Fall wünschenswert, wenn die in der Gewinn- und Verlustrechnung erfassten Beträge sowie die Posten innerhalb derer sie in der Gewinn- und Verlustrechnung erfasst wurden, im Anhang bei den Angaben zu Pensionsverpflichtungen mit angegeben würden • Beträge können alternativ mit in die Überleitungsrechnung für Pensionspläne aufgenommen werden. Dies würde jedoch zu einem verfälschten Ausweis führen, da diese Aufwendungen nicht aus dem Planvermögen heraus bezahlt werden

¹ Alle Verweise auf „Überleitungsrechnungen für Pensionspläne“ beziehen sich auf die in IAS 19 (revised) Paragraph 140-141 genannten Überleitungsrechnungen.

Erfassung der sonstigen Planverwaltungs-kosten in der Gewinn- und Verlustrechnung	Zulässigkeit unter IAS 19 (revised)?	Hinweise
Erfassung innerhalb der betrieblichen Aufwendungen und Ausweis als gesonderter Posten innerhalb der Überleitungs-rechnungen für Pensionen	zulässig	<ul style="list-style-type: none"> • Am ehesten anwendbar, wenn Plankosten direkt aus dem Planvermögen gezahlt werden • In diesem Fall bestünden Angabepflichten im Anhang • Die entsprechenden Beträge müssten in die Überleitungsrechnungen für Pensionen einbezogen werden, da sie aus Planvermögen gezahlt würden
Erfassung innerhalb der betrieblichen Aufwendungen, jedoch als Teil des laufenden Dienstzeitaufwands innerhalb der Überleitungs-rechnungen für Pensionen	unzulässig	<ul style="list-style-type: none"> • Nicht akzeptabel, da derartige Kosten die Definition von laufendem Dienstzeitaufwand nicht erfüllen • Beträge könnten unwesentlich für den Jahresabschluss sein, auch wenn sie in das Betriebsergebnis einfließen; auf diese Weise würde sich im Vergleich zu anderen Herangehensweisen lediglich eine Auswirkung auf den Ausweis im Anhang ergeben • Es ist für Abschlussadressaten nützlicher, wenn die Plankosten explizit aufgeführt werden; insofern wäre eine eigenständige Position innerhalb der Überleitungsrechnungen verständlicher
Erfassung innerhalb der Finanzierungsaufwendungen, aber als Teil des Nettozinsaufwands innerhalb der Überleitungs-rechnungen für Pensionen	unzulässig	<ul style="list-style-type: none"> • Nicht akzeptabel unter IAS 19 (revised), da die Kosten nicht die Definition von Nettozinsaufwand erfüllen • Dies stellt gegenüber dem bisherigen IAS 19, der einen Einbezug in die erwarteten Planerträge zuließ, eine Änderung dar
Erfassung als gesonderter Posten innerhalb der Finanzierungsaufwendungen und den Überleitungs-rechnungen für Pensionen	unzulässig	<ul style="list-style-type: none"> • Die Position, innerhalb derer die Aufwendungen zu erfassen sind, ist nicht näher spezifiziert, so dass hier ein gewisser Spielraum besteht. • Insbesondere dann, wenn ein Plan geschlossen wird, ließe sich argumentieren, dass die Plankosten besser innerhalb der Finanzierungsaufwendungen auszuweisen sind. • Allerdings stellen Verwaltungskosten weder Finanzierungsaufwendungen dar noch handelt es sich bei ihnen um Zinsen einer Verpflichtung. Es handelt sich bei ihnen vielmehr um Kosten für Dienstleistungen, die nicht im Zusammenhang mit einer Fremdkapitalaufnahme anfallen • Aus unserer Sicht handelt es sich bei der „Finanzierung“ eher um das Management von Zahlungsmitteln und Schulden in weiterem Sinn.
Einbezug des Barwerts zukünftiger Aufwendungen in die Bewertung der leistungsorientierten Pensionsverpflichtungen	unzulässig	<ul style="list-style-type: none"> • Nicht akzeptabel unter IAS 19 (revised), da die Verpflichtung besteht, weitere Verwaltungskosten in dem Zeitpunkt zu erfassen, in dem die zugehörigen Dienstleistungen erbracht werden. • IAS 19 (revised) ändert damit den früheren IAS 19 Paragraf 107, der eine Berücksichtigung von Verwaltungskosten in den Pensionsverpflichtungen gestattete.

Ihre Ansprechpartner

Guido Fladt

Tel.: +49 69 9585-1455
g.fladt@de.pwc.com

Peter Flick

Tel.: +49 69 9585-2004
peter.flick@de.pwc.com

Karsten Ganssaue

Tel.: +49 40 6378-8164
karsten.ganssaue@de.pwc.com

Armin Slotta

Tel.: +49 69 9585-1220
armin.slotta@de.pwc.com

Bestellung und Abbestellung

Sie können den PDF-Newsletter *IFRS für die Praxis* über unser Client Information System (CIS) abrufen. Senden Sie dazu bitte eine E-Mail an infosysteme.ass@de.pwc.com oder registrieren Sie sich direkt unter www.pwc.de/cis-cmaa.

Alternativ können Sie den Newsletter auch über folgenden Link abonnieren:
www.pwc.de/de/accounting-newsletter

Beide Bezugsmöglichkeiten sind für Sie gebührenfrei.

Wenn Sie den Newsletter abbestellen möchten, senden Sie bitte eine leere E-Mail mit der Betreffzeile „Abbestellung“ an folgende Adresse:
[UNSUBSCRIBE International Accounting News@de.pwc.com](mailto:UNSUBSCRIBE_International_Accounting_News@de.pwc.com)