Dieses Dokument ist lediglich eine Dokumentationshilfe, für deren Richtigkeit die Organe der Union keine Gewähr übernehmen

►B

VERORDNUNG (EU) Nr. 475/2012 DER KOMMISSION

vom 5. Juni 2012

zur Änderung der Verordnung (EG) Nr. 1126/2008 zur Übernahme bestimmter internationaler Rechnungslegungsstandards gemäß der Verordnung (EG) Nr. 1606/2002 des Europäischen Parlaments und des Rates im Hinblick auf den International Accounting Standard (IAS) 1 und den International Accounting Standard (IAS) 19.

(Text von Bedeutung für den EWR)

(ABl. L 146 vom 6.6.2012, S. 1)

Geändert durch:

		Amtsblatt		
		Nr.	Seite	Datum
►M1	Verordnung (EU) Nr. 407/2013 der Kommission vom 23. April 2013	L 121	44	3.5.2013

▼B

VERORDNUNG (EU) Nr. 475/2012 DER KOMMISSION

vom 5. Juni 2012

zur Änderung der Verordnung (EG) Nr. 1126/2008 zur Übernahme bestimmter internationaler Rechnungslegungsstandards gemäß der Verordnung (EG) Nr. 1606/2002 des Europäischen Parlaments und des Rates im Hinblick auf den International Accounting Standard (IAS) 1 und den International Accounting Standard (IAS) 19.

(Text von Bedeutung für den EWR)

DIE EUROPÄISCHE KOMMISSION -

gestützt auf den Vertrag über die Arbeitsweise der Europäischen Union,

gestützt auf die Verordnung (EG) Nr. 1606/2002 des Europäischen Parlaments und des Rates vom 19. Juli 2002 betreffend die Anwendung internationaler Rechnungslegungsstandards ([1]), insbesondere auf Artikel 3 Absatz 1,

in Erwägung nachstehender Gründe:

(1) Mit der Verordnung (EG) Nr. 1126/2008 der Kommission ([2]) wurden bestimmte internationale Rechnungslegungsstandards und Interpretationen, die am 15. Oktober 2008 vorlagen, in das Gemeinschaftsrecht übernommen.

(2) Am 16. Juni 2011 veröffentlichte das International Accounting Standards Board (IASB) Änderungen an IAS 1 *Darstellung des Abschlusses - Darstellung von Posten des sonstigen Ergebnisses* (nachstehend „Änderungen an IAS 1“) und an IAS 19 *Leistungen an Arbeitnehmer* (nachstehend „Änderungen an IAS 19“). Die Änderungen an IAS 1 dienen dem Ziel, die Darstellung der zunehmenden Zahl von Posten des sonstigen Ergebnisses klarer zu gestalten und den Abschlussadressaten die Unterscheidung zwischen Posten des sonstigen Ergebnisses, die anschließend in den Gewinn oder Verlust umgegliedert werden können, und Posten, bei denen eine solche Umgliederung nie erfolgen wird, zu erleichtern. Durch die Änderungen an IAS 19 soll das Verständnis der Abschlussadressaten im Hinblick darauf verbessert werden, wie leistungsorientierte Versorgungspläne die Vermögenslage, die Finanz- und Ertragslage und die Zahlungsströme eines Unternehmens beeinflussen. Ziel des Standards ist die Regelung der Bilanzierung und der Angabepflichten für Leistungen an Arbeitnehmer.

(3) Die Anhörung der Sachverständigengruppe („Technical Expert Group“/TEG) der „European Financial Reporting Advisory Group“ (EFRAG) hat bestätigt, dass die Änderungen an IAS 1 und die Änderungen an IAS 19 die in Artikel 3 Absatz 2 der Verordnung (EG) Nr. 1606/2002 genannten Kriterien für eine Übernahme erfüllen.

([1]) ABl. L 243 vom 11.9.2002, S. 1
([2]) ABl. L 320 vom 29.11.2008, S. 1.

▼B

(4) Die Verordnung (EG) Nr. 1126/2008 sollte deshalb entsprechend geändert werden.

(5) Die in dieser Verordnung vorgesehenen Maßnahmen stehen mit der Stellungnahme des Regelungsausschusses für Rechnungslegung in Einklang -

HAT FOLGENDE VERORDNUNG ERLASSEN:

Artikel 1

Der Anhang der Verordnung (EG) Nr. 1126/2008 wird wie folgt geändert:

(1) Der International Accounting Standard (IAS) 1 *Darstellung des Abschlusses* wird dem Anhang der vorliegenden Verordnung entsprechend geändert.

(2) Der International Financial Reporting Standard (IFRS) 1 sowie die Standards IFRS 5, IFRS 7, IAS 12, IAS 20, IAS 21, IAS 32, IAS 33 und IAS 34 werden nach Maßgabe der im Anhang der vorliegenden Verordnung enthaltenen Änderungen an IAS 1 geändert.

(3) Der International Accounting Standard (IAS) 19 *Leistungen an Arbeitnehmer* wird dem Anhang der vorliegenden Verordnung entsprechend geändert.

(4) Der International Financial Reporting Standard (IFRS) 1 sowie die Standards IFRS 8, IFRS 13, IAS 1, IAS 24 und die Interpretation 14 des Standing Interpretations Committee (SIC) werden nach Maßgabe der im Anhang der vorliegenden Verordnung enthaltenen Änderungen an IAS 19 geändert.

Artikel 2

(1) Die Unternehmen wenden die in Artikel 1 Absätze 1 und 2 genannten Änderungen spätestens ab Beginn des ersten, am oder nach dem 1. Juli 2012 beginnenden Geschäftsjahres an.

(2) Die Unternehmen wenden die in Artikel 1 Absätze 3 und 4 genannten Änderungen spätestens ab Beginn des ersten, am oder nach dem 1. Januar 2013 beginnenden Geschäftsjahres an.

Artikel 3

Diese Verordnung tritt am dritten Tag nach ihrer Veröffentlichung im *Amtsblatt der Europäischen Union* in Kraft.

Diese Verordnung ist in allen ihren Teilen verbindlich und gilt unmittelbar in jedem Mitgliedstaat.

▼B

ANHANG

INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARDS

IAS 1	**IAS 1** **Darstellung des Abschlusses – *Darstellung von Posten des sonstigen Ergebnisses***
IAS 19	**IAS 19** ***Leistungen an Arbeitnehmer***

„**Vervielfältigung innerhalb des Europäischen Wirtschaftsraums gestattet. Außerhalb des EWR alle Rechte vorbehalten, mit Ausnahme des Rechts auf Vervielfältigung für persönlichen Gebrauch oder andere redliche Benutzung. Weitere Informationen sind beim IASB erhältlich unter www.iasb.org.**“

▼B

ÄNDERUNG IAS 1

Darstellung des Abschlusses

Paragraph 7 wird geändert.

7 Folgende Begriffe werden in diesem Standard mit der angegebenen Bedeutung verwendet:

…

Der *Anhang* enthält zusätzliche Angaben zur Bilanz, zur Darstellung/zu den Darstellungen von Gewinn oder Verlust und sonstigem Ergebnis, …

Paragraph 10 wird geändert, Paragraph 10A angefügt und Paragraph 12 gestrichen.

10 Ein vollständiger Abschluss besteht aus:

… einer Darstellung von Gewinn oder Verlust und sonstigem Ergebnis für die Periode;

…

Ein Unternehmen kann für die Darstellungen andere Bezeichnungen als die in diesem Standard vorgesehenen verwenden. So kann es beispielsweise anstelle der Bezeichnung „Darstellung von Gewinn oder Verlust und sonstigem Ergebnis“ die Bezeichnung „Gesamtergebnisrechnung“ verwenden.

10A Ein Unternehmen kann seinen Gewinn/Verlust und sein sonstiges Ergebnis in einer einzigen fortlaufenden Darstellung zeigen, in der Gewinn/Verlust und sonstiges Ergebnis in getrennten Abschnitten ausgewiesen sind. Diese fortlaufende Darstellung enthält an erster Stelle die Gewinn- und Verlustrechnung, gefolgt von der Aufstellung des sonstigen Ergebnisses. Ein Unternehmen kann seinen Gewinn/Verlust auch in einer gesonderten Gewinn- und Verlustrechnung darstellen. Ist dies der Fall, muss diese der Darstellung des Gesamtergebnisses unmittelbar vorangehen; diese wiederum muss mit Gewinn oder Verlust beginnen.

Die Überschriften der Paragraphen 81 und 82 sowie Paragraph 82 werden geändert und Paragraph 81 wird gestrichen. Die Paragraphen 81A und 81B, eine Überschrift und Paragraph 82A werden angefügt und die Paragraphen 83 und 84 werden gestrichen.

Darstellung von Gewinn oder Verlust und sonstigem Ergebnis

81A Die Darstellung von Gewinn oder Verlust und sonstigem Ergebnis (Gesamtergebnisrechnung) muss neben den Abschnitten „Gewinn oder Verlust“ und „sonstiges Ergebnis“ Folgendes zeigen:

(a) den Gewinn oder Verlust;

(b) das sonstige Ergebnis insgesamt;

(c) das Gesamtergebnis für die Periode, d. h. die Summe aus Gewinn oder Verlust und sonstigem Ergebnis.

Legt ein Unternehmen eine gesonderte Gewinn- und Verlustrechnung vor, so sieht es in der Gesamtergebnisrechnung von dem Abschnitt „Gewinn oder Verlust“ ab.

81B Zusätzlich zu den Abschnitten „Gewinn oder Verlust“ und „sonstiges Ergebnis“ hat ein Unternehmen den Gewinn oder Verlust und das sonstige Ergebnis für die Periode wie folgt zuzuordnen:

(a) den Gewinn oder Verlust der Periode, der:

(i) den nicht beherrschenden Anteilen und

(ii) den Eigentümern des Mutterunternehmens zuzurechnen ist.

▼B

(b) das Gesamtergebnis der Periode, das

(i) den nicht beherrschenden Anteilen und

(ii) den Eigentümern des Mutterunternehmens zuzurechnen ist.

Legt ein Unternehmen eine gesonderte Gewinn- und Verlustrechnung vor, muss diese die unter a geforderten Angaben enthalten.

Informationen, die im Abschnitt „Gewinn oder Verlust" oder in der gesonderten Gewinn- und Verlustrechnung auszuweisen sind

82 Zusätzlich zu den in anderen IFRS vorgeschriebenen Posten sind im Abschnitt „Gewinn oder Verlust" oder in der gesonderten Gewinn- und Verlustrechnung für die betreffende Periode die folgenden Posten auszuweisen:

(a) Umsatzerlöse;

(b) Finanzierungsaufwendungen;

(c) Gewinn- oder Verlustanteil von assoziierten Unternehmen und Gemeinschaftsunternehmen, die nach der Equity-Methode bilanziert werden;

(d) Steueraufwendungen;

(e) [gestrichen]

(ea) ein gesonderter Betrag für die Gesamtsumme der aufgegebenen Geschäftsbereiche (siehe IFRS 5).

(f)–(i) [gestrichen]

Informationen, die im Abschnitt „sonstiges Ergebnis" auszuweisen sind

82A Im Abschnitt „sonstiges Ergebnis" sind die einzelnen Posten des sonstigen Ergebnisses in der Periode nach Art des Betrags (einschließlich des Anteils von assoziierten Unternehmen und Gemeinschaftsunternehmen, die nach der Equity-Methode bilanziert werden, am sonstigen Ergebnis) einzustufen und so zu gruppieren, dass sie gemäß anderer IFRS

(a) anschließend nicht in den Gewinn oder Verlust umgegliedert werden; und

(b) anschließend in den Gewinn oder Verlust umgegliedert werden, sofern bestimmte Bedingungen erfüllt sind.

Die Paragraphen 85–87, 90, 91, 94, 100 und 115 sowie die Überschrift des Paragraphen 97 werden geändert und Paragraph 139J wird angefügt.

85 Ein Unternehmen hat in der/den Darstellung/en von Gewinn oder Verlust und sonstigem Ergebnis zusätzliche Posten, Überschriften und Zwischensummen einzufügen, wenn eine solche Darstellung für das Verständnis der Erfolgslage des Unternehmens relevant ist.

86 Da sich die Auswirkungen der verschiedenen Tätigkeiten, Geschäftsvorfälle und sonstigen Ereignisse hinsichtlich ihrer Häufigkeit, ihres Gewinn- oder Verlustpotenzials sowie ihrer Vorhersagbarkeit unterscheiden, hilft die Darstellung der Erfolgsbestandteile beim Verständnis der erreichten Erfolgslage des Unternehmens sowie bei der Vorhersage der künftigen Erfolgslage. Ein Unternehmen nimmt in die Darstellung/en von Gewinn oder Verlust und sonstigem Ergebnis zusätzliche Posten auf und ändert die Bezeichnung und Gliederung einzelner Posten, wenn dies zur Erläuterung der Erfolgsbestandteile notwendig ist. …

87 Ein Unternehmen darf weder in der/den Aufstellung/en von Gewinn oder Verlust und sonstigem Ergebnis noch im Anhang Ertrags- oder Aufwandsposten als außerordentliche Posten darstellen.

90 Ein Unternehmen hat entweder in der Darstellung von Gewinn oder Verlust und sonstigem Ergebnis oder im Anhang den Betrag der Ertragsteuern anzugeben, der auf die einzelnen Posten des sonstigen Ergebnisses, einschließlich der Umgliederungsbeträge, entfällt.

▼B

91 Ein Unternehmen kann die Posten des sonstigen Ergebnisses wie folgt darstellen:

(a) nach Berücksichtigung aller damit verbundenen steuerlichen Auswirkungen oder

(b) vor Berücksichtigung der damit verbundenen steuerlichen Auswirkungen, wobei die Summe der Ertragsteuern auf diese Bestandteile als zusammengefasster Betrag ausgewiesen wird.

Wählt ein Unternehmen Alternative (b), hat es die Steuer zwischen den Posten, die anschließend in den Abschnitt „Gewinn oder Verlust" umgegliedert werden können, und den Posten, die anschließend nicht in den Abschnitt mit der Darstellung von Gewinn oder Verlust umgegliedert werden, aufzuteilen.

94 Ein Unternehmen kann Umgliederungsbeträge in der/den Darstellung(en) von Gewinn oder Verlust und sonstigem Ergebnis oder im Anhang darstellen. Bei einer Darstellung der Umgliederungsbeträge im Anhang sind die Posten des sonstigen Ergebnisses nach Berücksichtigung zugehöriger Umgliederungsbeträge anzugeben.

Informationen, die in der/den Darstellung/en von Gewinn oder Verlust und sonstigem Ergebnis oder im Anhang auszuweisen sind

100 Unternehmen wird empfohlen, die in Paragraph 99 geforderte Aufgliederung in der/den Darstellung/en von Gewinn oder Verlust und sonstigem Ergebnis auszuweisen.

115 Unter bestimmten Umständen kann es notwendig oder wünschenswert sein, die Reihenfolge bestimmter Posten innerhalb des Anhangs zu ändern. Beispielsweise können Informationen über im Gewinn oder Verlust berücksichtigte Änderungen des beizulegenden Zeitwerts mit Informationen über Fälligkeitstermine von Finanzinstrumenten kombiniert werden, obwohl erstere Angaben zur/zu den Darstellungen von Gewinn oder Verlust und sonstigem Ergebnis und Letztere zur Bilanz gehören. Das Unternehmen hat jedoch eine systematische Struktur für den Anhang beizubehalten, soweit dies durchführbar ist.

139J Mit *Darstellung von Posten des sonstigen Ergebnisses* (Änderung IAS 1), veröffentlicht im Juni 2011, wurden die Paragraphen 7, 10, 82, 85–87, 90, 91, 94, 100 und 115 geändert, die Paragraphen 10A, 81A, 81B und 82A angefügt und die Paragraphen 12, 81, 83 und 84 gestrichen. Unternehmen haben diese Änderungen auf Geschäftsjahre anzuwenden, die am oder nach dem 1. Juli 2012 beginnen. Eine frühere Anwendung ist zulässig. Wendet ein Unternehmen die Änderungen früher an, hat es dies anzugeben.

ÄNDERUNG ANDERER IFRS

Im vorliegenden Anhang werden die Änderungen an anderen IFRS aufgeführt, die sich aus der Veröffentlichung der Änderungen an IAS 1 *Darstellung des Abschlusses* durch das Board ergeben. Unternehmen haben diese Änderungen anzuwenden, wenn sie die Änderungen an IAS 1 *Darstellung von Posten des sonstigen Ergebnisses* anwenden.

IFRS 1 *Erstmalige Anwendung der International Financial Reporting Standards*

Paragraph 21 wird geändert und Paragraph 39K angefügt.

21 Um IAS 1 zu entsprechen, muss der erste IFRS-Abschluss eines Unternehmens mindestens drei Bilanzen, zwei Darstellungen von Gewinn oder Verlust und sonstigem Ergebnis, zwei gesonderte Gewinn- und Verlustrechnungen (falls erstellt), zwei Kapitalflussrechnungen und zwei Eigenkapitalveränderungsrechnungen sowie die zugehörigen Anhangangaben, einschließlich Vergleichsinformationen, enthalten.

39K Mit *Darstellung von Posten des sonstigen Ergebnisses* (Änderung IAS 1), veröffentlicht im Juni 2011, wurde Paragraph 21 geändert. Ein Unternehmen hat die betreffende Änderung anzuwenden, wenn es IAS 1 (in der im Juni 2011 geänderten Fassung) anwendet.

▼B

IFRS 5 ***Zur Veräußerung gehaltene langfristige Vermögenswerte und aufgegebene Geschäftsbereiche***

Paragraph 33A wird geändert und Paragraph 44I angefügt.

33A Stellt ein Unternehmen die Ergebnisbestandteile gemäß Paragraph 10A von IAS 1 (in der 2011 geänderten Fassung) in einer gesonderten Gewinn- und Verlustrechnung dar, so muss diese einen eigenen Abschnitt zu aufgegebenen Geschäftsbereichen enthalten.

44I Mit *Darstellung von Posten des sonstigen Ergebnisses* (Änderung IAS 1), veröffentlicht im Juni 2011, wurde Paragraph 33A geändert. Ein Unternehmen hat die betreffende Änderung anzuwenden, wenn es IAS 1 (in der im Juni 2011 geänderten Fassung) anwendet.

IFRS 7 ***Finanzinstrumente: Angaben***

Paragraph 27B wird geändert und Paragraph 44Q angefügt.

27B Werden Finanzinstrumente in der Bilanz zum beizulegenden Zeitwert bewertet, hat das Unternehmen für jede Klasse von Finanzinstrumenten Folgendes anzugeben:

…

(c) bei Bewertungen der Stufe 3 eine Überleitungsrechnung von den Eröffnungs- zu den Schlussbilanzen, wobei in der Periode eingetretene Veränderungen gesondert angegeben werden müssen, wenn sie auf einen der folgenden Faktoren zurückzuführen sind:

(i) auf die im Gewinn oder Verlust erfasste Summe der Gewinne oder Verluste samt einer Beschreibung, an welcher Stelle der Darstellung/en von Gewinn oder Verlust und sonstigem Ergebnis sie ausgewiesen sind;

…

(d) für die unter Buchstabe c Ziffer i genannte Periode die Summe der im Gewinn oder Verlust erfassten Gewinne oder Verluste, die auf Gewinne oder Verluste bei diesen am Ende der Berichtsperiode gehaltenen Vermögenswerten und Verbindlichkeiten zurückzuführen sind, samt einer Beschreibung, an welcher Stelle der Darstellung/en von Gewinn oder Verlust und sonstigem Ergebnis sie ausgewiesen sind,

…

44Q Mit *Darstellung von Posten des sonstigen Ergebnisses* (Änderung IAS 1), veröffentlicht im Juni 2011, wurde Paragraph 27B geändert. Ein Unternehmen hat die betreffende Änderung anzuwenden, wenn es IAS 1 (in der im Juni 2011 geänderten Fassung) anwendet.

IAS 12 ***Ertragssteuern***

Paragraph 77 wird geändert, Paragraph 77A gestrichen und Paragraph 98B angefügt.

77 Der der gewöhnlichen Tätigkeit zuzurechnende Steueraufwand (Steuerertrag) ist in der/den Darstellung/en von Gewinn oder Verlust und sonstigem Ergebnis als Ergebnisbestandteil darzustellen.

98B Mit *Darstellung von Posten des sonstigen Ergebnisses* (Änderung IAS 1), veröffentlicht im Juni 2011, wurde Paragraph 77 geändert und Paragraph 77A gestrichen. Ein Unternehmen hat diese Änderungen anzuwenden, wenn es IAS 1 (in der im Juni 2011 geänderten Fassung) anwendet.

IAS 20 ***Bilanzierung und Darstellung von Zuwendungen der öffentlichen Hand***

Paragraph 29 wird geändert, Paragraph 29A gestrichen und Paragraph 46 angefügt.

29 Erfolgsbezogene Zuwendungen werden entweder gesondert oder unter einem Hauptposten, wie beispielsweise „sonstige Erträge“, als Ergebnisbestandteil dargestellt. Alternativ werden sie von den entsprechenden Aufwendungen abgezogen.

▼B

46 Mit *Darstellung von Posten des sonstigen Ergebnisses* (Änderung IAS 1), veröffentlicht im Juni 2011, wurde Paragraph 29 geändert und Paragraph 29A gestrichen. Ein Unternehmen hat diese Änderungen anzuwenden, wenn es IAS 1 (in der im Juni 2011 geänderten Fassung) anwendet.

IAS 21 ***Auswirkungen von Wechselkursänderungen***

Paragraph 39 wird geändert und Paragraph 60H angefügt.

39 Die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage eines Unternehmens, dessen funktionale Währung keine Währung eines Hochinflationslandes ist, wird nach folgenden Verfahren in eine andere Darstellungswährung umgerechnet:

…

(b) Erträge und Aufwendungen sind für jede Darstellung von Gewinn oder Verlust und sonstigem Ergebnis (d. h. einschließlich Vergleichsinformationen) zum Wechselkurs am Tag des Geschäftsvorfalls umzurechnen; und

(c) …

60H Mit *Darstellung von Posten des sonstigen Ergebnisses* (Änderung IAS 1), veröffentlicht im Juni 2011, wurde Paragraph 39 geändert. Ein Unternehmen hat die betreffende Änderung anzuwenden, wenn es IAS 1 (in der im Juni 2011 geänderten Fassung) anwendet.

IAS 32 ***Finanzinstrumente: Darstellung***

Paragraph 40 wird geändert und Paragraph 97K angefügt.

40 Als Aufwendungen eingestufte Dividenden können in der/den Darstellung/en von Gewinn oder Verlust und sonstigem Ergebnis entweder mit Zinsaufwendungen für andere Verbindlichkeiten in einem Posten zusammengefasst oder gesondert ausgewiesen werden. Zusätzlich zu den Anforderungen dieses Standards sind bei Zinsen und Dividenden die Angabepflichten von IAS 1 und IFRS 7 zu beachten. Sofern jedoch, beispielsweise im Hinblick auf die steuerliche Abzugsfähigkeit, Unterschiede in der Behandlung von Dividenden und Zinsen bestehen, ist ein gesonderter Ausweis in der/den Darstellung/en von Gewinn oder Verlust und sonstigem Ergebnis wünschenswert. Bei den Berichtsangaben zu steuerlichen Einflüssen sind die Anforderungen gemäß IAS 12 zu erfüllen.

97K Mit *Darstellung von Posten des sonstigen Ergebnisses* (Änderung IAS 1), veröffentlicht im Juni 2011, wurde Paragraph 40 geändert. Ein Unternehmen hat die betreffende Änderung anzuwenden, wenn es IAS 1 (in der im Juni 2011 geänderten Fassung) anwendet.

IAS 33 ***Ergebnis je Aktie***

Die Paragraphen 4A, 67A, 68A und 73A werden geändert und Paragraph 74D wird angefügt.

4A Stellt ein Unternehmen die Ergebnisbestandteile gemäß Paragraph 10A von IAS 1 (in der 2011 geänderten Fassung) in einer gesonderten Gewinn- und Verlustrechnung dar, so hat es das Ergebnis je Aktie nur dort auszuweisen.

67A Stellt ein Unternehmen die Ergebnisbestandteile gemäß Paragraph 10A von IAS 1 (in der 2011 geänderten Fassung) in einer gesonderten Gewinn- und Verlustrechnung dar, so hat es das unverwässerte und verwässerte Ergebnis je Aktie gemäß den Anforderungen in Paragraph 66 und 67 in dieser gesonderten Gewinn- und Verlustrechnung auszuweisen.

68A Stellt ein Unternehmen die Ergebnisbestandteile gemäß Paragraph 10A von IAS 1 (in der 2011 geänderten Fassung) in einer gesonderten Gewinn- und Verlustrechnung dar, so hat es das unverwässerte und verwässerte Ergebnis je Aktie für den aufgegebenen Geschäftsbereich gemäß den Anforderungen in Paragraph 68 in dieser gesonderten Aufstellung oder im Anhang auszuweisen.

▼B

73A Paragraph 73 ist auch auf ein Unternehmen anwendbar, das zusätzlich zum unverwässerten und verwässerten Ergebnis je Aktie Beträge je Aktie angibt, die mittels eines im Bericht enthaltenen Ergebnisbestandteils ausgewiesen werden, der nicht von diesem Standard vorgeschrieben wird.

74D Mit *Darstellung von Posten des sonstigen Ergebnisses* (Änderung IAS 1), veröffentlicht im Juni 2011, wurden die Paragraphen 4A, 67A, 68A und 73A geändert. Ein Unternehmen hat diese Änderungen anzuwenden, wenn es IAS 1 (in der im Juni 2011 geänderten Fassung) anwendet.

IAS 34 ***Zwischenberichterstattung***

Die Paragraphen 8, 8A, 11A und 20 werden geändert und Paragraph 51 wird angefügt.

8 Ein Zwischenbericht hat mindestens die folgenden Bestandteile zu enthalten:

…

(b) eine verkürzte Darstellung oder verkürzte Darstellungen von Gewinn oder Verlust und sonstigem Ergebnis;

(c) …

8A Stellt ein Unternehmen die Ergebnisbestandteile gemäß Paragraph 10A von IAS 1 (in der 2011 geänderten Fassung) in einer gesonderten Gewinn- und Verlustrechnung dar, so hat es die verkürzten Zwischenberichtsdaten dort auszuweisen.

11A Stellt ein Unternehmen die Ergebnisbestandteile gemäß Paragraph 10A von IAS 1 (in der 2011 geänderten Fassung) in einer gesonderten Gewinn- und Verlustrechnung dar, so hat es das unverwässerte und verwässerte Ergebnis je Aktie dort auszuweisen.

20 Zwischenberichte haben (verkürzte oder vollständige) Zwischenabschlüsse für Perioden wie folgt zu enthalten:

…

(b) Darstellungen von Gewinn oder Verlust und sonstigem Ergebnis für die aktuelle Zwischenberichtsperiode sowie kumuliert vom Beginn des aktuellen Geschäftsjahres bis zum Zwischenberichtstermin, mit vergleichenden Darstellungen von Gewinn oder Verlust und sonstigem Ergebnis für die vergleichbaren Zwischenberichtsperioden (zur aktuellen und zur vom Beginn des Geschäftsjahres bis zum kumulierten Zwischenberichtstermin fortgeführten Zwischenberichtsperiode) des unmittelbar vorangegangenen Geschäftsjahres. Gemäß IAS 1 (in der 2011 geänderten Fassung) darf ein Zwischenbericht für jede Berichtsperiode eine Darstellung/Darstellungen von Gewinn oder Verlust und sonstigem Ergebnis enthalten.

51 Mit *Darstellung von Posten des sonstigen Ergebnisses* (Änderung IAS 1), veröffentlicht im Juni 2011, wurden die Paragraphen 8, 8A, 11A und 20 geändert. Ein Unternehmen hat diese Änderungen anzuwenden, wenn es IAS 1 (in der im Juni 2011 geänderten Fassung) anwendet.

INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARD 19

Leistungen an Arbeitnehmer

ZIELSETZUNG

1 Ziel des vorliegenden Standards ist die Regelung der Bilanzierung und der Angabepflichten für Leistungen an Arbeitnehmer. Nach diesem Standard ist ein Unternehmen verpflichtet,

(a) eine Schuld zu bilanzieren, wenn ein Arbeitnehmer Arbeitsleistungen im Austausch gegen in der Zukunft zu zahlende Leistungen erbracht hat; und

(b) Aufwand zu erfassen, wenn das Unternehmen den wirtschaftlichen Nutzen aus der im Austausch für spätere Leistungen von einem Arbeitnehmer erbrachten Arbeitsleistung vereinnahmt hat.

▼B

ANWENDUNGSBEREICH

2 Dieser Standard ist von Arbeitgebern bei der Bilanzierung sämtlicher Leistungen an Arbeitnehmer anzuwenden, ausgenommen Leistungen, auf die IFRS 2 *Anteilsbasierte Vergütung* Anwendung findet.

3 Der Standard behandelt nicht die eigene Berichterstattung von Versorgungsplänen für Arbeitnehmer (siehe IAS 26 *Bilanzierung und Berichterstattung von Altersversorgungsplänen*).

4 Der Standard bezieht sich unter anderem auf Leistungen an Arbeitnehmer, die

(a) gemäß formellen Plänen oder anderen formellen Vereinbarungen zwischen einem Unternehmen und einzelnen Arbeitnehmern, Arbeitnehmergruppen oder deren Vertretern gewährt werden;

(b) gemäß gesetzlichen Bestimmungen oder im Rahmen von tarifvertraglichen Vereinbarungen gewährt werden, durch die Unternehmen verpflichtet sind, Beiträge zu Plänen des Staates, eines Bundeslands, eines Industriezweigs oder zu anderen gemeinschaftlichen Plänen mehrerer Arbeitnehmer zu leisten; oder

(c) gemäß betrieblicher Praxis, die eine faktische Verpflichtung begründet, gewährt werden. Betriebliche Praxis begründet faktische Verpflichtungen, wenn das Unternehmen keine realistische Alternative zur Zahlung der Leistungen an Arbeitnehmer hat. Eine faktische Verpflichtung ist beispielsweise dann gegeben, wenn eine Änderung der üblichen betrieblichen Praxis zu einer unannehmbaren Schädigung des sozialen Klimas im Betrieb führen würde.

5 Leistungen an Arbeitnehmer beinhalten

(a) kurzfristig fällige Leistungen an Arbeitnehmer gemäß nachstehender Aufzählung, sofern davon ausgegangen wird, dass diese innerhalb von zwölf Monaten nach Ende der Berichtsperiode, in der die Arbeitnehmer die betreffenden Arbeitsleistungen erbringen, vollständig abgegolten werden:

(i) Löhne, Gehälter und Sozialversicherungsbeiträge;

(ii) Urlaubs- und Krankengeld;

(iii) Gewinn- und Erfolgsbeteiligungen; und

(iv) geldwerte Leistungen (wie medizinische Versorgung, Unterbringung und Dienstwagen sowie kostenlose oder vergünstigte Waren oder Dienstleistungen) für aktive Arbeitnehmer;

(b) Leistungen nach Beendigung des Arbeitsverhältnisses wie

(i) Rentenleistungen (beispielweise Renten und Pauschalzahlungen bei Renteneintritt); und

(ii) Sonstige Leistungen nach Beendigung des Arbeitsverhältnisses wie Lebensversicherungen und medizinische Versorgung nach Beendigung des Arbeitsverhältnisses;

(c) andere langfristig fällige Leistungen an Arbeitnehmer, wie

(i) langfristige vergütete Dienstfreistellungen wie Sonderurlaub nach langjähriger Dienstzeit oder Urlaub zur persönlichen Weiterbildung;

(ii) Jubiläumsgelder oder andere Leistungen für langjährige Dienstzeiten; und

(iii) Versorgungsleistungen im Falle der Erwerbsunfähigkeit und

(d) Leistungen aus Anlass der Beendigung des Arbeitsverhältnisses.

6 Leistungen an Arbeitnehmer beinhalten Leistungen sowohl an die Arbeitnehmer selbst als auch an von diesen wirtschaftlich abhängige Personen und können durch Zahlung (oder die Bereitstellung von Waren und Dienstleistungen) an die Arbeitnehmer direkt, an deren Ehepartner, Kinder oder sonstige von den Arbeitnehmern wirtschaftlich abhängige Personen oder an andere, wie z. B. Versicherungsunternehmen, erfüllt werden.

▼B

7 Ein Arbeitnehmer kann für ein Unternehmen Arbeitsleistungen auf Vollzeit- oder Teilzeitbasis, dauerhaft oder gelegentlich oder auch auf befristeter Basis erbringen. Für die Zwecke dieses Standards zählen Mitglieder des Geschäftsführungs- und/oder Aufsichtsorgans und sonstiges leitendes Personal zu den Arbeitnehmern.

DEFINITIONEN

8 Die folgenden Begriffe werden im vorliegenden Standard mit der angegebenen Bedeutung verwendet:

Leistungen an Arbeitnehmer - Definitionen

Leistungen an Arbeitnehmer sind alle Formen von Entgelt, die ein Unternehmen im Austausch für die von Arbeitnehmern erbrachte Arbeitsleistung oder aus Anlass der Beendigung des Arbeitsverhältnisses gewährt.

Kurzfristig fällige Leistungen an Arbeitnehmer sind Leistungen an Arbeitnehmer (außer Leistungen aus Anlass der Beendigung des Arbeitsverhältnisses), bei denen zu erwarten ist, dass sie innerhalb von zwölf Monaten nach Ende der Periode, in der die entsprechende Arbeitsleistung erbracht wurde, vollständig abgegolten werden.

Leistungen nach Beendigung des Arbeitsverhältnisses sind Leistungen an Arbeitnehmer (außer Leistungen aus Anlass der Beendigung des Arbeitsverhältnisses und kurzfristig fällige Leistungen an Arbeitnehmer), die nach Beendigung des Arbeitsverhältnisses zu zahlen sind.

Andere langfristig fällige Leistungen an Arbeitnehmer sind alle Leistungen an Arbeitnehmer. Ausgenommen sind kurzfristig fällige Leistungen an Arbeitnehmer, Leistungen nach Beendigung des Arbeitsverhältnisses und Leistungen aus Anlass der Beendigung des Arbeitsverhältnisses.

Leistungen aus Anlass der Beendigung des Arbeitsverhältnisses sind Leistungen an Arbeitnehmer, die im Austausch für die Beendigung des Beschäftigungsverhältnisses eines Arbeitnehmers gezahlt werden und daraus resultieren, dass entweder

(a) ein Unternehmen die Beendigung des Beschäftigungsverhältnisses eines Arbeitnehmers vor dem regulären Renteneintrittszeitpunkt beschlossen hat; oder

(b) ein Arbeitnehmer im Austausch für die Beendigung des Beschäftigungsverhältnisses einem Leistungsangebot zugestimmt hat.

Definitionen bezüglich der Einordnung von Versorgungsplänen

Pläne für Leistungen nach Beendigung des Arbeitsverhältnisses sind formelle oder informelle Vereinbarungen, durch die ein Unternehmen einem oder mehreren Arbeitnehmern Leistungen nach Beendigung des Arbeitsverhältnisses gewährt.

Beitragsorientierte Pläne sind Pläne für Leistungen nach Beendigung des Arbeitsverhältnisses, bei denen ein Unternehmen festgelegte Beiträge an eine eigenständige Einheit (einen Fonds) entrichtet und weder rechtlich noch faktisch zur Zahlung darüber hinausgehender Beiträge verpflichtet ist, wenn der Fonds nicht über ausreichende Vermögenswerte verfügt, um alle Leistungen in Bezug auf Arbeitsleistungen der Arbeitnehmer in der Berichtsperiode und früheren Perioden zu erbringen.

Leistungsorientierte Pläne sind Pläne für Leistungen nach Beendigung des Arbeitsverhältnisses, die nicht unter die Definition der beitragsorientierten Pläne fallen.

Gemeinschaftliche Pläne mehrerer Arbeitgeber sind beitragsorientierte (außer staatlichen Plänen) oder leistungsorientierte Pläne (außer staatlichen Plänen), bei denen

(a) Vermögenswerte zusammengeführt werden, die von verschiedenen, nicht einer gemeinschaftlichen Beherrschung unterliegenden Unternehmen in den Plan eingebracht wurden; und

(b) diese Vermögenswerte zur Gewährung von Leistungen an Arbeitnehmer aus mehr als einem Unternehmen verwendet werden, ohne dass die Beitrags- und Leistungshöhe von dem Unternehmen, in dem die entsprechenden Arbeitnehmer beschäftigt sind, abhängen.

▼B

Definitionen bezüglich der Nettoschuld (Vermögenswert) aus leistungsorientierten Versorgungsplänen

Unter Nettoschuld (Vermögenswert) aus leistungsorientierten Versorgungsplänen versteht man Fehlbeträge oder Vermögensüberdeckungen, die entsprechend den Auswirkungen, die sich aus der Begrenzung eines Nettovermögenswerts aus leistungsorientierten Versorgungsplänen an die Vermögensobergrenze ergeben, angepasst werden.

Ein *Fehlbetrag oder eine Vermögensüberdeckung* ist

(a) der Barwert der definierten Leistungsverpflichtung abzüglich

(b) des beizulegenden Zeitwerts des Planvermögens (sofern zutreffend).

Die *Vermögensobergrenze* ist der Barwert eines wirtschaftlichen Nutzens in Form von Rückerstattungen aus dem Plan oder Minderungen künftiger Beitragszahlungen.

Der *Barwert einer leistungsorientierten Verpflichtung* ist der ohne Abzug von Planvermögen beizulegende Barwert erwarteter künftiger Zahlungen, die erforderlich sind, um die aufgrund von Arbeitnehmerleistungen in der Berichtsperiode oder früheren Perioden entstandenen Verpflichtungen abgelten zu können.

Planvermögen umfasst

(a) Vermögen, das durch einen langfristig ausgelegten Fonds zur Erfüllung von Leistungen an Arbeitnehmer gehalten wird; und

(b) qualifizierende Versicherungsverträge.

Vermögen, das durch einen langfristig ausgelegten Fonds zur Erfüllung von Leistungen an Arbeitnehmer gehalten wird, ist Vermögen (außer nicht übertragbaren Finanzinstrumenten, die vom berichtenden Unternehmen ausgegeben wurden), das

(a) von einer Einheit (einem Fonds) gehalten wird, die von dem berichtenden Unternehmen rechtlich unabhängig ist und die ausschließlich besteht, um Leistungen an Arbeitnehmer zu zahlen oder zu finanzieren; und

(b) verfügbar ist, um ausschließlich die Leistungen an die Arbeitnehmer zu zahlen oder zu finanzieren, aber nicht für die Gläubiger des berichtenden Unternehmens verfügbar ist (auch nicht im Falle eines Insolvenzverfahren), und das nicht an das berichtende Unternehmen zurückgezahlt werden kann, es sei denn

   (i) das verbleibende Vermögen des Fonds reicht aus, um alle Leistungsverpflichtungen gegenüber den Arbeitnehmern, die mit dem Plan oder dem berichtenden Unternehmen verbunden sind, zu erfüllen; oder

   (ii) das Vermögen wird an das berichtende Unternehmen zurückgezahlt, um Leistungen an Arbeitnehmer, die bereits gezahlt wurden, zu erstatten.

Ein *qualifizierender Versicherungsvertrag* ist eine Versicherungspolice (*) eines Versicherers, der nicht zu den nahestehenden Unternehmen des berichtenden Unternehmens gehört (wie in IAS 24 *Angaben über Beziehungen zu nahe stehenden Unternehmen und Personen* definiert), wenn die Erlöse aus dem Vertrag

(a) nur verwendet werden können, um Leistungen an Arbeitnehmer aus einem leistungsorientierten Versorgungsplan zu zahlen oder zu finanzieren; und

(*) Eine qualifizierende Versicherungspolice ist nicht notwendigerweise ein Versicherungsvertrag gemäß Definition in IFRS 4 Versicherungsverträge

▼B

(b) nicht den Gläubigern des berichtenden Unternehmens zur Verfügung stehen (auch nicht im Falle eines Insolvenzverfahrens) und nicht an das berichtende Unternehmen gezahlt werden können, es sei denn

(i) die Erlöse stellen Überschüsse dar, die für die Erfüllung sämtlicher Leistungsverpflichtungen gegenüber Arbeitnehmern im Zusammenhang mit dem Versicherungsvertrag nicht benötigt werden; oder

(ii) die Erlöse werden an das berichtende Unternehmen zurückgezahlt, um bereits gezahlte Leistungen an Arbeitnehmer zu erstatten.

Der *beizulegende Zeitwert* ist der Betrag, zu dem zwischen sachverständigen, vertragswilligen und voneinander unabhängigen Geschäftspartnern ein Vermögenswert getauscht oder eine Schuld abgegolten werden könnte.

Definitionen bezüglich der Kosten aus leistungsorientierten Versorgungsplänen

Dienstzeitaufwand umfasst Folgendes:

(a) *Laufenden Dienstzeitaufwand*: Dies ist der Anstieg des Barwerts einer Leistungsverpflichtung, die aus einer Arbeitsleistung in der Berichtsperiode entsteht.

(b) *Nachzuverrechnenden Dienstzeitaufwand*: Dies ist die Veränderung des Barwerts einer Leistungsverpflichtung aus früheren Perioden, die aus einer Anpassung (Einführung, Rücknahme oder Veränderung eines leistungsorientierten Versorgungsplans) oder Kürzung des Plans (einer erheblichen unternehmensseitigen Senkung der Anzahl in einem Plan erfasster Arbeitnehmer) entsteht; und

(c) Gewinne oder Verluste bei Abgeltung.

Nettozinsen auf Nettoschulden (Vermögenswerte) aus leistungsorientierten Versorgungsplänen sind während der Berichtsperiode aufgrund des Verstreichens von Zeit eintretende Veränderungen der Nettoschulden (Vermögenswerte) aus leistungsorientierten Versorgungsplänen.

Neubewertungen von Nettoschulden (Vermögenswerten) aus leistungsorientierten Versorgungsplänen umfassen

(a) versicherungsmathematische Gewinne und Verluste;

(b) den Ertrag aus Planvermögen unter Ausschluss von Beträgen, die in den Nettozinsen auf Nettoschulden (Vermögenswerte) aus leistungsorientierten Versorgungsplänen enthalten sind; und

(c) Veränderungen bei der Auswirkung der Vermögensobergrenze unter Ausschluss von Beträgen, die in den Nettozinsen auf Nettoschulden (Vermögenswerte) aus leistungsorientierten Versorgungsplänen enthalten sind.

Versicherungsmathematische Gewinne und Verluste sind Veränderungen des Barwerts der definierten Leistungsverpflichtung aufgrund von

(a) erfahrungsbedingten Berichtigungen (die Auswirkungen der Abweichungen zwischen früheren versicherungsmathematischen Annahmen und der tatsächlichen Entwicklung); und

(b) Auswirkungen von Änderungen versicherungsmathematischer Annahmen.

Der *Ertrag aus dem Planvermögen* setzt sich aus Zinsen, Dividenden und anderen Umsatzerlösen aus dem Planvermögen zusammen und umfasst auch realisierte und nicht realisierte Gewinne und Verluste aus dem Planvermögen, abzüglich

(a) etwaiger Kosten für die Verwaltung des Plans; und

(b) vom Plan selbst zu entrichtender Steuern, soweit es sich nicht um Steuern handelt, die bereits in die versicherungsmathematischen Annahmen eingeflossen sind, die zur Bemessung des Barwerts der definierten Leistungsverpflichtung verwendet werden.

▼B

Eine *Abgeltung* ist ein Geschäftsvorfall, in dem alle weiteren gesetzlichen oder faktischen Verpflichtungen in Bezug auf einen Teil oder die Gesamtheit der in einem leistungsorientierten Versorgungsplan vorgesehenen Leistungen eliminiert werden, ausgenommen eine Zahlung von Leistungen direkt an Arbeitnehmer oder zu deren Gunsten, die in den Planbedingungen vorgesehen sowie in den versicherungsmathematischen Annahmen enthalten ist.

KURZFRISTIG FÄLLIGE LEISTUNGEN AN ARBEITNEHMER

9 Kurzfristig fällige Leistungen an Arbeitnehmer umfassen Posten gemäß nachstehender Aufzählung, sofern davon ausgegangen wird, dass diese innerhalb von zwölf Monaten nach Ende der Berichtsperiode, in der die Arbeitnehmer die betreffenden Arbeitsleistungen erbringen, vollständig abgegolten werden:

(a) Löhne, Gehälter und Sozialversicherungsbeiträge;

(b) Urlaubs- und Krankengeld;

(c) Gewinn- und Erfolgsbeteiligungen; und

(d) geldwerte Leistungen (wie medizinische Versorgung, Unterbringung und Dienstwagen sowie kostenlose oder vergünstigte Waren oder Dienstleistungen) für aktive Arbeitnehmer.

10 Ein Unternehmen muss eine kurzfristig fällige Leistung an Arbeitnehmer nicht umgliedern, wenn sich die Erwartungen des Unternehmens bezüglich des Zeitpunkts der Abgeltung vorübergehend ändern. Verändern sich jedoch die Merkmale der Leistung (beispielsweise Umstellung von einer nicht ansammelbaren Leistung auf eine ansammelbare Leistung) oder sind Erwartungen bezüglich des Zeitpunkts der Abgeltung nicht vorübergehender Natur, wägt das Unternehmen ab, ob die Leistung noch der Definition einer kurzfristig fälligen Leistung an Arbeitnehmer entspricht.

Ansatz und Bewertung

Alle kurzfristig fälligen Leistungen an Arbeitnehmer

11 Hat ein Arbeitnehmer im Verlauf der Bilanzierungsperiode Arbeitsleistungen für ein Unternehmen erbracht, ist von dem Unternehmen der nicht diskontierte Betrag der kurzfristig fälligen Leistung zu erfassen, der voraussichtlich im Austausch für diese Arbeitsleistung gezahlt wird, und zwar

(a) als Schuld (abzugrenzender Aufwand) nach Abzug bereits geleisteter Zahlungen. Übersteigt der bereits gezahlte Betrag den nicht diskontierten Betrag der Leistungen, so hat das Unternehmen die Differenz als Vermögenswert zu aktivieren (aktivische Abgrenzung), soweit die Vorauszahlung beispielsweise zu einer Verringerung künftiger Zahlungen oder einer Rückerstattung führen wird.

(b) als Aufwand, es sei denn, ein anderer Standard verlangt oder erlaubt die Einbeziehung der Leistungen in die Anschaffungs- oder Herstellungskosten eines Vermögenswerts (siehe z. B. IAS 2 *Vorräte* und IAS 16 *Sachanlagen*).

12 Die Paragraphen 13, 16 und 19 erläutern, wie Paragraph 11 von einem Unternehmen auf kurzfristig fällige Leistungen an Arbeitnehmer in Form von vergüteter Abwesenheit und Gewinn- und Erfolgsbeteiligung anzuwenden ist.

Kurzfristig fällige Abwesenheitsvergütungen

13 Ein Unternehmen hat die erwarteten Kosten für kurzfristig fällige Leistungen an Arbeitnehmer in Form von vergüteten Abwesenheiten gemäß Paragraph 11 wie folgt zu erfassen:

(a) im Falle ansammelbarer Ansprüche, sobald die Arbeitnehmer Arbeitsleistungen erbracht haben, durch die sich ihre Ansprüche auf vergütete künftige Abwesenheit erhöhen.

(b) im Falle nicht ansammelbarer Ansprüche an dem Zeitpunkt, an dem die Abwesenheit eintritt.

▼B

14 Ein Unternehmen kann aus verschiedenen Gründen Vergütungen bei Abwesenheit von Arbeitnehmern zahlen, z. B. bei Urlaub, Krankheit, vorübergehender Arbeitsunfähigkeit, Erziehungsurlaub, Schöffentätigkeit oder bei Ableistung von Militärdienst. Ansprüche auf vergütete Abwesenheiten werden unterteilt in:

(a) ansammelbare Ansprüche; und

(b) nicht ansammelbare Ansprüche.

15 Ansammelbare Ansprüche auf vergütete Abwesenheit sind solche, die vorgetragen werden und in künftigen Perioden genutzt werden können, wenn der Anspruch in der Berichtsperiode nicht voll ausgeschöpft wird. Ansammelbare Ansprüche auf vergütete Abwesenheit können entweder unverfallbar (d. h. Arbeitnehmer haben bei ihrem Ausscheiden aus dem Unternehmen Anspruch auf einen Barausgleich für nicht in Anspruch genommene Leistungen) oder verfallbar sein (d. h. Arbeitnehmer haben bei ihrem Ausscheiden aus dem Unternehmen keinen Anspruch auf Barausgleich für nicht in Anspruch genommene Leistungen). Eine Verpflichtung entsteht, wenn Arbeitnehmer Leistungen erbringen, durch die sich ihr Anspruch auf künftige vergütete Abwesenheit erhöht. Die Verpflichtung entsteht selbst dann und ist zu erfassen, wenn die Ansprüche auf vergütete Abwesenheit verfallbar sind, wobei allerdings die Bewertung dieser Verpflichtung davon beeinflusst wird, dass Arbeitnehmer möglicherweise aus dem Unternehmen ausscheiden, bevor sie die angesammelten verfallbaren Ansprüche nutzen.

16 Ein Unternehmen hat die erwarteten Kosten ansammelbarer Ansprüche auf vergütete Abwesenheit mit dem zusätzlichen Betrag zu bewerten, den das Unternehmen aufgrund der zum Abschlussstichtag angesammelten, nicht genutzten Ansprüche voraussichtlich zahlen muss.

17 Bei dem im vorangegangenen Paragraphen beschriebenen Verfahren wird die Verpflichtung mit dem Betrag der zusätzlichen Zahlungen angesetzt, die voraussichtlich allein aufgrund der Tatsache entstehen, dass die Leistung ansammelbar ist. In vielen Fällen bedarf es keiner detaillierten Berechnungen des Unternehmens, um abschätzen zu können, dass keine wesentliche Verpflichtung aus ungenutzten Ansprüchen auf vergütete Abwesenheit existiert. Zum Beispiel ist eine Krankengeldverpflichtung wahrscheinlich nur dann wesentlich, wenn im Unternehmen formell oder informell Einvernehmen darüber herrscht, dass ungenutzte vergütete Abwesenheit für Krankheit als bezahlter Urlaub genommen werden kann.

Beispiel zur Veranschaulichung der Paragraphen 16 und 17

Ein Unternehmen beschäftigt 100 Mitarbeiter, die jeweils Anspruch auf fünf bezahlte Krankheitstage pro Jahr haben. Nicht in Anspruch genommene Krankheitstage können ein Kalenderjahr vorgetragen werden. Krankheitstage werden zuerst mit den Ansprüchen des laufenden Jahres und dann mit den etwaigen übertragenen Ansprüchen aus dem vorangegangenen Jahr (auf LIFO-Basis) verrechnet. Zum 30. Dezember 20X1 belaufen sich die durchschnittlich ungenutzten Ansprüche auf zwei Tage je Arbeitnehmer. Das Unternehmen erwartet, dass die bisherigen Erfahrungen auch in Zukunft zutreffen, und geht davon aus, dass in 20X2 92 Arbeitnehmer nicht mehr als fünf bezahlte Krankheitstage und die restlichen acht Arbeitnehmer im Durchschnitt sechseinhalb Tage in Anspruch nehmen werden.

Das Unternehmen erwartet, dass es aufgrund der zum 31. Dezember 20X1 ungenutzten angesammelten Ansprüche für zusätzliche zwölf Krankentage zahlen wird (das entspricht je eineinhalb Tagen für acht Arbeitnehmer). Daher bilanziert das Unternehmen eine Schuld in Höhe von 12 Tagen Krankengeld.

18 Nicht ansammelbare Ansprüche auf vergütete Abwesenheit können nicht vorgetragen werden: Sie verfallen, soweit die Ansprüche in der Berichtsperiode nicht vollständig genutzt werden, und berechtigen Arbeitnehmer auch nicht zum Erhalt eines Barausgleichs für ungenutzte Ansprüche bei Ausscheiden aus dem Unternehmen. Dies ist üblicherweise der Fall bei Krankengeld (soweit ungenutzte Ansprüche der Vergangenheit künftige Ansprüche nicht erhöhen), Erziehungsurlaub und vergüteter Abwesenheit bei Schöffentätigkeit oder Militärdienst. Ein Unternehmen erfasst eine Schuld oder einen Aufwand nicht vor dem Zeitpunkt der Abwesenheit, da die Arbeitsleistung der Arbeitnehmer den Wert des Leistungsanspruchs nicht erhöht.

▼B

Gewinn- und Erfolgsbeteiligungspläne

19 Ein Unternehmen hat die erwarteten Kosten eines Gewinn- oder Erfolgsbeteiligungsplanes gemäß Paragraph 11 dann, und nur dann, zu erfassen, wenn

(a) das Unternehmen aufgrund von Ereignissen der Vergangenheit gegenwärtig eine rechtliche oder faktische Verpflichtung hat, solche Leistungen zu gewähren; und

(b) die Höhe der Verpflichtung verlässlich geschätzt werden kann.

Eine gegenwärtige Verpflichtung besteht dann, und nur dann, wenn das Unternehmen keine realistische Alternative zur Zahlung hat.

20 Einige Gewinnbeteiligungspläne sehen vor, dass Arbeitnehmer nur dann einen Gewinnanteil erhalten, wenn sie für einen festgelegten Zeitraum beim Unternehmen bleiben. Im Rahmen solcher Pläne entsteht dennoch eine faktische Verpflichtung für das Unternehmen, da Arbeitnehmer Arbeitsleistung erbringen, durch die sich der zu zahlende Betrag erhöht, sofern sie bis zum Ende des festgesetzten Zeitraums im Unternehmen verbleiben. Bei der Bewertung solcher faktischen Verpflichtungen ist zu berücksichtigen, dass möglicherweise einige Arbeitnehmer ausscheiden, ohne eine Gewinnbeteiligung zu erhalten.

Beispiel zur Veranschaulichung des Paragraphen 20

Ein Gewinnbeteiligungsplan verpflichtet ein Unternehmen zur Zahlung eines bestimmten Anteils vom Jahresgewinn an Arbeitnehmer, die während des ganzen Jahres beschäftigt sind. Wenn im Laufe des Jahres keine Arbeitnehmer ausscheiden, werden die insgesamt auszuzahlenden Gewinnbeteiligungen für das Jahr 3 % des Gewinns betragen. Das Unternehmen schätzt, dass sich die Zahlungen aufgrund der Mitarbeiterfluktuation auf 2,5 % des Gewinns reduzieren.

Das Unternehmen erfasst eine Schuld und einen Aufwand in Höhe von 2,5 % des Gewinns.

21 Möglicherweise ist ein Unternehmen rechtlich nicht zur Zahlung von Erfolgsbeteiligungen verpflichtet. In einigen Fällen ist dies jedoch betriebliche Praxis. In diesen Fällen besteht eine faktische Verpflichtung, da das Unternehmen keine realistische Alternative zur Zahlung der Erfolgsbeteiligung hat. Bei der Bewertung der faktischen Verpflichtung ist zu berücksichtigen, dass möglicherweise einige Arbeitnehmer ausscheiden, ohne eine Erfolgsbeteiligung zu erhalten.

22 Eine verlässliche Schätzung einer rechtlichen oder faktischen Verpflichtung eines Unternehmens hinsichtlich eines Gewinn- oder Erfolgsbeteiligungsplans ist dann und nur dann möglich, wenn

(a) die formellen Regelungen des Plans eine Formel zur Bestimmung der Leistungshöhe enthalten;

(b) das Unternehmen die zu zahlenden Beträge festlegt, bevor der Abschluss zur Veröffentlichung genehmigt wurde; oder

(c) aufgrund früherer Praktiken die Höhe der faktischen Verpflichtung des Unternehmens eindeutig bestimmt ist.

23 Eine Verpflichtung aus Gewinn- und Erfolgsbeteiligungsplänen beruht auf der Arbeitsleistung der Arbeitnehmer und nicht auf einem Rechtsgeschäft mit den Eigentümern des Unternehmens. Deswegen werden die Kosten eines Gewinn- und Erfolgsbeteiligungsplans nicht als Gewinnausschüttung, sondern als Aufwand erfasst.

24 Sind Zahlungen aus Gewinn- und Erfolgsbeteiligungsplänen nicht in voller Höhe innerhalb von zwölf Monaten nach Ende der Berichtsperiode, in der die damit verbundene Arbeitsleistung von den Arbeitnehmern erbracht wurde, fällig, so fallen sie unter andere langfristig fällige Leistungen an Arbeitnehmer (siehe Paragraphen 153-158).

▼B

Angaben

25 Obgleich dieser Standard keine besonderen Angaben zu kurzfristig fälligen Leistungen an Arbeitnehmer vorschreibt, können solche Angaben nach Maßgabe anderer IFRS erforderlich sein. Zum Beispiel sind nach IAS 24 Angaben zu Leistungen an Mitglieder der Geschäftsleitung zu machen. Nach IAS 1 *Darstellung des Abschlusses* ist der Aufwand für die Leistungen an Arbeitnehmer anzugeben.

LEISTUNGEN NACH BEENDIGUNG DES ARBEITSVERHÄLTNISSES: UNTERSCHEIDUNG ZWISCHEN BEITRAGSORIENTIERTEN UND LEISTUNGSORIENTIERTEN VERSORGUNGSPLÄNEN

26 Leistungen nach Beendigung des Arbeitsverhältnisses umfassen u.a.:

(a) Rentenleistungen (beispielweise Renten und Pauschalzahlungen bei Renteneintritt); und

(b) sonstige Leistungen nach Beendigung des Arbeitsverhältnisses wie Lebensversicherungen und medizinische Versorgung nach Beendigung des Arbeitsverhältnisses.

Vereinbarungen, nach denen ein Unternehmen solche Leistungen gewährt, werden als Pläne für Leistungen nach Beendigung des Arbeitsverhältnisses bezeichnet. Dieser Standard ist auf alle derartigen Vereinbarungen anzuwenden, unabhängig davon, ob diese die Errichtung einer eigenständigen Einheit vorsehen, an die Beiträge entrichtet und aus der Leistungen erbracht werden, oder nicht.

27 Pläne für Leistungen nach Beendigung des Arbeitsverhältnisses werden in Abhängigkeit von ihrem wirtschaftlichen Gehalt, der sich aus den grundlegenden Leistungsbedingungen und -voraussetzungen des Planes ergibt, entweder als leistungsorientiert oder als beitragsorientiert klassifiziert.

28 Im Rahmen beitragsorientierter Pläne ist die rechtliche oder faktische Verpflichtung eines Unternehmens auf den vom Unternehmen vereinbarten Beitrag zum Fonds begrenzt. Damit richtet sich die Höhe der Leistungen nach Beendigung des Arbeitsverhältnisses, die der Arbeitnehmer erhält, nach der Höhe der Beiträge, die das Unternehmen (und manchmal auch dessen Arbeitnehmer) an den betreffenden Plan oder an ein Versicherungsunternehmen gezahlt haben, sowie der Rendite aus der Anlage dieser Beiträge. Folglich werden das versicherungsmathematische Risiko (dass Leistungen geringer ausfallen können als erwartet) und das Anlagerisiko (dass die angelegten Vermögenswerte nicht ausreichen, um die erwarteten Leistungen zu erbringen) im Wesentlichen vom Arbeitnehmer getragen.

29 Beispiele für Situationen, in denen die Verpflichtung eines Unternehmens nicht auf die vereinbarten Beitragszahlungen an den Fonds begrenzt ist, liegen dann vor, wenn die rechtliche oder faktische Verpflichtung des Unternehmens dadurch gekennzeichnet ist, dass

(a) die in einem Plan enthaltene Leistungsformel nicht ausschließlich auf die Beiträge abstellt, sondern dem Unternehmen die Zahlung weiterer Beiträge vorschreibt, falls das Vermögen zur Erfüllung der in der Leistungsformel des Plans vorgesehenen Leistungen nicht ausreicht;

(b) eine bestimmte Mindestverzinsung der Beiträge entweder mittelbar über einen Leistungsplan oder unmittelbar garantiert wurde; oder

(c) betriebsübliche Praktiken eine faktische Verpflichtung begründen. Eine faktische Verpflichtung kann beispielsweise entstehen, wenn ein Unternehmen in der Vergangenheit stets die Leistungen für ausgeschiedene Arbeitnehmer erhöht hat, um sie an die Inflation anzupassen, selbst wenn dazu keine rechtliche Verpflichtung bestand.

30 Im Rahmen leistungsorientierter Versorgungspläne

(a) besteht die Verpflichtung des Unternehmens in der Gewährung der zugesagten Leistungen an aktive und ausgeschiedene Arbeitnehmer; und

▼B

(b) werden das versicherungsmathematische Risiko (d. h., dass die Leistungen höhere Kosten als erwartet verursachen) sowie das Anlagerisiko im Wesentlichen vom Unternehmen getragen. Sollte die tatsächliche Entwicklung ungünstiger verlaufen als dies nach den versicherungsmathematischen Annahmen oder Renditeannahmen für die Vermögensanlage erwartet wurde, so kann sich die Verpflichtung des Unternehmens erhöhen.

31 In den Paragraphen 32-49 wird die Unterscheidung zwischen beitragsorientierten und leistungsorientierten Plänen im Rahmen von gemeinschaftlichen Plänen mehrerer Arbeitgeber, leistungsorientierten Plänen mit Risikoverteilung zwischen Unternehmen unter gemeinsamer Beherrschung, staatlichen Plänen und versicherten Leistungen erläutert.

Gemeinschaftliche Pläne mehrerer Arbeitgeber

32 Ein gemeinschaftlicher Plan mehrerer Arbeitgeber ist von einem Unternehmen nach den Regelungen des Plans (einschließlich faktischer Verpflichtungen, die über die formalen Regelungsinhalte des Plans hinausgehen) als beitragsorientierter Plan oder als leistungsorientierter Plan einzustufen.

33 Beteiligt sich ein Unternehmen an einem gemeinschaftlichen Plan mehrerer Arbeitgeber, der als leistungsorientiert eingestuft ist, und trifft Paragraph 34 nicht zu, so hat das Unternehmen

(a) seinen Anteil an der leistungsorientierten Verpflichtung, dem Planvermögen und den mit dem Plan verbundenen Kosten genauso zu bilanzieren wie bei jedem anderen leistungsorientierten Plan; und

(b) die gemäß den Paragraphen 135–148 (unter Ausschluss von Paragraph 148(d)) erforderlichen Angaben zu machen.

34 Falls keine ausreichenden Informationen zur Verfügung stehen, um einen leistungsorientierten gemeinschaftlichen Plan mehrerer Arbeitgeber wie einen leistungsorientierten Plan zu bilanzieren, hat das Unternehmen

(a) den Plan wie einen beitragsorientierten Plan zu bilanzieren, d. h. gemäß den Paragraphen 51 und 52; und

(b) die in Paragraph 148 vorgeschriebenen Angaben zu machen.

35 Ein leistungsorientierter gemeinschaftlicher Plan mehrerer Arbeitgeber liegt beispielsweise dann vor, wenn:

(a) der Plan durch Umlagebeiträge finanziert wird: d.h. Beiträge werden ausreichend hoch angesetzt, damit die in der gleichen Periode fälligen Leistungen voraussichtlich voll gezahlt werden können, während die in der Berichtsperiode erdienten künftigen Leistungen aus künftigen Beiträgen gezahlt werden; und

(b) sich die Höhe der Leistungen an Arbeitnehmer nach der Länge ihrer Dienstzeiten bemisst und die am Plan beteiligten Unternehmen keine realistische Möglichkeit zur Beendigung ihrer Mitgliedschaft haben, ohne einen Beitrag für die bis zum Tag des Ausscheidens aus dem Plan erdienten Leistungen ihrer Arbeitnehmer zu zahlen. Ein solcher Plan beinhaltet versicherungsmathematische Risiken für das Unternehmen: falls die tatsächlichen Kosten der bis zum Abschlussstichtag bereits erdienten Leistungen höher sind als erwartet, wird das Unternehmen entweder seine Beiträge erhöhen oder die Arbeitnehmer davon überzeugen müssen, Leistungsminderungen zu akzeptieren. Aus diesem Grund ist ein solcher Plan ein leistungsorientierter Plan.

36 Wenn ausreichende Informationen über einen gemeinschaftlichen leistungsorientierten Plan mehrerer Arbeitgeber verfügbar sind, erfasst das Unternehmen seinen Anteil an der leistungsorientierten Verpflichtung, dem Planvermögen und den Kosten für Leistungen nach Beendigung des Arbeitsverhältnisses in der gleichen Weise wie für jeden anderen leistungsorientierten Plan. Doch ist ein Unternehmen möglicherweise nicht in der Lage, seinen Anteil an der Vermögens- Finanz- und Ertragslage des Plans für Bilanzierungszwecke hinreichend verlässlich zu bestimmen. Dies kann der Fall sein, wenn

▼B

(a) der Plan die teilnehmenden Unternehmen versicherungsmathematischen Risiken in Bezug auf die aktiven und ausgeschiedenen Arbeitnehmer der anderen Unternehmen aussetzt, und so im Ergebnis keine stetige und verlässliche Grundlage für die Zuordnung der Verpflichtung, des Planvermögens und der Kosten auf die einzelnen, teilnehmenden Unternehmen existiert; oder

(b) das Unternehmen keinen Zugang zu ausreichenden Informationen über den Plan hat, die den Vorschriften dieses Standards genügen.

In diesen Fällen bilanziert das Unternehmen den Plan wie einen beitragsorientierten Plan und macht die in Paragraph 148 vorgeschriebenen Angaben.

37 Es kann eine vertragliche Vereinbarung zwischen dem gemeinschaftlichen Plan mehrerer Arbeitgeber und dessen Teilnehmern bestehen, worin festgelegt ist, wie der Überschuss aus dem Plan an die Teilnehmer verteilt wird (oder der Fehlbetrag finanziert wird). Ein Teilnehmer eines gemeinschaftlichen Plans mehrerer Arbeitgeber, der vereinbarungsgemäß als beitragsorientierter Plan gemäß Paragraph 34 bilanziert wird, hat den Vermögenswert oder die Schuld aus der vertraglichen Vereinbarung anzusetzen und die daraus entstehenden Erträge oder Aufwendungen im Gewinn oder Verlust zu erfassen.

Beispiel zur Veranschaulichung des Paragraphen 37 (*)

Ein Unternehmen beteiligt sich an einem leistungsorientierten Plan mehrerer Arbeitgeber, der jedoch keine auf IAS 19 basierenden Bewertungen des Plans erstellt. Das Unternehmen bilanziert den Plan daher als beitragsorientierten Plan. Eine nicht auf IAS 19 basierende Bewertung der Finanzierung weist einen Fehlbetrag des Plans von 100 Mio. WE* auf. Der Plan hat mit den beteiligten Arbeitgebern vertraglich einen Beitragsplan vereinbart, der innerhalb der nächsten fünf Jahre den Fehlbetrag beseitigen wird. Die vertraglich vereinbarten Gesamtbeiträge des Unternehmens belaufen sich auf 8 Mio. WE.

Das Unternehmen setzt nach Berücksichtigung des Zeitwertes des Geldes eine Schuld für die Beiträge und einen gleichhohen Aufwand im Gewinn oder Verlust an.

38 Gemeinschaftliche Pläne mehrerer Arbeitgeber unterscheiden sich von gemeinschaftlich verwalteten Plänen. Ein gemeinschaftlich verwalteter Plan ist lediglich eine Zusammenfassung von Plänen einzelner Arbeitgeber, die es diesen ermöglicht, ihre jeweiligen Planvermögen für Zwecke der gemeinsamen Anlage zusammenzulegen und die Kosten der Vermögensanlage und der allgemeinen Verwaltung zu senken, wobei die Ansprüche der verschiedenen Arbeitgeber aber getrennt bleiben und nur Leistungen an ihre jeweiligen Arbeitnehmer betreffen. Gemeinschaftlich verwaltete Pläne verursachen keine besonderen Bilanzierungsprobleme, weil die erforderlichen Informationen jederzeit verfügbar sind, um sie wie jeden anderen Plan eines einzelnen Arbeitgebers zu behandeln, und weil solche Pläne die teilnehmenden Unternehmen keinen versicherungsmathematischen Risiken in Bezug auf aktive und ausgeschiedene Arbeitnehmer der anderen Unternehmen aussetzen. Die Definitionen in diesem Standard verpflichten ein Unternehmen, einen gemeinschaftlich verwalteten Plan entsprechend dem Regelungswerk des Plans (einschließlich möglicher faktischer Verpflichtungen, die über die formalen Regelungsinhalte hinausgehen) als einen beitragsorientierten Plan oder einen leistungsorientierten Plan einzuordnen.

39 Bei der Feststellung, wann eine im Zusammenhang mit der Auflösung eines leistungsorientierten Plans mehrerer Arbeitgeber oder des Ausscheidens des Unternehmens aus einem leistungsorientierten Plan mehrerer Arbeitgeber entstandene Schuld anzusetzen und wie sie zu bewerten ist, hat ein Unternehmen IAS 37 *Rückstellungen, Eventualschulden und Eventualforderungen* anzuwenden.

(*) In diesem Standard werden Geldbeträge in „Währungseinheiten (WE)“ ausgedrückt.

▼B

Leistungsorientierte Pläne, die Risiken auf verschiedene Unternehmen unter gemeinsamer Beherrschung verteilen

40 Leistungsorientierte Pläne, die Risiken auf mehrere, unter gemeinsamer Beherrschung stehende Unternehmen verteilen, wie auf ein Mutterunternehmen und seine Tochterunternehmen, gelten nicht als gemeinschaftliche Pläne mehrerer Arbeitgeber.

41 Ein an einem solchen Plan teilnehmendes Unternehmen hat Informationen über den gesamten Plan einzuholen, der nach dem vorliegenden Standard auf Grundlage von Annahmen, die für den gesamten Plan gelten, bewertet wird. Besteht eine vertragliche Vereinbarung oder eine ausgewiesene Richtlinie, die leistungsorientierten Nettokosten des gesamten, gemäß dem vorliegenden Standard bewerteten Plans einzelnen Unternehmen der Gruppe anzulasten, so hat das Unternehmen die angelasteten leistungsorientierten Nettokosten in seinem separaten Einzelabschluss oder dem Jahresabschluss zu erfassen. Gibt es keine derartige Vereinbarung oder Richtlinie, sind die leistungsorientierten Nettokosten von dem Unternehmen der Gruppe, das das rechtliche Trägerunternehmen des Plans ist, in seinem separatem Einzelabschluss oder in seinem Jahresabschluss zu erfassen. Die anderen Unternehmen der Gruppe haben in ihren separaten Einzelabschlüssen oder Jahresabschlüssen einen Aufwand zu erfassen, der ihrem in der betreffenden Berichtsperiode zu zahlenden Beitrag entspricht.

42 Für jedes einzelne Unternehmen der Gruppe stellt die Teilnahme an einem solchen Plan einen Geschäftsvorfall mit nahe stehenden Unternehmen und Personen dar. Daher hat ein Unternehmen in seinem separaten Einzelabschluss oder seinem Jahresabschluss die in Paragraph 149 vorgeschriebenen Angaben zu machen.

Staatliche Pläne

43 Ein Unternehmen hat einen staatlichen Plan genauso zu behandeln wie einen gemeinschaftlichen Plan mehrerer Arbeitgeber (siehe Paragraphen 32-39).

44 Staatliche Pläne werden durch die Gesetzgebung festgelegt, um alle Unternehmen (oder alle Unternehmen einer bestimmten Kategorie, wie z. B. in einem bestimmten Industriezweig) zu erfassen, und sie werden vom Staat, von regionalen oder überregionalen Einrichtungen des öffentlichen Rechts oder anderen Stellen (z. B. eigens dafür geschaffenen autonomen Institutionen) betrieben, welche nicht der Kontrolle oder Einflussnahme des berichtenden Unternehmens unterstehen. Einige von Unternehmen eingerichtete Pläne erbringen sowohl Pflichtleistungen — und ersetzen insofern die andernfalls über einen staatlichen Plan zu versichernden Leistungen — als auch zusätzliche freiwillige Leistungen. Solche Pläne sind keine staatlichen Pläne.

45 Staatliche Pläne werden als leistungsorientiert oder als beitragsorientiert eingestuft, je nachdem, welche Verpflichtung dem Unternehmen aus dem Plan erwachsen. Viele staatliche Pläne werden nach dem Umlageprinzip finanziert: die Beiträge werden dabei so festgesetzt, dass sie ausreichen, um die erwarteten fälligen Leistungen der gleichen Periode zu erbringen; künftige, in der laufenden Periode erdiente Leistungen werden aus künftigen Beiträgen erbracht. Dennoch besteht bei staatlichen Plänen in den meisten Fällen keine rechtliche oder faktische Verpflichtung des Unternehmens zur Zahlung dieser künftigen Leistungen: es ist nur dazu verpflichtet, die fälligen Beiträge zu entrichten, und wenn das Unternehmen keine dem staatlichen Plan angehörenden Mitarbeiter mehr beschäftigt, ist es auch nicht verpflichtet, die in früheren Jahren erdienten Leistungen der eigenen Mitarbeiter zu erbringen. Deswegen sind staatliche Pläne im Regelfall beitragsorientierte Pläne. In den Fällen, in denen staatliche Pläne leistungsorientierte Pläne sind, wendet ein Unternehmen die Vorschriften der Paragraphen 32-39 an.

▼B

Versicherte Leistungen

46 Ein Unternehmen kann einen Plan für Leistungen nach Beendigung des Arbeitsverhältnisses durch Zahlung von Versicherungsprämien finanzieren. Ein solcher Plan ist als beitragsorientierter Plan zu behandeln, es sei denn, das Unternehmen ist (unmittelbar oder mittelbar über den Plan) rechtlich oder faktisch dazu verpflichtet,

(a) die Leistungen bei Fälligkeit entweder unmittelbar an die Arbeitnehmer zu zahlen; oder

(b) zusätzliche Beträge zu entrichten, falls der Versicherer nicht alle in der laufenden oder früheren Perioden erdienten Leistungen zahlt.

Wenn eine solche rechtliche oder faktische Verpflichtung beim Unternehmen verbleibt, ist der Plan als leistungsorientierter Plan zu behandeln.

47 Die durch einen Versicherungsvertrag versicherten Leistungen müssen keine direkte oder automatische Beziehung zur Verpflichtung des Unternehmens haben. Bei versicherten Plänen für Leistungen nach Beendigung des Arbeitsverhältnisses gilt die gleiche Unterscheidung zwischen Bilanzierung und Finanzierung wie bei anderen fondsfinanzierten Plänen.

48 Wenn ein Unternehmen eine Verpflichtung zu einer nach Beendigung des Arbeitsverhältnisses zu erbringenden Leistung über Beiträge zu einem Versicherungsvertrag finanziert und gemäß diesem eine rechtliche oder faktische Verpflichtung bei dem Unternehmen verbleibt (unmittelbar oder mittelbar über den Plan, durch den Mechanismus bei der Festlegung zukünftiger Beiträge oder, weil der Versicherer ein verbundenes Unternehmen ist), ist die Zahlung der Versicherungsprämien nicht als beitragsorientierte Vereinbarung einzustufen. Daraus folgt, dass das Unternehmen

(a) den qualifizierenden Versicherungsvertrag als Planvermögen erfasst (siehe Paragraph 8); und

(b) andere Versicherungsverträge als Erstattungsansprüche bilanziert (wenn die Verträge die Kriterien des Paragraphen 116 erfüllen).

49 Ist ein Versicherungsvertrag auf den Namen eines einzelnen Planbegünstigten oder auf eine Gruppe von Planbegünstigten ausgestellt und das Unternehmen weder rechtlich noch faktisch dazu verpflichtet, mögliche Verluste aus dem Versicherungsvertrag auszugleichen, so ist das Unternehmen auch nicht dazu verpflichtet, Leistungen unmittelbar an die Arbeitnehmer zu zahlen; die alleinige Verantwortung zur Zahlung der Leistungen liegt dann beim Versicherer. Im Rahmen solcher Verträge stellt die Zahlung der festgelegten Versicherungsprämien grundsätzlich die Abgeltung der Leistungsverpflichtung an Arbeitnehmer dar und nicht lediglich eine Finanzinvestition zur Erfüllung der Verpflichtung. Folglich existiert bei dem Unternehmen kein diesbezüglicher Vermögenswert und keine diesbezügliche Schuld mehr. Ein Unternehmen behandelt derartige Zahlungen daher wie Beiträge an einen beitragsorientierten Plan.

LEISTUNGEN NACH BEENDIGUNG DES ARBEITSVERHÄLTNISSES: BEITRAGSORIENTIERTE PLÄNE

50 Die Bilanzierung beitragsorientierter Pläne ist einfach, weil die Verpflichtung des berichtenden Unternehmens in jeder Periode durch die für diese Periode zu entrichtenden Beiträge bestimmt ist. Deswegen sind zur Bewertung von Verpflichtung oder Aufwand des Unternehmens keine versicherungsmathematischen Annahmen erforderlich und können keine versicherungsmathematischen Gewinne oder Verluste entstehen. Darüber hinaus werden die Verpflichtungen auf nicht abgezinster Basis bewertet, es sei denn, sie sind nicht in voller Höhe innerhalb von zwölf Monaten nach Ende der Periode fällig, in der die damit verbundenen Arbeitsleistungen erbracht werden.

Ansatz und Bewertung

51 Hat ein Arbeitnehmer im Verlauf einer Periode Arbeitsleistungen erbracht, so hat das Unternehmen den im Austausch für die Arbeitsleistung zu zahlenden Beitrag an einen beitragsorientierten Plan wie folgt anzusetzen:

▼B

(a) als Schuld (abzugrenzender Aufwand) nach Abzug bereits entrichteter Beiträge. Übersteigt der bereits gezahlte Beitrag denjenigen Beitrag, der der bis zum Abschlussstichtag erbrachten Arbeitsleistung entspricht, so hat das Unternehmen die Differenz als Vermögenswert zu aktivieren (aktivische Abgrenzung), sofern die Vorauszahlung beispielsweise zu einer Verringerung künftiger Zahlungen oder einer Rückerstattung führen wird.

(b) als Aufwand, es sei denn, ein anderer Standard verlangt oder erlaubt die Einbeziehung des Beitrags in die Anschaffungs- oder Herstellungskosten eines Vermögenswerts (siehe z. B. IAS 2 und IAS 16).

52 Soweit Beiträge an einen beitragsorientierten Plan voraussichtlich nicht innerhalb von zwölf Monaten nach Ende der jährlichen Periode, in der die Arbeitnehmer die entsprechende Arbeitsleistung erbracht haben, in voller Höhe abgegolten werden, sind sie unter Anwendung des in Paragraph 83 angegebenen Abzinsungssatzes abzuzinsen.

Angaben

53 Der als Aufwand für einen beitragsorientierten Versorgungsplan erfasste Betrag ist im Abschluss des Unternehmens anzugeben.

54 Falls IAS 24 dies vorschreibt, sind auch über Beiträge an beitragsorientierte Versorgungspläne für Mitglieder der Geschäftsleitung Informationen vorzulegen.

LEISTUNGEN NACH BEENDIGUNG DES ARBEITSVERHÄLTNISSES: LEISTUNGSORIENTIERTE PLÄNE

55 Die Bilanzierung leistungsorientierter Pläne ist komplex, weil zur Bewertung von Verpflichtung und Aufwand versicherungsmathematische Annahmen erforderlich sind und versicherungsmathematische Gewinne und Verluste auftreten können. Darüber hinaus wird die Verpflichtung auf abgezinster Basis bewertet, da sie möglicherweise erst viele Jahre nach Erbringung der damit zusammenhängenden Arbeitsleistung der Arbeitnehmer gezahlt wird.

Ansatz und Bewertung

56 Leistungsorientierte Versorgungspläne können durch die Zahlung von Beiträgen des Unternehmens, manchmal auch seiner Arbeitnehmer, an eine vom berichtenden Unternehmen unabhängige, rechtlich selbständige Einheit oder einen Fonds, aus der/dem die Leistungen an die Arbeitnehmer gezahlt werden, ganz oder teilweise finanziert sein, oder sie bestehen ohne Fondsdeckung. Die Zahlung der über einen Fonds finanzierten Leistungen hängt bei deren Fälligkeit nicht nur von der Vermögens- und Finanzlage und dem Anlageerfolg des Fonds ab, sondern auch von der Fähigkeit (und Bereitschaft) des Unternehmens, etwaige Fehlbeträge im Vermögen des Fonds auszugleichen. Daher trägt letztlich das Unternehmen die mit dem Plan verbundenen versicherungsmathematischen Risiken und Anlagerisiken. Der für einen leistungsorientierten Plan zu erfassende Aufwand entspricht daher nicht notwendigerweise dem in der Periode fälligen Beitrag.

57 Die Bilanzierung leistungsorientierter Pläne durch ein Unternehmen umfasst folgende Schritte:

(a) Die Bestimmung des Fehlbetrags oder der Vermögensüberdeckung. Dies beinhaltet:

(i) die Anwendung einer versicherungsmathematischen Methode, nämlich des Verfahrens laufender Einmalprämien, zur verlässlichen Schätzung des dem Unternehmen tatsächlich entstehenden Aufwands für die Leistungen, die Arbeitnehmer im Austausch für in der laufenden Periode und in früheren Perioden erbrachte Arbeitsleistungen erdient haben (siehe Paragraphen 67-69). Dazu muss ein Unternehmen bestimmen, wie viel der Leistungen der laufenden und den früheren Perioden zuzuordnen ist (siehe Paragraphen 70-74), und Einschätzungen (versicherungsmathematische Annahmen) zu demographischen Variablen (z. B. Arbeitnehmerfluktuation und Sterbewahrscheinlichkeit) sowie zu finanziellen Variablen (z. B. künftige Gehaltssteigerungen oder Kostentrends für medizinische Versorgung) vornehmen, die die Kosten für die zugesagten Leistungen beeinflussen (siehe Paragraphen 75-98).

▼B

(ii) die Abzinsung dieser Leistungen zur Bestimmung des Barwerts der leistungsorientierten Verpflichtung und des Dienstzeitaufwands der laufenden Periode (siehe Paragraphen 67–69 und 83–86).

(iii) den Abzug des beizulegenden Zeitwerts von Planvermögenswerten (siehe Paragraphen 113–115) vom Barwert der leistungsorientierten Verpflichtung.

(b) Die Bestimmung der Höhe der Nettoschuld aus leistungsorientierten Versorgungsplänen (Vermögenswert) als Betrag des gemäß (a) bestimmten Fehlbetrags bzw. der Vermögensüberdeckung. Dieser wird um die Auswirkungen einer Begrenzung des Nettovermögenswerts aus leistungsorientierten Versorgungsplänen auf die Vermögensobergrenze berichtigt.

(c) Die Bestimmung der folgenden, ergebniswirksam anzusetzenden Beträge:

(i) laufender Dienstzeitaufwand (siehe Paragraphen 70–74).

(ii) nachzuverrechnender Dienstzeitaufwand und Gewinn oder Verlust bei Abgeltung (siehe Paragraphen 99–112).

(iii) Nettozinsen auf die Nettoschuld aus leistungsorientierten Versorgungsplänen (Vermögenswert) (siehe Paragraphen 123–126).

(d) Die Bestimmung der Neubewertungen der Nettoschuld (Vermögenswert) aus einem leistungsorientierten Versorgungsplan. Diese sind unter „Sonstiges Ergebnis“ anzusetzen und setzen sich zusammen aus:

(i) den versicherungsmathematischen Gewinnen und Verlusten (siehe Paragraphen 128 und 129);

(ii) dem Ertrag aus Planvermögen unter Ausschluss von Beträgen, die in den Nettozinsen auf Nettoschulden (Vermögenswerte) aus leistungsorientierten Versorgungsplänen enthalten sind (siehe Paragraph 130); und

(iii) Veränderungen in der Auswirkung der Vermögensobergrenze (siehe Paragraph 64) unter Ausschluss von Beträgen, die in den Nettozinsen auf Nettoschulden (Vermögenswert) aus leistungsorientierten Versorgungsplänen enthalten sind.

Wenn ein Unternehmen mehr als einen leistungsorientierten Versorgungsplan hat, sind diese Verfahren auf jeden wesentlichen Plan gesondert anzuwenden.

58 Ein Unternehmen hat die Nettoschuld (Vermögenswert) aus leistungsorientierten Versorgungsplänen so regelmäßig zu bestimmen, dass sichergestellt ist, dass sich die in den Abschlüssen angesetzten Beträge nicht wesentlich von den Beträgen unterscheiden, die sich bei Bestimmung am Abschlussstichtag ergäben.

59 Der vorliegende Standard empfiehlt, schreibt aber nicht vor, dass ein Unternehmen in die Bewertung aller wesentlichen Verpflichtungen, die die nach Beendigung des Arbeitsverhältnisses zu erbringende Leistungen betreffen, einen qualifizierten Versicherungsmathematiker einbezieht. Ein Unternehmen kann aus praktischen Gründen bereits vor dem Abschlussstichtag einen qualifizierten Versicherungsmathematiker mit einer detaillierten Bewertung der Verpflichtung beauftragen. Die Ergebnisse dieser Bewertung werden jedoch aktualisiert, um wesentlichen Geschäftsvorfällen und anderen wesentlichen Veränderungen bei den Umständen (einschließlich Veränderungen bei Marktpreisen und Zinssätzen) bis zum Abschlussstichtag Rechnung zu tragen.

60 In einigen Fällen können die in diesem Standard dargestellten detaillierten Berechnungen durch Schätzungen, Durchschnittsbildung und vereinfachte Berechnungen verlässlich angenähert werden.

▼B

Bilanzierung der faktischen Verpflichtung

61 Ein Unternehmen hat nicht nur die aus dem formalen Regelungswerk eines leistungsorientierten Plans resultierenden rechtlichen Verpflichtungen zu bilanzieren, sondern auch alle faktischen Verpflichtungen, die aus betriebsüblichen Praktiken resultieren. Betriebliche Praxis begründet faktische Verpflichtungen, wenn das Unternehmen keine realistische Alternative zur Zahlung der Leistungen an Arbeitnehmer hat. Eine faktische Verpflichtung ist beispielsweise dann gegeben, wenn eine Änderung der üblichen betrieblichen Praxis zu einer unannehmbaren Schädigung des sozialen Klimas im Betrieb führen würde.

62 Die formalen Regelungen eines leistungsorientierten Plans können es einem Unternehmen gestatten, sich von seinen Verpflichtungen aus dem Plan zu befreien. Dennoch ist es gewöhnlich schwierig, Pläne (ohne Zahlungen) aufzuheben, wenn die Arbeitnehmer gehalten werden sollen. Solange das Gegenteil nicht belegt wird, erfolgt daher die Bilanzierung unter der Annahme, dass ein Unternehmen, das seinen Arbeitnehmer gegenwärtig solche Leistungen zusagt, dies während der erwarteten Restlebensarbeitszeit der Arbeitnehmer auch weiterhin tun wird.

Bilanz

63 Ein Unternehmen hat die Nettoschuld (Vermögenswert) aus leistungsorientierten Versorgungsplänen in der Bilanz anzusetzen.

64 Erzielt ein Unternehmen aus einem leistungsorientierten Plan eine Vermögensüberdeckung, hat es den Vermögenswert aus dem leistungsorientierten Versorgungsplan zum jeweils niedrigeren der folgenden Beträge anzusetzen:

(a) der Vermögensüberdeckung des leistungsorientierten Plans;

(b) der Vermögensobergrenze. Diese wird anhand des in Paragraph 83 aufgeführten Abzinsungssatzes bestimmt.

65 Ein Vermögenswert aus dem leistungsorientierten Versorgungsplan kann entstehen, wenn ein solcher Plan überdotiert ist oder versicherungsmathematische Gewinne entstanden sind. In diesen Fällen bilanziert das Unternehmen einen Vermögenswert, da

(a) das Unternehmen Verfügungsgewalt über eine Ressource besitzt, d. h. die Möglichkeit hat, aus der Überdotierung künftigen Nutzen zu ziehen;

(b) diese Verfügungsgewalt Ergebnis von Ereignissen der Vergangenheit ist (vom Unternehmen gezahlte Beiträge und von den Arbeitnehmern erbrachte Arbeitsleistung); und

(c) dem Unternehmen daraus künftige wirtschaftliche Vorteile entstehen, und zwar entweder in Form geminderter künftiger Beitragszahlungen oder in Form von Rückerstattungen, entweder unmittelbar an das Unternehmen selbst oder mittelbar an einen anderen Plan mit Vermögensunterdeckung. Die Vermögensobergrenze ist der Barwert dieser künftigen Vorteile.

Ansatz und Bewertung: Barwert leistungsorientierter Verpflichtungen und laufender Dienstzeitaufwand

66 Die letztendlichen Kosten eines leistungsorientierten Plans können durch viele Variablen beeinflusst werden, wie Endgehälter, Mitarbeiterfluktuation und Sterbewahrscheinlichkeit, Arbeitnehmerbeiträge und Kostentrends im Bereich der medizinischen Versorgung. Die tatsächlichen Kosten des Plans sind ungewiss und diese Ungewissheit besteht in der Regel über einen langen Zeitraum. Um den Barwert von Leistungsverpflichtungen nach Beendigung des Arbeitsverhältnisses und den damit verbundenen Dienstzeitaufwand einer Periode zu bestimmen, ist es erforderlich,

(a) eine versicherungsmathematische Bewertungsmethode anzuwenden (siehe Paragraphen 67–69);

(b) die Leistungen den Dienstjahren der Arbeitnehmer zuzuordnen (siehe Paragraphen 70–74); und

(c) versicherungsmathematische Annahmen zu treffen (siehe Paragraphen 75–98).

▼B

Versicherungsmathematische Bewertungsmethode

67 Zur Bestimmung des Barwerts einer leistungsorientierten Verpflichtung, des damit verbundenen Dienstzeitaufwands und, falls zutreffend, des nachzuverrechnenden Dienstzeitaufwands hat ein Unternehmen die Methode der laufenden Einmalprämien anzuwenden.

68 Die Methode der laufenden Einmalprämien (mitunter auch als Anwartschaftsansammlungsverfahren oder Anwartschaftsbarwertverfahren bezeichnet, weil Leistungsbausteine linear pro-rata oder der Planformel folgend den Dienstjahren zugeordnet werden) geht davon aus, dass in jedem Dienstjahr ein zusätzlicher Teil des Leistungsanspruchs erdient wird (siehe Paragraphen 70-74) und bewertet jeden dieser Leistungsbausteine separat, um so die endgültige Verpflichtung aufzubauen (siehe Paragraphen 75-98).

Beispiel zur Veranschaulichung des Paragraphen 68

Bei Beendigung des Arbeitsverhältnisses ist eine Kapitalleistung in Höhe von 1 % des Endgehalts für jedes geleistete Dienstjahr zu zahlen. Im ersten Dienstjahr beträgt das Gehalt 10.000 WE und steigt erwartungsgemäß jedes Jahr um 7 % (bezogen auf den Vorjahresstand). Der angewendete Abzinsungssatz beträgt 10 % *per annum*. Die folgende Tabelle veranschaulicht, wie sich die Verpflichtung für einen Mitarbeiter aufbaut, der voraussichtlich am Ende des 5. Dienstjahres ausscheidet, wobei unterstellt wird, dass die versicherungsmathematischen Annahmen keinen Änderungen unterliegen. Zur Vereinfachung wird im Beispiel die ansonsten erforderliche Berücksichtigung der Wahrscheinlichkeit vernachlässigt, dass der Arbeitnehmer vor oder nach diesem Zeitpunkt ausscheidet.

Jahr	*1*	*2*	*3*	*4*	*5*
	WE	*WE*	*WE*	*WE*	*WE*
Leistung erdient in:					
— *früheren Dienstjahren*	*0*	*131*	*262*	*393*	*524*
— *dem laufenden Dienstjahr (1 % des Endgehalts)*	*131*	*131*	*131*	*131*	*131*
— *dem laufenden und früheren Dienstjahren*	*131*	*262*	*393*	*524*	*655*
Verpflichtung zu Beginn des Berichtszeitraums	—	*89*	*196*	*324*	*476*
Zinsen von 10 %	—	*9*	*20*	*33*	*48*
Laufender Dienstzeitaufwand	*89*	*98*	*108*	*119*	*131*
Verpflichtung am Ende des Berichtszeitraums	*89*	*196*	*324*	*476*	*655*

Anmerkung:

1 Die Verpflichtung zu Beginn des Berichtszeitraums entspricht dem Barwert der Leistungen, die früheren Dienstjahren zugeordnet werden.

2 Der laufende Dienstzeitaufwand entspricht dem Barwert der Leistungen, die dem laufenden Dienstjahr zugeordnet werden.

3 Die Verpflichtung am Ende des Berichtszeitraums entspricht dem Barwert der Leistungen, die dem laufenden und früheren Dienstjahren zugeordnet werden.

69 Die gesamte Verpflichtung für Leistungen nach Beendigung des Arbeitsverhältnisses ist vom Unternehmen abzuzinsen, auch wenn ein Teil der Verpflichtung voraussichtlich innerhalb von zwölf Monaten nach dem Abschlussstichtag abgegolten wird.

▼B

Zuordnung von Leistungen zu Dienstjahren

70 Bei der Bestimmung des Barwerts seiner leistungsorientierten Verpflichtungen, des damit verbundenen Dienstzeitaufwands und, sofern zutreffend, des nachzuverrechnenden Dienstzeitaufwands hat das Unternehmen die Leistungen den Dienstjahren so zuzuordnen, wie es die Planformel vorgibt. Führt die in späteren Dienstjahren erbrachte Arbeitsleistung der Arbeitnehmer allerdings zu einem wesentlich höheren Leistungsniveau als die in früheren Dienstjahren erbrachte Arbeitsleistung, so ist die Leistungszuordnung linear vorzunehmen, und zwar

(a) ab dem Zeitpunkt, zu dem die Arbeitsleistung des Arbeitnehmers erstmalig zu Leistungen aus dem Plan führt (unabhängig davon, ob die Gewährung der Leistungen vom Fortbestand des Arbeitsverhältnisses abhängig ist oder nicht); bis

(b) zu dem Zeitpunkt, ab dem die weitere Arbeitsleistung des Arbeitnehmers die Leistungen aus dem Plan, von Erhöhungen wegen Gehaltssteigerungen abgesehen, nicht mehr wesentlich erhöht.

71 Das Verfahren der laufenden Einmalprämien verlangt, dass das Unternehmen der laufenden Periode (zwecks Bestimmung des laufenden Dienstzeitaufwands) sowie der laufenden und früheren Perioden (zwecks Bestimmung des gesamten Barwerts der leistungsorientierten Verpflichtung) Leistungsteile zuordnet. Leistungsteile werden jenen Perioden zugeordnet, in denen die Verpflichtung, diese nach Beendigung des Arbeitsverhältnisses zu gewähren, entsteht. Diese Verpflichtung entsteht in dem Maße, wie die Arbeitnehmer ihre Arbeitsleistungen im Austausch für die ihnen nach Beendigung des Arbeitsverhältnisses vom Unternehmen erwartungsgemäß in späteren Berichtsperioden zu zahlenden Leistungen erbringen. Versicherungsmathematische Verfahren versetzen das Unternehmen in die Lage, diese Verpflichtung hinreichend verlässlich zu bewerten, um den Ansatz einer Schuld zu begründen.

Beispiele zur Veranschaulichung des Paragraphen 71

1 Ein leistungsorientierter Plan sieht bei Renteneintritt die Zahlung einer Kapitalleistung von 100 WE für jedes Dienstjahr vor.

Jedem Dienstjahr wird eine Leistung von 100 WE zugeordnet. Der laufende Dienstzeitaufwand entspricht dem Barwert von 100 WE. Der gesamte Barwert der leistungsorientierten Verpflichtung entspricht dem Barwert von 100 WE, multipliziert mit der Anzahl der bis zum Abschlussstichtag geleisteten Dienstjahre.

Wenn die Leistung unmittelbar beim Ausscheiden des Arbeitnehmers aus dem Unternehmen fällig wird, geht der erwartete Zeitpunkt des Ausscheidens des Arbeitnehmers in die Berechnung des laufenden Dienstzeitaufwands und des Barwerts der leistungsorientierten Verpflichtung ein. Folglich sind beide Werte — wegen des Abzinsungseffektes — geringer als die Beträge, die sich bei Ausscheiden des Mitarbeiters am Abschlussstichtag ergeben würden.

2 Ein Plan sieht eine monatliche Rente von 0,2 % des Endgehalts für jedes Dienstjahr vor. Die Rente ist ab Vollendung des 65. Lebensjahres zu zahlen.

Jedem Dienstjahr wird eine Leistung in Höhe des zum erwarteten Zeitpunkt des Renteneintritts ermittelten Barwerts einer lebenslangen monatlichen Rente von 0,2 % des geschätzten Endgehalts zugeordnet. Diese ist ab dem erwarteten Tag des Renteneintritts bis zum erwarteten Todestag zu zahlen. Der laufende Dienstzeitaufwand entspricht dem Barwert dieser Leistung. Der Barwert der leistungsorientierten Verpflichtung entspricht dem Barwert monatlicher Rentenzahlungen in Höhe von 0,2 % des Endgehalts, multipliziert mit der Anzahl der bis zum Abschlussstichtag geleisteten Dienstjahre. Der laufende Dienstzeitaufwand und der Barwert der leistungsorientierten Verpflichtung werden abgezinst, weil die Rentenzahlungen erst mit Vollendung des 65. Lebensjahres beginnen.

▼B

72 Die erbrachte Arbeitsleistung eines Arbeitnehmers führt bei leistungsorientierten Plänen selbst dann zu einer Verpflichtung, wenn die Gewährung der Leistungen vom Fortbestand der Arbeitsverhältnisse abhängt (die Leistungen also noch nicht unverfallbar sind). Arbeitsleistung, die vor Eintritt der Unverfallbarkeit erbracht wurde, begründet eine faktische Verpflichtung, weil die bis zur vollen Anspruchsberechtigung noch zu erbringende Arbeitsleistung an jedem folgenden Abschlussstichtag sinkt. Das Unternehmen berücksichtigt bei der Bewertung seiner leistungsorientierten Verpflichtung die Wahrscheinlichkeit, dass einige Mitarbeiter die Unverfallbarkeitsvoraussetzungen nicht erfüllen. Auch wenn verschiedene Leistungen nach Beendigung des Arbeitsverhältnisses nur dann gezahlt werden, wenn nach dem Ausscheiden eines Arbeitnehmers ein bestimmtes Ereignis eintritt, z. B. im Falle der medizinischen Versorgung nach Beendigung des Arbeitsverhältnisses, entsteht gleichermaßen eine Verpflichtung bereits mit der Erbringung der Arbeitsleistung des Arbeitnehmers, wenn diese einen Leistungsanspruch bei Eintritt des bestimmten Ereignisses begründet. Die Wahrscheinlichkeit, dass das bestimmte Ereignis eintritt, beeinflusst die Verpflichtung in ihrer Höhe, nicht jedoch dem Grunde nach.

Beispiele zur Veranschaulichung des Paragraphen 72

1 Ein Plan zahlt eine Leistung von 100 WE für jedes Dienstjahr. Nach zehn Dienstjahren wird die Anwartschaft unverfallbar.

Jedem Dienstjahr wird eine Leistung von 100 WE zugeordnet. In jedem der ersten zehn Jahre ist im laufenden Dienstzeitaufwand und im Barwert der Verpflichtung die Wahrscheinlichkeit berücksichtigt, dass der Arbeitnehmer eventuell keine zehn Dienstjahre vollendet.

2 Aus einem Plan wird eine Leistung von 100 WE für jedes Dienstjahr gewährt, wobei Dienstjahre vor Vollendung des 25. Lebensjahres ausgeschlossen sind. Die Anwartschaft ist sofort unverfallbar.

Den vor Vollendung des 25. Lebensjahres erbrachten Dienstjahren wird keine Leistung zugeordnet, da die vor diesem Zeitpunkt erbrachte Arbeitsleistung (unabhängig vom Fortbestand des Arbeitsverhältnisses) keine Anwartschaft auf Leistungen begründet. Jedem Folgejahr wird eine Leistung von 100 WE zugeordnet.

73 Die Verpflichtung erhöht sich bis zu dem Zeitpunkt, ab dem weitere Arbeitsleistungen zu keiner wesentlichen Erhöhung der Leistungen mehr führen. Daher werden alle Leistungen Perioden zugeordnet, die zu diesem Zeitpunkt oder vorher enden. Die Leistung wird den einzelnen Bilanzierungsperioden nach Maßgabe der im Plan enthaltenen Formel zugeordnet. Falls jedoch die in späteren Jahren erbrachte Arbeitsleistung eines Arbeitnehmers wesentlich höhere Anwartschaften begründet als in früheren Jahren, so hat das Unternehmen die Leistungen linear über die Berichtsperioden bis zu dem Zeitpunkt zu verteilen, ab dem weitere Arbeitsleistungen des Arbeitnehmers zu keiner wesentlichen Erhöhung der Anwartschaft mehr führen. Begründet ist dies dadurch, dass letztendlich die im gesamten Zeitraum erbrachte Arbeitsleistung zu einer Anwartschaft auf diesem höheren Niveau führt.

Beispiele zur Veranschaulichung des Paragraphen 73

1 Ein Plan sieht eine einmalige Kapitalleistung von 1.000 WE vor, die nach zehn Dienstjahren unverfallbar wird. Für nachfolgende Dienstjahre sieht der Plan keine weiteren Leistungen mehr vor.

Jedem der ersten 10 Jahre wird eine Leistung von 100 WE (1.000 WE geteilt durch 10) zugeordnet.

Im laufenden Dienstzeitaufwand für jedes der ersten zehn Jahre wird die Wahrscheinlichkeit berücksichtigt, dass der Arbeitnehmer eventuell vor Vollendung von zehn Dienstjahren ausscheidet. Den folgenden Jahren wird keine Leistung zugeordnet.

2 Ein Plan zahlt bei Renteneintritt eine einmalige Kapitalleistung von 2.000 WE an alle Arbeitnehmer, die im Alter von 55 Jahren nach zwanzig Dienstjahren noch im Unternehmen beschäftigt sind oder an Arbeitnehmer, die unabhängig von ihrer Dienstzeit im Alter von 65 Jahren noch im Unternehmen beschäftigt sind.

▼B

Arbeitnehmer, die vor Vollendung des 35. Lebensjahres eintreten, erwerben erst mit Vollendung des 35. Lebensjahrs eine Anwartschaft auf Leistungen aus diesem Plan (ein Arbeitnehmer könnte mit 30 aus dem Unternehmen ausscheiden und mit 33 zurückkehren, ohne dass dies Auswirkungen auf die Höhe oder die Fälligkeit der Leistung hätte). Die Gewährung dieser Leistungen hängt von der Erbringung künftiger Arbeitsleistung ab. Zudem führt die Erbringung von Arbeitsleistung nach Vollendung des 55. Lebensjahres nicht zu einer wesentlichen Erhöhung der Anwartschaft. Für diese Arbeitnehmer ordnet das Unternehmen jedem Dienstjahr zwischen Vollendung des 35. und des 55. Lebensjahres eine Leistung von 100 WE (2.000 WE geteilt durch 20) zu.

Für Arbeitnehmer, die zwischen Vollendung des 35. und des 45. Lebensjahres eintreten, führt eine Dienstzeit von mehr als 20 Jahren nicht zu einer wesentlichen Erhöhung der Anwartschaft. Jedem der ersten 20 Dienstjahre dieser Arbeitnehmer ordnet das Unternehmen deswegen eine Leistung von 100 WE zu (2.000 WE geteilt durch 20).

Für Arbeitnehmer, die im Alter von 55 Jahren eintreten, führt eine Dienstzeit von mehr als 10 Jahren nicht zu einer wesentlichen Erhöhung der Anwartschaft. Jedem der ersten 10 Dienstjahre dieser Arbeitnehmer ordnet das Unternehmen eine Leistung von 200 WE zu (2.000 WE geteilt durch 10).

Im laufenden Dienstzeitaufwand und im Barwert der Verpflichtung wird für alle Arbeitnehmer die Wahrscheinlichkeit berücksichtigt, dass die für die Leistung erforderlichen Dienstjahre eventuell nicht erreicht werden.

3 Ein Plan für Leistungen der medizinischen Versorgung nach Beendigung des Arbeitsverhältnisses erstattet dem Arbeitnehmer 40 % der Kosten für medizinische Versorgung nach Beendigung des Arbeitsverhältnisses, wenn er nach mehr als 10 und weniger als 20 Dienstjahren ausscheidet und 50 % der Kosten, wenn er nach 20 oder mehr Jahren ausscheidet.

Nach Maßgabe der Leistungsformel des Plans ordnet das Unternehmen jedem der ersten 10 Dienstjahre 4 % (40 % geteilt durch 10) und jedem der folgenden 10 Dienstjahre 1 % (10 % geteilt durch 10) des Barwertes der erwarteten Kosten für medizinische Versorgung zu. Im laufenden Dienstzeitaufwand eines jeden Dienstjahres wird die Wahrscheinlichkeit berücksichtigt, dass der Arbeitnehmer die für die gesamten oder anteiligen Leistungen erforderlichen Dienstjahre eventuell nicht erreicht. Für Arbeitnehmer, deren Ausscheiden innerhalb von zehn Jahren erwartet wird, wird keine Leistung zugeordnet.

4 Ein Plan für Leistungen der medizinischen Versorgung nach Beendigung des Arbeitsverhältnisses erstattet dem Arbeitnehmer 10 % der Kosten für medizinische Versorgung nach Beendigung des Arbeitsverhältnisse, wenn er nach mehr als 10 und weniger als 20 Dienstjahren ausscheidet und 50 % der Kosten, wenn er nach 20 oder mehr Jahren ausscheidet.

Arbeitsleistung in späteren Jahren berechtigt zu wesentlich höheren Leistungen als Arbeitsleistung in früheren Jahren der Dienstzeit. Für Arbeitnehmer, die voraussichtlich nach 20 oder mehr Jahren ausscheiden, wird die Leistung daher linear gemäß Paragraph 71 verteilt. Arbeitsleistung nach mehr als 20 Jahren führt zu keiner wesentlichen Erhöhung der zugesagten Leistung. Deswegen wird jedem der ersten 20 Jahre ein Leistungsteil von 2,5 % des Barwerts der erwarteten Kosten der medizinischen Versorgung zugeordnet (50 % geteilt durch 20).

Für Arbeitnehmer, die voraussichtlich zwischen dem zehnten und dem zwanzigsten Jahr ausscheiden, wird jedem der ersten 10 Jahre eine Teilleistung von 1 % des Barwerts der erwarteten Kosten für die medizinische Versorgung zugeordnet.

Für diese Arbeitnehmer wird den Dienstjahren zwischen dem Ende des zehnten Jahres und dem geschätzten Datum des Ausscheidens keine Leistung zugeordnet.

Für Arbeitnehmer, deren Ausscheiden innerhalb von zehn Jahren erwartet wird, wird keine Leistung zugeordnet.

▼B

74 Entspricht die Höhe der zugesagten Leistung einem konstanten Anteil am Endgehalt für jedes Dienstjahr, so haben künftige Gehaltssteigerungen zwar Auswirkungen auf den zur Erfüllung der am Abschlussstichtag bestehenden, auf frühere Dienstjahre zurückgehenden Verpflichtung nötigen Betrag, sie führen jedoch nicht zu einer Erhöhung der Verpflichtung selbst. Deswegen

(a) begründen Gehaltssteigerungen in Bezug auf Paragraph 70(b) keine zusätzliche Leistung an Arbeitnehmer, obwohl sich die Leistungshöhe am Endgehalt bemisst; und

(b) entspricht die jeder Berichtsperiode zugeordnete Leistung in ihrer Höhe einem konstanten Anteil desjenigen Gehalts, auf das sich die Leistung bezieht.

Beispiel zur Veranschaulichung des Paragraphen 74

Den Arbeitnehmern steht eine Leistung in Höhe von 3 % des Endgehalts für jedes Dienstjahr vor Vollendung des 55. Lebensjahres zu.

Jedem Dienstjahr bis zur Vollendung des 55. Lebensjahres wird eine Leistung in Höhe von 3 % des geschätzten Endgehalts zugeordnet. Dieses ist der Zeitpunkt, ab dem weitere Arbeitsleistung zu keiner wesentlichen Erhöhung der Leistung aus dem Plan mehr führt. Dienstzeiten nach Vollendung des 55. Lebensjahres wird keine Leistung zugeordnet.

Versicherungsmathematische Annahmen

75 Versicherungsmathematische Annahmen müssen unvoreingenommen und aufeinander abgestimmt sein.

76 Versicherungsmathematische Annahmen sind die bestmögliche Einschätzung eines Unternehmens zu Variablen, die die tatsächlichen Kosten für Leistungen nach Beendigung des Arbeitsverhältnisses bestimmen. Die versicherungsmathematischen Annahmen umfassen

(a) demografische Annahmen über die künftige Zusammensetzung der aktiven und ausgeschiedenen Arbeitnehmer (und deren Angehörigen), die für Leistungen in Frage kommen. Derartige demografische Annahmen beziehen sich auf

(i) die Sterbewahrscheinlichkeit (siehe Paragraphen 81 und 82);

(ii) Fluktuationsraten, Invalidisierungsraten und Frühverrentung;

(iii) den Anteil der begünstigten Arbeitnehmer mit Angehörigen, die für Leistungen in Frage kommen;

(iv) den Anteil der begünstigten Arbeitnehmer, die jeweils eine bestimmte, nach den Regelungen des Plans verfügbare Auszahlungsform wählen; und

(v) die Raten der Inanspruchnahme von Leistungen aus Plänen zur medizinischen Versorgung.

(b) finanzielle Annahmen, zum Beispiel in Bezug auf:

(i) den Zinssatz für die Abzinsung (siehe Paragraphen 83–86);

(ii) das Leistungsniveau, unter Ausschluss von Leistungskosten, die seitens der Arbeitnehmer zu tragen sind, sowie das künftige Gehaltsniveau (siehe Paragraphen 87–95);

(iii) im Falle von Leistungen im Rahmen medizinischer Versorgung, die künftigen Kosten im Bereich der medizinischen Versorgung, einschließlich der Kosten für die Behandlung von Ansprüchen (d.h. bei der Bearbeitung und Entscheidung von Ansprüchen entstehende Kosten einschließlich der Honorare für Anwälte und Sachverständige (siehe Paragraphen 96–98); und

(iv) vom Plan zu tragende Steuern auf Beiträge für Dienstzeiten vor dem Berichtsstichtag oder auf Leistungen, die auf diese Dienstzeiten zurückgehen.

77 Versicherungsmathematische Annahmen sind unvoreingenommen, wenn sie weder unvorsichtig noch übertrieben vorsichtig sind.

▼B

78 Versicherungsmathematische Annahmen sind aufeinander abgestimmt, wenn sie die wirtschaftlichen Zusammenhänge zwischen Faktoren wie Inflation, Lohn- und Gehaltssteigerungen und Abzinsungssätzen widerspiegeln. Beispielsweise haben alle Annahmen, die in jeder künftigen Periode von einem bestimmten Inflationsniveau abhängen (wie Annahmen zu Zinssätzen, zu Lohnsteigerungen und zu Steigerungen von Sozialleistungen), für jede dieser Perioden von dem gleichen Inflationsniveau auszugehen.

79 Die Annahmen zum Zinssatz für die Abzinsung und andere finanzielle Annahmen werden vom Unternehmen mit nominalen (nominal festgesetzten) Werten festgelegt, es sei denn, Schätzungen auf Basis realer (inflationsbereinigter) Werte sind verlässlicher, wie z. B. in einer hochinflationären Volkswirtschaft (siehe IAS 29 *Rechnungslegung in Hochinflationsländern*) oder in Fällen, in denen die Leistung an einen Index gekoppelt ist und zugleich ein hinreichend entwickelter Markt für indexgebundene Anleihen in der gleichen Währung und mit gleicher Laufzeit vorhanden ist.

80 Annahmen zu finanziellen Variablen haben auf den am Abschlussstichtag bestehenden Erwartungen des Marktes für den Zeitraum zu beruhen, über den die Verpflichtungen zu erfüllen sind.

Versicherungsmathematische Annahmen: Sterbewahrscheinlichkeit

81 Bei der Bestimmung seiner Annahmen zur Sterbewahrscheinlichkeit hat ein Unternehmen seine bestmögliche Einschätzung der Sterbewahrscheinlichkeit der begünstigten Arbeitnehmer sowohl während des Arbeitsverhältnisses als auch danach zugrunde zu legen.

82 Bei der Einschätzung der tatsächlichen Kosten für die Leistung berücksichtigt ein Unternehmen erwartete Veränderungen bei der Sterbewahrscheinlichkeit, indem es beispielsweise Standardsterbetafeln anhand von Schätzungen über Verbesserungen der Sterbewahrscheinlichkeit abändert.

Versicherungsmathematische Annahmen: Abzinsungssatz

83 Der Zinssatz, der zur Abzinsung der Verpflichtungen für die nach Beendigung des Arbeitsverhältnisses zu erbringenden Leistungen (finanziert oder nicht-finanziert) herangezogen wird, ist auf der Grundlage der Renditen zu bestimmen, die am Abschlussstichtag für erstrangige, festverzinsliche Industrieanleihen am Markt erzielt werden. In Ländern ohne liquiden Markt für solche Industrieanleihen sind stattdessen die (am Abschlussstichtag geltenden) Marktrenditen für Staatsanleihen zu verwenden. Währung und Laufzeiten der zugrunde gelegten Industrie- oder Staatsanleihen haben mit der Währung und den voraussichtlichen Fristigkeiten der nach Beendigung der Arbeitsverhältnisse zu erfüllenden Verpflichtungen übereinzustimmen.

84 Der Abzinsungssatz ist eine versicherungsmathematische Annahme mit wesentlicher Auswirkung. Der Abzinsungssatz reflektiert den Zeitwert des Geldes, nicht jedoch das versicherungsmathematische Risiko oder das mit der Anlage des Fondsvermögens verbundene Anlagerisiko. Weiterhin gehen weder das unternehmensspezifische Ausfallrisiko, das die Gläubiger des Unternehmens tragen, noch das Risiko, dass die künftige Entwicklung von den versicherungsmathematischen Annahmen abweichen kann, in diesen Zinssatz ein.

85 Der Abzinsungssatz berücksichtigt die voraussichtliche Auszahlung der Leistungen im Zeitablauf. In der Praxis wird ein Unternehmen dies häufig durch die Verwendung eines einzigen gewichteten Durchschnittszinssatzes erreichen, in dem sich die Fälligkeiten, die Höhe und die Währung der zu zahlenden Leistungen widerspiegeln.

86 In einigen Fällen ist möglicherweise kein hinreichend liquider Markt für Anleihen mit ausreichend langen Laufzeiten vorhanden, die den geschätzten Fristigkeiten aller Leistungszahlungen entsprechen. In diesen Fällen verwendet ein Unternehmen für die Abzinsung kurzfristigerer Zahlungen die jeweils aktuellen Marktzinssätze für entsprechende Laufzeiten, während es den Abzinsungssatz für längerfristige Fälligkeiten durch Extrapolation der aktuellen Marktzinssätze entlang der Renditekurve schätzt. Die Höhe des gesamten Barwerts einer leistungsorientierten Verpflichtung dürfte durch den Abzinsungssatz für den Teil der Leistungen, der erst nach Endfälligkeit der zur Verfügung stehenden Industrie- oder Staatsanleihen zu zahlen ist, kaum besonders empfindlich beeinflusst werden.

▼B

Versicherungsmathematische Annahmen: Gehälter, Leistungen und Kosten medizinischer Versorgung

87 Bei der Bewertung leistungsorientierter Verpflichtungen legt ein Unternehmen Folgendes zugrunde:

(a) die aufgrund der Regelungen des Plans (oder aufgrund einer faktischen Verpflichtung auch über die Planregeln hinaus) am Abschlussstichtag zugesagten Leistungen;

(b) geschätzte künftige Gehaltssteigerungen, die sich auf die zu zahlenden Leistungen auswirken;

(c) die Auswirkung von Begrenzungen des Arbeitgeberanteils an den Kosten künftiger Leistungen;

(d) Beiträge von Arbeitnehmern oder Dritten, die zu einer Verminderung der dem Unternehmen tatsächlich entstehenden Kosten für diese Leistungen führen; und

(e) die geschätzten künftigen Änderungen beim Niveau staatlicher Leistungen, die sich auf die nach Maßgabe des leistungsorientierten Plans zu zahlenden Leistungen auswirken, jedoch nur dann, wenn entweder

(i) diese Änderungen bereits vor dem Abschlussstichtag in Kraft getreten sind; oder

(ii) die Erfahrungen der Vergangenheit, oder andere substanzielle Hinweise, darauf hindeuten, dass sich die staatlichen Leistungen in einer einigermaßen vorhersehbaren Weise ändern werden, z. B. in Anlehnung an künftige Veränderungen der allgemeinen Preis- oder Gehaltsniveaus.

88 Die versicherungsmathematischen Annahmen spiegeln Änderungen der künftigen Leistungen wider, die sich am Abschlussstichtag aus den formalen Regelungen des Plans (oder einer faktischen, darüber hinausgehenden Verpflichtung) ergeben. Dies ist z. B. der Fall, wenn

(a) ein Unternehmen in der Vergangenheit stets die Leistungen erhöht hat, beispielsweise um die Auswirkungen der Inflation zu mindern, und nichts darauf hindeutet, dass diese Praxis in Zukunft geändert wird;

(b) das Unternehmen entweder aufgrund der formalen Regelungen des Plans (oder aufgrund einer faktischen, darüber hinausgehenden Verpflichtung) oder aufgrund gesetzlicher Bestimmungen eine etwaige Vermögensüberdeckung im Plan zu Gunsten der begünstigten Arbeitnehmer verwenden muss (siehe Paragraph 108 (c)); oder

(c) Die Leistungen in Reaktion auf ein Erfüllungsziel oder aufgrund anderer Kriterien schwanken. In den Regelungen des Plans kann beispielsweise festgelegt sein, dass bei unzureichendem Planvermögen verminderte Leistungen gezahlt oder Zusatzbeiträge der Arbeitnehmer verlangt werden. Die Bewertung der Verpflichtung spiegelt die bestmögliche Einschätzung der Auswirkungen des Erfüllungsziels oder anderer Kriterien wider.

89 Die versicherungsmathematischen Annahmen berücksichtigen nicht Änderungen der künftigen Leistungen, die sich am Abschlussstichtag nicht aus den formalen Regelungen des Plans (oder einer faktischen Verpflichtung) ergeben. Derartige Änderungen führen zu

(a) nachzuverrechnendem Dienstzeitaufwand, soweit sie die Höhe von Leistungen für vor der Änderung erbrachte Arbeitsleistung ändern, und

(b) laufendem Dienstzeitaufwand in den Perioden nach der Änderung, soweit sie die Höhe von Leistungen für nach der Änderung erbrachte Arbeitsleistung ändern.

90 Schätzungen künftiger Gehaltssteigerungen berücksichtigen Inflation, Betriebszugehörigkeit, Beförderungen und andere maßgebliche Faktoren wie Angebot und Nachfrage auf dem Arbeitsmarkt.

91 Einige leistungsorientierte Pläne begrenzen die Beiträge, die ein Unternehmen zu zahlen hat. Bei den tatsächlichen Kosten der Leistungen wird die Auswirkung einer Beitragsbegrenzung berücksichtigt. Die Auswirkung einer Beitragsbegrenzung wird für die jeweils kürzere Dauer der

(a) geschätzten Lebensdauer des Unternehmens oder

(b) der geschätzten Lebensdauer des Plans bestimmt.

▼B

92 Einige leistungsorientierte Pläne sehen eine Beteiligung der Arbeitnehmer oder Dritter an den Kosten des Plans vor. Arbeitnehmerbeiträge bedeuten für das Unternehmen eine Senkung der Kosten für die Leistungen. Ein Unternehmen berücksichtigt, ob Beiträge Dritter die Kosten der Leistungen für das Unternehmen senken oder ob sie ein Erstattungsanspruch gemäß Beschreibung in Paragraph 116 sind. Arbeitnehmerbeiträge oder Beiträge Dritter sind entweder in den formalen Regelungen des Plans festgelegt (oder ergeben sich aus einer faktischen, darüber hinausgehenden Verpflichtung) oder sie sind freiwillig. Freiwillige Beiträge durch Arbeitnehmer oder Dritte vermindern bei der Einzahlung der betreffenden Beiträge in den Plan den Dienstzeitaufwand.

93 In den formalen Regelungen des Plans festgelegte Beiträge durch Arbeitnehmer oder Dritte vermindern entweder den Dienstzeitaufwand (wenn sie mit der Dienstzeit verknüpft sind) oder sie vermindern die Neubewertungen der Nettoschuld (Vermögenswert) aus leistungsorientierten Versorgungsplänen (wenn die Beiträge z.B. zur Senkung eines Fehlbetrags erforderlich sind, der aus Verlusten im Planvermögen oder versicherungsmathematischen Verlusten entstanden ist). Beiträge von Arbeitnehmern oder Dritten im Zusammenhang mit Dienstzeiten werden den Dienstzeiträumen gemäß Paragraph 70 als negative Leistung zugeordnet (d.h. die Nettoleistung wird im Einklang mit dem genannten Paragraphen zugeordnet).

94 Veränderungen bei Beträgen von Arbeitnehmern oder Dritten im Zusammenhang mit Dienstzeiten führen zu

(a) laufendem und nachzuverrechnendem Dienstzeitaufwand (sofern Änderungen bei Arbeitnehmerbeiträgen nicht in den formalen Regelungen des Plans festgelegt sind und sich nicht aus einer faktischen Verpflichtung ergeben); oder

(b) versicherungsmathematischen Gewinnen und Verlusten (sofern Änderungen bei Arbeitnehmerbeiträgen in den formalen Regelungen des Plans festgelegt sind oder sich aus einer faktischen Verpflichtung ergeben).

95 Einige Leistungen nach Beendigung des Arbeitsverhältnisses sind an Variable wie z. B. das Niveau staatlicher Altersversorgungsleistungen oder das der staatlichen medizinischen Versorgung gebunden. Bei der Bewertung dieser Leistungen werden erwartete Änderungen dieser Variablen aufgrund der Erfahrungen der Vergangenheit und anderer verlässlicher substanzieller Hinweise berücksichtigt.

96 Bei den Annahmen zu den Kosten medizinischer Versorgung sind erwartete Kostentrends für medizinische Dienstleistungen aufgrund von Inflation oder spezifischer Anpassungen der medizinischen Kosten zu berücksichtigen.

97 Die Bewertung von medizinischen Leistungen nach Beendigung des Arbeitsverhältnisses erfordert Annahmen über Höhe und Häufigkeit künftiger Ansprüche und über die Kosten zur Erfüllung dieser Ansprüche. Kosten der künftigen medizinischen Versorgung werden vom Unternehmen anhand eigener, aus Erfahrung gewonnener Daten geschätzt, wobei — falls erforderlich — Erfahrungswerte anderer Unternehmen, Versicherungsunternehmen, medizinischer Dienstleister und anderer Quellen hinzugezogen werden können. In die Schätzung der Kosten künftiger medizinischer Versorgung gehen die Auswirkungen technologischen Fortschritts, Änderungen der Inanspruchnahme von Gesundheitsfürsorgeleistungen oder der Bereitstellungsstrukturen sowie Änderungen des Gesundheitszustands der begünstigten Arbeitnehmer ein.

98 Die Höhe der geltend gemachten Ansprüche und deren Häufigkeit hängen insbesondere von Alter, Gesundheitszustand und Geschlecht der Arbeitnehmer (und ihrer Angehörigen) ab, wobei jedoch auch andere Faktoren wie der geografische Standort von Bedeutung sein können. Deswegen sind Erfahrungswerte aus der Vergangenheit anzupassen, soweit die demografische Zusammensetzung des vom Plan erfassten Personenbestands von der Zusammensetzung des Bestandes abweicht, der den historischen Daten zu Grunde liegt. Eine Anpassung ist auch dann erforderlich, wenn aufgrund verlässlicher substanzieller Hinweise davon ausgegangen werden kann, dass sich historische Trends nicht fortsetzen werden.

▼B

Nachzuverrechnender Dienstzeitaufwand und Gewinn oder Verlust bei Abgeltung

99 Vor der Bestimmung des nachzuverrechnenden Dienstzeitaufwands oder eines Gewinns oder Verlusts bei Abgeltung hat ein Unternehmen eine Neubewertung der Nettoschuld (Vermögenswert) aus leistungsorientierten Versorgungsplänen vorzunehmen. Hierbei stützt es sich auf den aktuellen beizulegenden Zeitwert des Planvermögens und aktuelle versicherungsmathematische Annahmen (unter Einschluss aktueller Marktzinssätze und anderer aktueller Marktpreise), in denen sich die Leistungen widerspiegeln, die im Rahmen des Plans vor dessen Anpassung, Kürzung oder Abgeltung angeboten werden.

100 Ein Unternehmen muss keine Unterscheidung zwischen nachzuverrechnendem Dienstzeitaufwand, der sich aus einer Plananpassung ergibt, nachzuverrechnendem Dienstzeitaufwand, der aus einer Kürzung entsteht, und Gewinn oder Verlust bei Abgeltung vornehmen, wenn diese Geschäftsvorfälle gemeinsam eintreten. In bestimmten Fällen tritt eine Plananpassung vor einer Abgeltung auf. Dies trifft beispielsweise zu, wenn ein Unternehmen die Leistungen im Rahmen des Plans verändert und diese geänderten Leistungen zu einem späteren Zeitpunkt erbringt. In derartigen Fällen setzt ein Unternehmen nachzuverrechnenden Dienstzeitaufwand vor einem eventuellen Gewinn oder Verlust bei Abgeltung an.

101 Eine Abgeltung tritt dann gemeinsam mit einer Anpassung und Kürzung eines Plans ein, wenn dieser mit dem Ergebnis aufgehoben wird, dass die Verpflichtung abgegolten wird und der Plan nicht mehr existiert. Die Aufhebung eines Plans stellt jedoch dann keine Abgeltung dar, wenn der Plan durch einen neuen ersetzt wird, der im Wesentlichen die gleichen Leistungen bietet.

Nachzuverrechnender Dienstzeitaufwand

102 Nachzuverrechnender Dienstzeitaufwand ist die Veränderung des Barwerts der leistungsorientierten Verpflichtung, die aus einer Anpassung oder Kürzung eines Plans entsteht.

103 Ein Unternehmen hat den nachzuverrechnenden Dienstzeitaufwand zum jeweils früheren der folgenden Zeitpunkte als Aufwand anzusetzen:

(a) dem Zeitpunkt, an dem die Anpassung oder Kürzung des Plans eintritt;

(b) dem Zeitpunkt, an dem das Unternehmen verbundene Umstrukturierungskosten (siehe IAS 37) oder Leistungen aus Anlass der Beendigung des Arbeitsverhältnisses (siehe Paragraph 165) ansetzt.

104 Eine Plananpassung liegt vor, wenn ein Unternehmen einen leistungsorientierten Plan einführt oder zurückzieht oder die Leistungen verändert, die im Rahmen eines bestehenden leistungsorientierten Plan zu zahlen sind.

105 Eine Kürzung liegt vor, wenn ein Unternehmen die Anzahl der durch einen Plan versicherten Arbeitnehmer erheblich verringert. Eine Kürzung kann die Folge eines einmaligen Ereignisses wie einer Werksschließung, einer Betriebseinstellung oder einer Aufhebung oder Aussetzung eines Plans sein.

106 Nachzuverrechnender Dienstzeitaufwand kann entweder positiv (wenn Leistungen eingeführt oder verändert werden und sich daraus eine Zunahme des Barwerts der leistungsorientierten Verpflichtung ergibt) oder negativ sein (wenn Leistungen zurückgezogen oder in der Weise verändert werden, dass der Barwert der leistungsorientierten Verpflichtung sinkt).

107 Vermindert ein Unternehmen die Leistungen, die im Rahmen eines bestehenden leistungsorientierten Plans zu zahlen sind, und erhöht es gleichzeitig andere Leistungen, die im Rahmen des Plans für die gleichen Arbeitnehmer zu zahlen sind, dann behandelt es die Änderung als eine einzige Nettoänderung.

108 Nachzuverrechnender Dienstzeitaufwand beinhaltet nicht

(a) die Auswirkungen von Unterschieden zwischen tatsächlichen und ursprünglich angenommenen Gehaltssteigerungen auf die Höhe der in früheren Jahren erdienten Leistungen (nachzuverrechnender Dienstzeitaufwand entsteht nicht, da die Gehaltsentwicklung über die versicherungsmathematischen Annahmen berücksichtigt ist);

▼B

(b) zu hoch oder zu niedrig geschätzte freiwillige Rentenerhöhungen, wenn das Unternehmen faktisch verpflichtet ist, derartige Erhöhungen zu gewähren (nachzuverrechnender Dienstzeitaufwand entsteht nicht, da solche Steigerungen über die versicherungsmathematischen Annahmen berücksichtigt sind);

(c) geschätzte Auswirkungen von Leistungsverbesserungen aus versicherungsmathematischen Gewinnen oder Erträgen aus dem Planvermögen, die vom Unternehmen schon im Abschluss erfasst wurden, wenn das Unternehmen nach den Regelungen des Plans (oder aufgrund einer faktischen, über diese Regelungen hinausgehenden Verpflichtung) oder aufgrund rechtlicher Bestimmungen dazu verpflichtet ist, eine Vermögensüberdeckung des Plans zu Gunsten der vom Plan erfassten Arbeitnehmer zu verwenden, und zwar selbst dann, wenn die Leistungserhöhung noch nicht formal zuerkannt wurde (die resultierende höhere Verpflichtung ist ein versicherungsmathematischer Verlust und kein nachzuverrechnender Dienstzeitaufwand, siehe Paragraph 88); und

(d) der Zuwachs an unverfallbaren Leistungen (d.h. Leistungen, die nicht vom Fortbestand der Arbeitsverhältnisse abhängen) wenn - ohne dass neue oder verbesserte Leistungen vorliegen - Arbeitnehmer Unverfallbarkeitsbedingungen erfüllen (in diesem Fall entsteht kein nachzuverrechnender Dienstzeitaufwand, weil das Unternehmen die geschätzten Kosten für die Gewährung der Leistungen als laufender Dienstzeitaufwand in der Periode erfasst, in der die Arbeitsleistung erbracht wurde.

Gewinne oder Verluste bei Abgeltung

109 Der Gewinn oder Verlust bei einer Abgeltung entspricht der Differenz zwischen

(a) dem Barwert der leistungsorientierten Verpflichtung, die abgegolten wird, wobei der Barwert am Tag der Abgeltung bestimmt wird, und

(b) dem Preis für die Abgeltung. Dieser schließt eventuell übertragenes Planvermögen sowie unmittelbar vom Unternehmen in Verbindung mit der Abgeltung geleistete Zahlungen ein.

110 Ein Unternehmen hat einen Gewinn oder Verlust bei der Abgeltung eines leistungsorientierten Versorgungsplans dann anzusetzen, wenn die Abgeltung eintritt.

111 Eine Abgeltung von Versorgungsansprüchen liegt vor, wenn ein Unternehmen eine Vereinbarung eingeht, wonach alle weiteren rechtlichen oder faktischen Verpflichtungen für einen Teil oder auch die Gesamtheit der im Rahmen eines leistungsorientierten Plans zugesagten Leistungen eliminiert werden, soweit es sich nicht um eine Zahlung von Leistungen an Arbeitnehmer selbst oder zu deren Gunsten handelt, die in den Planbedingungen vorgesehen und in den versicherungsmathematischen Annahmen enthalten sind. Werden beispielsweise wesentliche Verpflichtungen des Arbeitgebers aus dem Versorgungsplan mittels Erwerb eines Versicherungsvertrags einmalig übertragen, stellt dies eine Abgeltung dar. Ein im Rahmen der Planbestimmungen durchgeführter pauschaler Barausgleich an begünstigte Arbeitnehmer im Austausch gegen deren Ansprüche auf den Empfang festgelegter Leistungen nach Beendigung des Arbeitsverhältnisses dagegen stellt keine Abgeltung dar.

112 In manchen Fällen erwirbt ein Unternehmen einen Versicherungsvertrag, um alle Ansprüche, die auf geleistete Arbeiten in der laufenden oder früheren Periode zurückgehen, abzudecken. Der Erwerb eines solchen Vertrags ist keine Abgeltung, wenn das Unternehmen für den Fall, dass der Versicherer die im Vertrag vorgesehenen Leistungen nicht zahlt, die rechtliche oder faktische Verpflichtung (siehe Paragraph 46) zur Zahlung weiterer Beträge behält. Die Paragraphen 116-119 behandeln den Ansatz und die Bewertung von Erstattungsansprüchen aus Versicherungsverträgen, die kein Planvermögen sind.

▼B

Ansatz und Bewertung: Planvermögen

Beizulegender Zeitwert des Planvermögens

113 Der beizulegende Zeitwert des Planvermögens wird bei der Ermittlung des Fehlbetrags oder der Vermögensüberdeckung vom beizulegenden Zeitwert der definierten Leistungsverpflichtung abgezogen. Ist kein Marktpreis verfügbar, wird der beizulegende Zeitwert des Planvermögens geschätzt, z. B. indem die erwarteten künftigen Cashflows abgezinst werden und dabei ein Zinssatz verwendet wird, der sowohl die Risiken, die mit dem Planvermögen verbunden sind, als auch die Rückzahlungstermine oder das erwartete Veräußerungsdatum dieser Vermögenswerte berücksichtigt (oder, falls Rückzahlungstermine nicht festgelegt sind, den voraussichtlichen Zeitraum bis zur Abgeltung der damit verbundenen Verpflichtung).

114 Nicht zum Planvermögen zählen fällige, aber noch nicht an den Fonds entrichtete Beiträge des berichtenden Unternehmens sowie nicht übertragbare Finanzinstrumente, die vom Unternehmen emittiert und vom Fonds gehalten werden. Das Planvermögen wird gemindert um jegliche Schulden des Fonds, die nicht im Zusammenhang mit den Versorgungsansprüchen der Arbeitnehmer stehen, zum Beispiel Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen oder andere Verbindlichkeiten und Schulden die aus derivativen Finanzinstrumenten resultieren.

115 Soweit zum Planvermögen qualifizierende Versicherungsverträge gehören, die alle oder einige der zugesagten Leistungen hinsichtlich ihres Betrages und ihrer Fälligkeiten genau abdecken, ist der beizulegende Zeitwert der Versicherungsverträge annahmegemäß gleich dem Barwert der abgedeckten Verpflichtungen (vorbehaltlich jeder zu erfassenden Reduzierung, wenn die Beträge die aus dem Versicherungsverträgen beansprucht werden, nicht voll erzielbar sind).

Erstattungen

116 Nur wenn so gut wie sicher ist, dass eine andere Partei die Ausgaben zur Abgeltung der leistungsorientierten Verpflichtung teilweise oder ganz erstatten wird, hat ein Unternehmen

(a) seinen Erstattungsanspruch als gesonderten Vermögenswert anzusetzen. Das Unternehmen hat den Vermögenswert zum beizulegenden Zeitwert zu bewerten.

(b) Veränderungen beim beizulegenden Zeitwert seines Erstattungsanspruchs in der gleichen Weise aufzugliedern und anzusetzen wie Veränderungen beim beizulegenden Zeitwert des Planvermögens (siehe Paragraphen 124 und 125). Die gemäß Paragraph 120 angesetzten Kostenkomponenten eines leistungsorientierten Versorgungsplans können nach Abzug der Beträge, die sich auf Veränderungen beim Buchwert des Erstattungsanspruchs beziehen, angesetzt werden.

117 In einigen Fällen kann ein Unternehmen von einer anderen Partei, zum Beispiel einem Versicherer, erwarten, dass diese die Ausgaben zur Erfüllung der leistungsorientierten Verpflichtung ganz oder teilweise zahlt. Qualifizierende Versicherungsverträge, wie in Paragraph 8 definiert, sind Planvermögen. Ein Unternehmen bilanziert qualifizierende Versicherungsverträge genauso wie jedes andere Planvermögen und Paragraph 116 findet keine Anwendung (siehe auch Paragraphen 46-49 und 115).

118 Ist ein Versicherungsvertrag kein qualifizierender Versicherungsvertrag, dann ist dieser auch kein Planvermögen. In solchen Fällen wird Paragraph 116 angewendet: das Unternehmen erfasst den Erstattungsanspruch aus dem Versicherungsvertrag als separaten Vermögenswert und nicht als einen Abzug bei der Ermittlung des Fehlbetrags oder der Vermögensüberdeckung aus dem leistungsorientierten Versorgungsplan. Paragraph 140(b) verpflichtet das Unternehmen zu einer kurzen Beschreibung des Zusammenhangs zwischen Erstattungsanspruch und zugehöriger Verpflichtung.

▼B

119 Entsteht der Erstattungsanspruch aus einem Versicherungsvertrag, der einige oder alle der aus einem leistungsorientierten Versorgungsplan zu zahlenden Leistungen hinsichtlich ihres Betrages und ihrer Fälligkeiten genau abdeckt, ist der beizulegende Zeitwert des Erstattungsanspruchs annahmegemäß gleich dem Barwert der abgedeckten Verpflichtung (vorbehaltlich jeder notwendigen Reduzierung, wenn die Erstattung nicht voll erzielbar ist).

Kostenkomponenten leistungsorientierter Versorgungspläne

120 Ein Unternehmen hat die Kostenkomponenten eines leistungsorientierten Versorgungsplans anzusetzen, es sei denn, ein anderer IFRS verlangt oder erlaubt die Einbeziehung der Leistungen in die Anschaffungs- oder Herstellungskosten eines Vermögenswerts wie folgt:

(a) Dienstzeitaufwand (siehe Paragraphen 66–112) in den Gewinn oder Verlust;

(b) Nettozinsen auf die Nettoschuld aus leistungsorientierten Versorgungsplänen (Vermögenswert) (siehe Paragraphen 123–126) in den Gewinn oder Verlust; und

(c) Neubewertungen der Nettoschuld aus leistungsorientierten Versorgungsplänen (Vermögenswert) siehe Paragraphen 127–130) in das sonstige Ergebnis.

121 Andere IFRS schreiben die Einbeziehung bestimmter Kosten für Leistungen an Arbeitnehmer in die Kosten von Vermögenswerten, beispielsweise Vorräte und Sachanlagen, vor (siehe IAS 2 und IAS 16). In die Kosten von Vermögenswerten einbezogene Kosten von Leistungen nach Beendigung des Arbeitsverhältnisses beinhalten auch einen angemessenen Anteil der in Paragraph 120 aufgeführten Komponenten.

122 Neubewertungen der im sonstigen Ergebnis angesetzten Nettoschuld aus leistungsorientierten Versorgungsplänen (Vermögenswert) dürfen in einer Folgeperiode nicht in den Gewinn oder Verlust umgegliedert werden. Das Unternehmen kann die im sonstigen Ergebnis angesetzten Beträge jedoch innerhalb des Eigenkapitals übertragen.

Nettozinsen auf die Nettoschuld aus leistungsorientierten Versorgungsplänen (Vermögenswert)

123 Nettozinsen auf die Nettoschuld aus leistungsorientierten Versorgungsplänen (Vermögenswert) sind mittels Multiplikation der Nettoschuld aus leistungsorientierten Versorgungsplänen (Vermögenswert) mit dem in Paragraph 83 aufgeführten Abzinsungssatz zu ermitteln. Beide werden zu Beginn der jährlichen Berichtsperiode unter Berücksichtigung etwaiger Veränderungen ermittelt, die infolge der Beitrags- und Leistungszahlungen im Verlauf der Berichtsperiode bei der Nettoschuld aus leistungsorientierten Versorgungsplänen (Vermögenswert) eingetreten sind.

124 Die Nettozinsen auf die Nettoschuld aus leistungsorientierten Versorgungsplänen (Vermögenswert) können in der Weise betrachtet werden, dass sie Zinserträge auf Planvermögen, Zinsaufwand auf die definierte Leistungsverpflichtung und Zinsen auf die Auswirkung der in Paragraph 64 erwähnten Vermögensobergrenze umfassen.

125 Zinserträge auf Planvermögen sind ein Bestandteil der Erträge aus Planvermögen. Sie werden durch Multiplikation des beizulegenden Zeitwerts des Planvermögens mit dem in Paragraph 83 aufgeführten Abzinsungssatz ermittelt. Beide werden zu Beginn der jährlichen Berichtsperiode unter Berücksichtigung etwaiger, durch Beitrags- und Leistungszahlungen im Verlauf der Berichtsperiode eingetretener Veränderungen bei dem gehaltenen Planvermögen ermittelt. Die Differenz zwischen den Zinserträgen auf Planvermögen und den Erträgen aus Planvermögen wird in die Neubewertung der Nettoschuld aus leistungsorientierten Versorgungsplänen (Vermögenswert) einbezogen.

▼B

126 Die Zinsen auf die Auswirkung der Vermögensobergrenze sind Bestandteil der gesamten Veränderung bei der Auswirkung der Obergrenze. Ihre Ermittlung erfolgt mittels Multiplikation der Auswirkung der Vermögensobergrenze mit dem in Paragraph 83 aufgeführten Abzinsungssatz. Beide werden zu Beginn der jährlichen Berichtsperiode ermittelt. Die Differenz zwischen diesem Betrag und der gesamten Veränderung bei der Auswirkung der Obergrenze wird in die Neubewertung der Nettoschuld aus leistungsorientierten Versorgungsplänen (Vermögenswert) einbezogen.

Neubewertungen der Nettoschuld aus leistungsorientierten Versorgungsplänen (Vermögenswert)

127 Neubewertungen der Nettoschuld aus leistungsorientierten Versorgungsplänen umfassen:

(a) versicherungsmathematische Gewinne und Verluste (siehe Paragraphen 128 und 129);

(b) den Ertrag aus Planvermögen (siehe Paragraph 130) unter Ausschluss von Beträgen, die in den Nettozinsen auf die Nettoschuld aus leistungsorientierten Versorgungsplänen (Vermögenswert) enthalten sind (siehe Paragraph 125); und

(c) Veränderungen in der Auswirkung der Vermögensobergrenze unter Ausschluss von Beträgen, die in den Nettozinsen auf die Nettoschuld aus leistungsorientierten Versorgungsplänen (Vermögenswert) enthalten sind (siehe Paragraph 126).

128 Versicherungsmathematische Gewinne und Verluste entstehen aus Zu- oder Abnahmen des Barwerts der Verpflichtung aus leistungsorientierten Versorgungsplänen, die aufgrund von Veränderungen bei den versicherungsmathematischen Annahmen und erfahrungsbedingten Berichtigungen eintreten. Zu den Ursachen versicherungsmathematischer Gewinne und Verluste gehören beispielsweise:

(a) unerwartet hohe oder niedrige Fluktuationsraten, Frühverrentungs- oder Sterblichkeitsquoten bei den Arbeitnehmern; unerwartet hohe oder niedrige Steigerungen bei Löhnen und Sozialleistungen (sofern die formalen oder faktischen Regelungen eines Plans Leistungsanhebungen zum Inflationsausgleich vorsehen) oder bei den Kosten medizinischer Versorgung;

(b) die Auswirkung von Änderungen bei den Annahmen über die Optionen für Leistungszahlungen;

(c) die Auswirkung von Änderungen bei den Schätzungen der Fluktuationsraten, Frühverrentungs- oder Sterblichkeitsquoten bei den Arbeitnehmern; Steigerungen bei Löhnen und Sozialleistungen (sofern die formalen oder faktischen Regelungen eines Plans Leistungsanhebungen zum Inflationsausgleich vorsehen) oder bei den Kosten medizinischer Versorgung;

(d) die Auswirkung von Änderungen des Abzinsungssatzes.

129 In versicherungsmathematischen Gewinnen und Verlusten sind keine Änderungen des Barwerts der definierten Leistungsverpflichtung enthalten, die durch die Einführung, Ergänzung, Kürzung oder Abgeltung des leistungsorientierten Versorgungsplans hervorgerufen werden. Ebenfalls nicht enthalten sind Änderungen bei den im Rahmen des leistungsorientierten Versorgungsplans fälligen Leistungen. Änderungen dieser Art führen zu nachzuverrechnendem Dienstzeitaufwand oder zu Gewinnen oder Verlusten bei Abgeltung.

130 Bei der Ermittlung des Ertrags aus Planvermögen zieht ein Unternehmen die Kosten für die Verwaltung des Planvermögens sowie vom Plan selbst zu entrichtenden Steuern ab, soweit es sich nicht um Steuern handelt, die bereits in die versicherungsmathematischen Annahmen eingeflossen sind, die zur Bewertung der definierten Leistungsverpflichtung verwendet werden (Paragraph 76). Weitere Verwaltungskosten werden vom Ertrag aus Planvermögen nicht abgezogen.

▼B

Darstellung

Saldierung

131 Ein Unternehmen hat einen Vermögenswert aus einem Plan dann und nur dann mit der Schuld aus einem anderen Plan zu saldieren, wenn das Unternehmen:

(a) ein einklagbares Recht hat, die Vermögensüberdeckung des einen Plans zur Abgeltung von Verpflichtungen aus dem anderen Plan zu verwenden; und

(b) beabsichtigt, entweder die Abgeltung der Verpflichtungen auf Nettobasis herbeizuführen, oder gleichzeitig mit der Verwertung der Vermögensüberdeckung des einen Plans seine Verpflichtung aus dem anderen Plan abzugelten.

132 Die Kriterien für eine Saldierung gleichen annähernd denen für Finanzinstrumente gemäß IAS 32 *Finanzinstrumente: Darstellung.*

Unterscheidung von Kurz- und Langfristigkeit

133 Einige Unternehmen unterscheiden zwischen kurzfristigen und langfristigen Vermögenswerten oder Schulden. Dieser Standard enthält keine Regelungen, ob ein Unternehmen eine diesbezügliche Unterscheidung nach kurz- und langfristigen Aktiva oder Passiva aus Leistungen nach Beendigung des Arbeitsverhältnisses vorzunehmen hat.

Kostenkomponenten leistungsorientierter Versorgungspläne

134 Paragraph 120 schreibt vor, dass ein Unternehmen den Dienstzeitaufwand und die Nettozinsen auf die Nettoschuld aus leistungsorientierten Versorgungsplänen (Vermögenswert) im Gewinn oder Verlust anzusetzen hat. Dieser Standard enthält keine Regelungen, wie ein Unternehmen Dienstzeitaufwand und Nettozinsen auf die Nettoschuld aus leistungsorientierten Versorgungsplänen (Vermögenswert) darzustellen hat. Bei der Darstellung dieser Komponenten legt das Unternehmen IAS 1 zugrunde.

Angaben

135 Ein Unternehmen hat Angaben zu machen, die

(a) die Merkmale seiner leistungsorientierten Versorgungspläne und der damit verbundenen Risiken erläutern (siehe Paragraph 139);

(b) die in seinen Abschlüssen ausgewiesenen Beträge, die sich aus seinen leistungsorientierten Versorgungsplänen ergeben (siehe Paragraphen 140–144), feststellen und erläutern; und

(c) beschreiben, in welcher Weise seine leistungsorientierten Versorgungspläne Betrag, Fälligkeit und Unsicherheit künftiger Zahlungsströme des Unternehmens beeinflussen könnten (siehe Paragraphen 145-147).

136 Zur Erfüllung der in Paragraph 135 beschriebenen Zielsetzungen berücksichtigt ein Unternehmen alle nachstehend genannten Gesichtspunkte:

(a) den zur Erfüllung der Angabepflichten notwendigen Detaillierungsgrad;

(b) das Gewicht, das auf jede der verschiedenen Vorschriften zu legen ist;

(c) den Umfang einer vorzunehmenden Zusammenfassung oder Aufgliederung; und

(d) die Notwendigkeit zusätzlicher Angaben für Nutzer der Abschlüsse, damit diese die offengelegten quantitativen Informationen auswerten können.

▼B

137 Reichen die gemäß diesem und anderen IFRS vorgelegten Angaben zur Erfüllung der Zielsetzungen in Paragraph 135 nicht aus, hat ein Unternehmen zusätzliche, zur Erfüllung dieser Zielsetzungen notwendige Angaben zu machen. Ein Unternehmen kann beispielsweise eine Analyse des Barwerts der definierten Leistungsverpflichtung vorlegen, in der Beschaffenheit, Merkmale und Risiken der Verpflichtung charakterisiert werden. In einer solchen Angabe können folgende Unterscheidungen getroffen werden:

(a) zwischen Beträgen, die aktiven begünstigten Arbeitnehmern, Anwärtern und Rentnern geschuldet werden.

(b) zwischen unverfallbaren Leistungen und angesammelten, aber nicht unverfallbar gewordenen Leistungen.

(c) zwischen bedingten Leistungen, künftigen Gehaltssteigerungen und sonstigen Leistungen.

138 Ein Unternehmen hat zu beurteilen, ob bei allen oder einigen Angaben eine Aufgliederung nach Plänen oder Gruppen von Plänen mit erheblich voneinander abweichenden Risiken vorzunehmen ist. Ein Unternehmen kann beispielsweise die Angaben zu Versorgungsplänen aufgliedern, die eines oder mehrere folgender Merkmale aufweisen:

(a) unterschiedliche geografische Standorte.

(b) unterschiedliche Merkmale wie Festgehaltspläne, Endgehaltspläne oder Pläne für medizinische Versorgung nach Beendigung des Arbeitsverhältnisses.

(c) unterschiedliche regulatorische Rahmen.

(d) unterschiedliche Berichtssegmente.

(e) Unterschiedliche Finanzierungsvereinbarungen (z.B. ohne Fondsdeckung, ganz oder teilweise finanziert).

Merkmale leistungsorientierter Versorgungspläne und der damit verbundenen Risiken

139 Unternehmen haben Folgendes anzugeben:

(a) Informationen über die Merkmale ihrer leistungsorientierten Versorgungspläne, unter Einschluss von:

(i) der Art der durch den Plan bereitgestellten Leistungen (z.B. leistungsorientierter Versorgungsplan auf Endgehaltsbasis oder beitragsorientierter Plan mit Garantie).

(ii) einer Beschreibung des regulatorischen Rahmens, innerhalb dessen der Versorgungsplan betrieben wird, beispielsweise der Höhe eventueller Anforderungen an die Mindestdotierungsverpflichtung sowie möglicher Auswirkungen des regulatorischen Rahmens auf den Plan. Dies kann beispielsweise die Vermögensobergrenze betreffen (siehe Paragraph 64).

(iii) eine Beschreibung der Verantwortlichkeiten anderer Unternehmen für die Führung des Plans. Dies kann beispielsweise die Verantwortlichkeiten von Treuhändern oder Vorstandsmitgliedern des Versorgungsplans betreffen.

(b) eine Beschreibung der Risiken, mit denen der Versorgungsplan das Unternehmen belastet. Hier ist das Hauptaugenmerk auf außergewöhnliche, unternehmens- oder planspezifische Risiken sowie erhebliche Risikokonzentrationen zu richten. Wird Planvermögen hauptsächlich in einer bestimmte Klasse von Anlagen wie beispielsweise Immobilien investiert, kann für das Unternehmen durch den Versorgungsplan eine Konzentration von Immobilienmarktrisiken entstehen.

(c) Eine Beschreibung von Ergänzungen, Kürzungen und Abgeltungen des Plans.

▼B

Erläuterung von in den Abschlüssen genannten Beträgen

140 Ein Unternehmen hat, sofern zutreffend, für jeden der folgenden Posten eine Überleitungsrechnung von der Eröffnungsbilanz zur Abschlussbilanz vorzulegen:

(a) die Nettoschuld aus leistungsorientierten Versorgungsplänen (Vermögenswert) mit getrennten Überleitungsrechnungen für:

(i) das Planvermögen;

(ii) den Barwert der definierten Leistungsverpflichtung;

(iii) die Auswirkung der Vermögensobergrenze.

(b) Erstattungsansprüche. Das Unternehmen hat außerdem eine Beschreibung der Beziehung zwischen einem Erstattungsanspruch und der zugehörigen Verpflichtung abzugeben.

141 In jeder der in Paragraph 140 aufgeführten Überleitungsrechnungen sind außerdem jeweils die folgenden Posten aufzuführen, sofern zutreffend:

(a) laufender Dienstzeitaufwand;

(b) Zinserträge oder –aufwendungen;

(c) Neubewertungen der Nettoschuld aus leistungsorientierten Versorgungsplänen (Vermögenswert) mit folgenden Einzelnachweisen:

(i) den Ertrag aus Planvermögen unter Ausschluss von Beträgen, die in den in (b) aufgeführten Zinsen enthalten sind;

(ii) Versicherungsmathematische Gewinne und Verluste, die aus Veränderungen bei den demografischen Annahmen entstehen (siehe Paragraph 76(a));

(iii) Versicherungsmathematische Gewinne und Verluste, die aus Veränderungen bei den finanziellen Annahmen entstehen (siehe Paragraph 76(b));

(iv) Veränderungen der Auswirkung einer Begrenzung eines leistungsorientierten Versorgungsplans auf die Vermögensobergrenze unter Ausschluss von Beträgen, die in den Zinsen unter (b) enthalten sind. Ein Unternehmen hat außerdem anzugeben, wie es den verfügbaren maximalen wirtschaftlichen Nutzen ermittelt hat, d.h. ob es den Nutzen in Form von Rückerstattungen, in Form von geminderten künftigen Beitragszahlungen oder einer Kombination aus beidem erhalten würde.

(d) nachzuverrechnender Dienstzeitaufwand und Gewinne oder Verluste aus Abgeltungen. Nach Paragraph 100 ist es zulässig, dass zwischen nachzuverrechnendem Dienstzeitaufwand und Gewinnen oder Verlusten aus Abgeltungen keine Unterscheidung getroffen wird, wenn diese Geschäftsvorfälle gemeinsam eintreten.

(e) die Auswirkung von Wechselkursänderungen.

(f) Beiträge zum Versorgungsplan. Dabei sind Beiträge des Arbeitgebers und Beiträge begünstigter Arbeitnehmer getrennt auszuweisen.

(g) aus dem Plan geleistete Zahlungen. Dabei ist der im Zusammenhang mit Abgeltungen gezahlte Betrag getrennt auszuweisen.

(h) die Auswirkungen von Unternehmenszusammenschlüssen und Veräußerungen.

142 Ein Unternehmen hat den beizulegenden Zeitwert des Planvermögens in Klassen aufzugliedern, in denen die betreffenden Vermögenswerte nach Beschaffenheit und Risiko unterschieden werden. Dabei erfolgt in jeder Planvermögensklasse eine weitere Unterteilung in Vermögenswerte, für die eine Marktpreisnotierung in einem aktiven Markt besteht (gemäß Definition in IFRS 13 *Bemessung des beizulegenden Zeitwerts* (*)) und Vermögenswerte, bei denen dies nicht der Fall ist. Ein Unternehmen könnte unter Berücksichtigung des in Paragraph 136 erörterten Offenlegungsgrads beispielsweise zwischen Folgendem unterscheiden:

(*) Hat ein Unternehmen IFRS 13 bisher noch nicht angewendet, kann es sich auf Paragraph AG71 des IAS 39 *Finanzinstrumente: Ansatz und Bewertung* oder Paragraph B.5.4.3 des IFRS 9 *Finanzinstrumente* (Oktober 2010) beziehen, sofern zutreffend.

▼B

(a) Zahlungsmitteln und Zahlungsmitteläquivalenten;

(b) Eigenkapitalinstrumenten (getrennt nach Branche, Unternehmensgröße, geografischer Lage etc.);

(c) Schuldinstrumenten (getrennt nach Art des Emittenten, Kreditqualität, geografischer Lage etc.);

(d) Immobilien (getrennt nach geografischer Lage etc.);

(e) Derivaten (getrennt nach Art des dem Vertrag zugrunde liegenden Risikos, z.B. Zinsverträge, Devisenverträge, Eigenkapitalverträge, Kreditverträge, Langlebigkeits-Swaps etc.);

(f) Wertpapierfonds (getrennt nach Fondstyp);

(g) forderungsbesicherten Wertpapieren; und

(h) strukturierten Schulden.

143 Ein Unternehmen hat den beizulegenden Zeitwert seiner eigenen, als Planvermögen gehaltenen übertragbaren Finanzinstrumente anzugeben. Dasselbe gilt für den beizulegenden Zeitwert von Planvermögen in Form von Immobilien oder anderen Vermögenswerten, die das Unternehmen selbst nutzt.

144 Ein Unternehmen hat erhebliche versicherungsmathematische Annahmen zu nennen, die zur Ermittlung des Barwerts der definierten Leistungsverpflichtung eingesetzt werden (siehe Paragraph 76). Eine solche Angabe muss in absoluten Werten erfolgen (z.B. als absoluter Prozentsatz und nicht nur als Spanne zwischen verschiedenen Prozentsätzen und anderen Variablen). Legt ein Unternehmen für eine Gruppe von Plänen zusammenfassende Angaben vor, hat es diese Angaben in Form von gewichteten Durchschnitten oder vergleichsweise engen Schwankungsbreiten zu machen.

Betrag, Fälligkeit und Unsicherheit künftiger Zahlungsströme

145 Unternehmen haben Folgendes anzugeben:

(a) Eine Sensitivitätsbetrachtung jeder erheblichen versicherungsmathematischen Annahme (gemäß Angabe nach Paragraph 144) zum Ende der Berichtsperiode, in der aufgezeigt wird, in welcher Weise die definierte Leistungsverpflichtung durch Veränderungen bei den maßgeblichen versicherungsmathematischen Annahmen, die bei vernünftiger Betrachtungsweise zu dem betreffenden Datum möglich waren, beeinflusst worden wäre.

(b) die Methoden und Annahmen, die bei der Erstellung der in (a) vorgeschriebenen Sensitivitätsbetrachtungen eingesetzt wurden, sowie die Grenzen dieser Methoden.

(c) die Änderungen bei den Methoden und Annahmen, die bei der Erstellung der in (a) vorgeschriebenen Sensitivitätsbetrachtungen eingesetzt wurden, sowie die Gründe für diese Änderungen.

146 Ein Unternehmen hat eine Beschreibung der Strategien vorzulegen, die der Versorgungsplan bzw. das Unternehmen zum Ausgleich der Risiken auf der Aktiv- und Passivseite verwendet. Hierunter fällt auch die Nutzung von Annuitäten und anderer Techniken wie Langlebigkeits-Swaps zum Zweck des Risikomanagements.

147 Um die Auswirkung des leistungsorientierten Versorgungsplans auf die künftigen Zahlungsströme des Unternehmens aufzuzeigen, hat ein Unternehmen folgende Angaben vorzulegen:

(a) eine Beschreibung der Finanzierungsvereinbarungen und Finanzierungsrichtlinien, die sich auf zukünftige Beiträge auswirken.

(b) die für die nächste jährliche Berichtsperiode erwarteten Beiträge zum Plan.

▼B

(c) Informationen über das Fälligkeitsprofil der definierten Leistungsverpflichtung. Hierunter fallen die gewichtete durchschnittliche Laufzeit der definierten Leistungsverpflichtung sowie eventuell weitere Angaben über die Verteilung der Fälligkeiten der Leistungszahlungen, beispielsweise in Form einer Fälligkeitsanalyse der Leistungszahlungen.

Gemeinschaftliche Pläne mehrerer Arbeitgeber

148 Beteiligt sich ein Unternehmen an einem gemeinschaftlichen Plan mehrerer Arbeitgeber, der als leistungsorientiert eingestuft ist, so hat das Unternehmen folgende Angaben vorzulegen:

(a) eine Beschreibung der Finanzierungsvereinbarungen einschließlich einer Beschreibung der Methode, die zur Ermittlung des Beitragssatzes des Unternehmens verwendet wird, sowie einer Beschreibung der Mindestdotierungsverpflichtung.

(b) eine Beschreibung des Umfangs, in dem das Unternehmen dem Plan gegenüber für die Verpflichtungen anderer Unternehmen gemäß den Bedingungen und Voraussetzungen des gemeinschaftlichen Plans mehrerer Arbeitgeber haftbar sein kann.

(c) Eine Beschreibung der eventuell vereinbarten Aufteilung von Fehlbeträgen oder Vermögensüberdeckungen bei:

(i) Abwicklung des Plans; oder

(ii) Ausscheiden des Unternehmens aus dem Plan.

(d) bilanziert das Unternehmen diesen Plan so, als handele es sich um einen beitragsorientierten Plan gemäß Paragraph 34, hat es zusätzlich zu den in (a)–(c) vorgeschriebenen Angaben und anstelle der in den Paragraphen 139–147 vorgeschriebenen Angaben Folgendes darzulegen:

(i) den Sachverhalt, dass es sich bei dem Plan um einen leistungsorientierten Versorgungsplan handelt.

(ii) den Grund für das Fehlen ausreichender Informationen, die das Unternehmen in die Lage versetzen würden, den Plan als leistungsorientierten Versorgungsplan zu bilanzieren.

(iii) die für die nächste jährliche Berichtsperiode erwarteten Beiträge zum Plan.

(iv) Informationen über Fehlbeträge oder Vermögensüberdeckungen im Plan, die sich auf die Höhe künftiger Beitragszahlungen auswirken könnten. Hierunter fallen auch die Grundlage, auf die sich das Unternehmen bei der Ermittlung des Fehlbetrags oder der Vermögensüberdeckung gestützt hat, sowie eventuelle Konsequenzen für das Unternehmen.

(v) eine Angabe des Umfangs, in dem sich das Unternehmen im Vergleich zu anderen teilnehmenden Unternehmen am Plan beteiligt. Werte, an denen sich eine solche Information ablesen ließe, sind beispielsweise der Anteil des Unternehmens an den gesamten Beiträgen zum Plan oder der Anteil des Unternehmens an der Gesamtzahl der aktiven und pensionierten begünstigten Arbeitnehmer sowie der ehemaligen begünstigten Arbeitnehmer mit Leistungsansprüchen, sofern diese Informationen zur Verfügung stehen.

Leistungsorientierte Pläne, die Risiken zwischen verschiedenen Unternehmen unter gemeinsamer Beherrschung aufteilen

149 Beteiligt sich ein Unternehmen an einem leistungsorientierten Versorgungsplan, der Risiken zwischen verschiedenen Unternehmen unter gemeinsamer Beherrschung aufteilt, hat es folgende Angaben vorzulegen:

(a) die vertragliche Vereinbarung oder erklärte Richtlinie zur Anlastung der leistungsorientierten Nettokosten oder den Sachverhalt, dass eine solche Richtlinie nicht besteht.

(b) die Richtlinie für die Ermittlung des Beitrags, den das Unternehmen zu zahlen hat.

(c) in Fällen, in denen das Unternehmen eine Zuweisung der leistungsorientierten Nettokosten gemäß Paragraph 41 bilanziert, sämtliche Informationen über den Plan, die insgesamt in den Paragraphen 135–147 vorgeschrieben werden.

▼B

(d) in Fällen, in denen das Unternehmen den für die Periode zu zahlenden Beitrag gemäß Paragraph 41 bilanziert, sämtliche Informationen über den Plan, die insgesamt in den Paragraphen 135–137, 139, 142–144 und 147(a) und (b) vorgeschrieben werden.

150 Die in Paragraph 149(c) und (d) vorgeschriebenen Informationen können mittels Querverweis auf Angaben in den Abschlüssen eines anderen Gruppenunternehmens ausgewiesen werden, wenn

(a) in den Abschlüssen des betreffenden Gruppenunternehmens die verlangten Informationen über den Plan getrennt bestimmt und offengelegt werden.

(b) die Abschlüsse des betreffenden Gruppenunternehmens Nutzern der Abschlüsse zu den gleichen Bedingungen und zur gleichen Zeit wie oder früher als die Abschlüsse des Unternehmens zur Verfügung stehen.

Angabepflichten in anderen IFRS

151 Falls IAS 24 dies vorschreibt, hat das Unternehmen folgende Angaben zu machen:

(a) Geschäftsvorfälle mit nahestehenden Unternehmen und Personen bei Versorgungsplänen nach Beendigung des Arbeitsverhältnisses; und

(b) Leistungen nach Beendigung des Arbeitsverhältnisses für Mitglieder der Geschäftsleitung.

152 Falls IAS 37 dies vorschreibt, macht das Unternehmen Angaben über Eventualschulden, die aus Leistungen nach Beendigung des Arbeitsverhältnisses resultieren.

ANDERE LANGFRISTIG FÄLLIGE LEISTUNGEN AN ARBEITNEHMER

153 Andere langfristig fällige Leistungen an Arbeitnehmer umfassen Posten gemäß nachstehender Aufzählung, sofern nicht davon ausgegangen wird, dass diese innerhalb von zwölf Monaten nach Ende der Berichtsperiode, in der die Arbeitnehmer die betreffende Arbeitsleistung erbringen, vollständig beglichen werden:

(a) langfristige, vergütete Dienstfreistellungen wie Sonderurlaub nach langjähriger Dienstzeit oder Urlaub zur persönlichen Weiterbildung;

(b) Jubiläumsgelder oder andere Leistungen für langjährige Dienstzeiten;

(c) Versorgungsleistungen im Falle der Erwerbsunfähigkeit;

(d) Gewinn- und Erfolgsbeteiligungen; und

(e) aufgeschobene Vergütungen.

154 Die Bewertung anderer langfristig fälliger Leistungen an Arbeitnehmer unterliegt für gewöhnlich nicht den gleichen Unsicherheiten wie dies bei Leistungen nach Beendigung des Arbeitsverhältnisses der Fall ist. Aus diesem Grund schreibt dieser Standard eine vereinfachte Rechnungslegungsmethode für andere langfristig fällige Leistungen an Arbeitnehmer vor. Anders als bei der für Leistungen nach Beendigung des Arbeitsverhältnisses vorgeschriebenen Rechnungslegung werden Neubewertungen bei dieser Methode nicht im sonstigen Ergebnis angesetzt.

Ansatz und Bewertung

155 Bei Ansatz und Bewertung der Vermögensüberdeckung oder des Fehlbetrags in einem Versorgungsplan für andere langfristig fällige Leistungen an Arbeitnehmer hat ein Unternehmen die Paragraphen 56–98 und 113–115 anzuwenden. Bei Ansatz und Bewertung von Erstattungsansprüchen hat ein Unternehmen die Paragraphen 116–119 anzuwenden.

156 In Bezug auf andere langfristig fällige Leistungen an Arbeitnehmer hat ein Unternehmen die Nettosumme der folgenden Beträge im Gewinn oder Verlust anzusetzen, es sei denn, ein anderer IFRS verlangt oder erlaubt die Einbeziehung der Leistungen in die Anschaffungs- oder Herstellungskosten eines Vermögenswerts wie folgt:

(a) Dienstzeitaufwand (siehe Paragraphen 66-112).

(b) Nettozinsen auf die Nettoschuld aus leistungsorientierten Versorgungsplänen (Vermögenswert) (siehe Paragraphen 123–126), und

▼B

(c) Neubewertungen der Nettoschuld aus leistungsorientierten Versorgungsplänen (Vermögenswert) (siehe Paragraphen 127-130).

157 Zu den anderen langfristig fälligen Leistungen an Arbeitnehmer gehören auch die Leistungen bei langfristiger Erwerbsunfähigkeit. Hängt die Höhe der zugesagten Leistung von der Dauer der Dienstzeit ab, so entsteht die Verpflichtung mit der Ableistung der Dienstzeit. In die Bewertung der Verpflichtung gehen die Wahrscheinlichkeit des Eintritts von Leistungsfällen und die wahrscheinliche Dauer der Zahlungen ein. Ist die Höhe der zugesagten Leistung ungeachtet der Dienstjahre für alle erwerbsunfähigen Arbeitnehmer gleich, werden die erwarteten Kosten für diese Leistungen bei Eintritt des Ereignisses, durch das die Erwerbsunfähigkeit verursacht wird, als Aufwand erfasst.

Angaben

158 Dieser Standard verlangt keine besonderen Angaben über andere langfristig fällige Leistungen an Arbeitnehmer, jedoch können solche Angaben nach Maßgabe anderer IFRS erforderlich sein. Zum Beispiel sind nach IAS 24 Angaben zu Leistungen an Mitglieder der Geschäftsleitung zu machen. Nach IAS 1 ist der Aufwand für die Leistungen an Arbeitnehmer anzugeben.

LEISTUNGEN AUS ANLASS DER BEENDIGUNG DES ARBEITSVERHÄLTNISSES

159 In diesem Standard werden Leistungen aus Anlass der Beendigung des Arbeitsverhältnisses getrennt von anderen Leistungen an Arbeitnehmer behandelt, weil das Entstehen einer Verpflichtung durch die Beendigung des Arbeitsverhältnisses und nicht durch die vom Arbeitnehmer geleistete Arbeit begründet ist. Leistungen aus Anlass der Beendigung des Arbeitsverhältnisses entstehen entweder aufgrund der Entscheidung eines Unternehmens, das Arbeitsverhältnis zu beenden, oder der Entscheidung eines Arbeitnehmers, im Austausch für die Beendigung des Arbeitsverhältnisses ein Angebot des Unternehmens zur Zahlung von Leistungen anzunehmen.

160 Bei Leistungen an Arbeitnehmer, die aus einer Beendigung des Arbeitsverhältnisses auf Verlangen des Arbeitnehmers, ohne entsprechendes Angebot des Unternehmens entstehen, sowie bei Leistungen aufgrund zwingender Vorschriften bei Renteneintritt handelt es sich um Leistungen nach Beendigung des Arbeitsverhältnisses. Sie fallen daher nicht unter die Leistungen aus Anlass der Beendigung des Arbeitsverhältnisses. Mitunter bieten Unternehmen bei einer Beendigung des Arbeitsverhältnisses auf Verlangen des Arbeitnehmers niedrigere Leistungen aus Anlass der Beendigung des Arbeitsverhältnisses (d.h. im Wesentlichen eine Leistung nach Beendigung des Arbeitsverhältnisses) als bei einer Beendigung des Arbeitsverhältnisses auf Verlangen des Unternehmens. Die Differenz zwischen der Leistung, die bei Beendigung des Arbeitsverhältnisses auf Verlangen des Arbeitnehmers fällig wird, und der höheren Leistung bei Beendigung des Arbeitsverhältnisses auf Verlangen des Unternehmens stellt eine Leistung aus Anlass der Beendigung des Arbeitsverhältnisses dar.

161 Die Form der an den Arbeitnehmer gezahlten Leistung legt nicht fest, ob sie im Austausch für erbrachte Arbeitsleistungen oder im Austausch für die Beendigung des Arbeitsverhältnisses mit dem Arbeitnehmer gezahlt wird. Leistungen aus Anlass der Beendigung des Arbeitsverhältnisses sind in der Regel Pauschalzahlungen, können aber auch Folgendes umfassen:

(a) Verbesserung der Leistungen nach Beendigung des Arbeitsverhältnisses entweder mittelbar über einen Versorgungsplan oder unmittelbar.

(b) Lohnfortzahlung bis zum Ende einer bestimmten Kündigungsfrist, ohne dass der Arbeitnehmer weitere Arbeitsleistung erbringt, die dem Unternehmen wirtschaftlichen Nutzen verschafft.

162 Indikatoren, dass eine Leistung an Arbeitnehmer im Austausch für Arbeitsleistungen gezahlt wird, sind u. a.:

(a) Die Leistung hängt von der Erbringung künftiger Arbeitsleistungen ab (hierunter fallen auch Leistungen, die mit der Erbringung zukünftiger Arbeitsleistungen steigen).

(b) Die Leistung wird gemäß den Bedingungen des Versorgungsplans gezahlt.

▼B

163 Mitunter werden Leistungen aus Anlass der Beendigung des Arbeitsverhältnisses gemäß den Bedingungen eines bestehenden Versorgungsplans gezahlt. Solche Bedingungen können beispielsweise aufgrund der Gesetzgebung oder aufgrund vertraglicher oder tarifvertraglicher Vereinbarungen vorgegeben sein oder sich stillschweigend aus der bisherigen betrieblichen Praxis bei der Zahlung ähnlicher Leistungen ergeben. Weitere Beispiele sind Fälle, in denen ein Unternehmen ein Leistungsangebot länger als nur kurzfristig zur Verfügung stellt oder zwischen dem Angebot und dem erwarteten Tag der tatsächlichen Beendigung des Arbeitsverhältnisses mehr als nur ein kurzer Zeitraum liegt. Trifft dies zu, erwägt das Unternehmen, ob es damit einen neuen Versorgungsplan begründet hat und ob die Leistungen, die im Rahmen dieses Plans angeboten werden, Leistungen aus Anlass der Beendigung des Arbeitsverhältnisses oder Leistungen nach Beendigung des Arbeitsverhältnisses sind. Leistungen an Arbeitnehmer, die gemäß den Bedingungen eines Versorgungsplans gezahlt werden, sind Leistungen aus Anlass der Beendigung des Arbeitsverhältnisses, wenn sie aus der Entscheidung eines Unternehmens zur Beendigung des Arbeitsverhältnisses entstehen und außerdem nicht davon abhängen, ob künftig Arbeitsleistungen erbracht werden.

164 Einige Leistungen an Arbeitnehmer werden unabhängig vom Grund des Ausscheidens gezahlt. Die Zahlung solcher Leistungen ist gewiss (vorbehaltlich der Erfüllung etwaiger Unverfallbarkeits- oder Mindestdienstzeitkriterien), der Zeitpunkt der Zahlung ist jedoch ungewiss. Obwohl solche Leistungen in einigen Ländern als Entschädigungen, Abfindungen oder Abfertigungen bezeichnet werden, sind sie Leistungen nach Beendigung des Arbeitsverhältnisses und nicht Leistungen aus Anlass der Beendigung des Arbeitsverhältnisses, so dass ein Unternehmen sie demzufolge auch wie Leistungen nach Beendigung des Arbeitsverhältnisses bilanziert.

Ansatz

165 Ein Unternehmen hat Leistungen aus Anlass der Beendigung des Arbeitsverhältnisses zum jeweils früheren der folgenden Zeitpunkte als Schuld und Aufwand anzusetzen:

(a) wenn das Unternehmen das Angebot derartiger Leistungen nicht mehr zurückziehen kann; oder

(b) wenn das Unternehmen Kosten für eine Umstrukturierung ansetzt, die in den Anwendungsbereich von IAS 37 fallen und die Zahlung von Leistungen aus Anlass der Beendigung des Arbeitsverhältnisses beinhalten.

166 Bei Leistungen aus Anlass der Beendigung des Arbeitsverhältnisses, die infolge der Entscheidung eines Arbeitnehmers, ein Angebot von Leistungen im Austausch für die Beendigung des Arbeitsverhältnisses anzunehmen, zu zahlen sind, entspricht der Zeitpunkt, an dem das Unternehmen das Angebot der Leistungen aus Anlass der Beendigung des Arbeitsverhältnisses nicht mehr zurückziehen kann, dem jeweils früheren Zeitpunkt:

(a) an dem der Arbeitnehmer das Angebot annimmt; oder

(b) an dem eine Beschränkung (beispielsweise eine gesetzliche, aufsichtsbehördliche oder vertragliche Vorschrift oder sonstige Einschränkung) für die Fähigkeit des Unternehmens, das Angebot zurückzuziehen, wirksam wird. Dieser Zeitpunkt würde also eintreten, wenn das Angebot unterbreitet wird, sofern die Beschränkung zum Zeitpunkt des Angebots bereits bestand.

167 Bei Leistungen aus Anlass der Beendigung des Arbeitsverhältnisses, die infolge der Entscheidung eines Unternehmens zur Beendigung eines Arbeitsverhältnisses zu zahlen sind, ist dem Unternehmen die Rücknahme des Angebots nicht mehr möglich, wenn es den betroffenen Arbeitnehmern einen Kündigungsplan mitgeteilt hat, der sämtliche nachstehenden Kriterien erfüllt:

(a) An den zum Abschluss des Plans erforderlichen Maßnahmen lässt sich ablesen, dass an dem Plan wahrscheinlich keine wesentlichen Änderungen mehr vorgenommen werden.

(b) Der Plan nennt die Anzahl der Arbeitnehmer, deren Arbeitsverhältnis beendet werden soll, deren Tätigkeitskategorien oder Aufgabenbereiche sowie deren Standorte und den erwarteten Beendigungstermin (der Plan muss aber nicht jeden einzelnen Arbeitnehmer nennen).

▼B

(c) Der Plan legt die Leistungen aus Anlass der Beendigung des Arbeitsverhältnisses, die Arbeitnehmer erhalten werden, hinreichend detailliert fest, so dass Arbeitnehmer Art und Höhe der Leistungen ermitteln können, die sie bei Beendigung ihres Arbeitsverhältnisses erhalten werden.

168 Setzt ein Unternehmen Leistungen aus Anlass der Beendigung des Arbeitsverhältnisses an, muss es unter Umständen auch eine Ergänzung des Plans oder eine Kürzung anderer Leistungen an Arbeitnehmer bilanzieren (siehe Paragraph 103).

Bewertung

169 Ein Unternehmen hat Leistungen aus Anlass der Beendigung des Arbeitsverhältnisses beim erstmaligen Ansatz zu bewerten. Spätere Änderungen sind entsprechend der jeweiligen Art der Leistung an Arbeitnehmer zu bewerten und anzusetzen. In Fällen, in denen die Leistungen aus Anlass der Beendigung des Arbeitsverhältnisses eine Verbesserung der Leistungen nach Beendigung des Arbeitsverhältnisses sind, hat das Unternehmen jedoch die Vorschriften für Leistungen nach Beendigung des Arbeitsverhältnisses anzuwenden. Andernfalls

(a) hat das Unternehmen in Fällen, in denen die Leistungen aus Anlass der Beendigung des Arbeitsverhältnisses voraussichtlich innerhalb von zwölf Monaten nach Ende der jährlichen Berichtsperiode, in der die Leistungen aus Anlass der Beendigung des Arbeitsverhältnisses angesetzt werden, vollständig abgegolten sein werden, die Vorschriften für *kurzfristig fällige Leistungen an Arbeitnehmer* anzuwenden.

(b) hat das Unternehmen in Fällen, in denen die Leistungen aus Anlass der Beendigung des Arbeitsverhältnisses voraussichtlich nicht innerhalb von zwölf Monaten nach Ende der jährlichen Berichtsperiode vollständig abgegolten sein werden, die Vorschriften für andere langfristig fällige Leistungen an Arbeitnehmer anzuwenden.

170 Da Leistungen aus Anlass der Beendigung des Arbeitsverhältnisses nicht im Austausch für Arbeitsleistungen gezahlt werden, sind die Paragraphen 70–74, die sich auf die Zuordnung der Leistung zu Dienstzeiten beziehen, hier nicht maßgeblich.

Beispiel zur Veranschaulichung der Paragraphen 159–170

Hintergrund

Infolge eines kürzlich abgeschlossenen Erwerbs plant ein Unternehmen, ein Werk in zehn Monaten zu schließen und zu dem Zeitpunkt die Arbeitsverhältnisse aller in dem Werk verbliebenen Arbeitnehmer zu beenden. Da das Unternehmen für die Erfüllung einer Reihe von Verträgen die Fachkenntnisse der im Werk beschäftigten Arbeitnehmer benötigt, gibt es folgenden Kündigungsplan bekannt.

Jeder Arbeitnehmer, der bis zur Werksschließung bleibt und Arbeitsleistungen erbringt, erhält am Tag der Beendigung des Arbeitsverhältnisses eine Barzahlung in Höhe von 30.000 WE. Arbeitnehmer, die vor der Werksschließung ausscheiden, erhalten 10.000 WE.

Im Werk sind 120 Arbeitnehmer beschäftigt. Zum Zeitpunkt der Bekanntgabe des Plans erwartet das Unternehmen, das 20 von ihnen vor der Schließung ausscheiden werden. Die insgesamt erwarteten Mittelabflüsse im Rahmen des Plans betragen also 3.200.00 WE (d.h. 20 × 10.000 WE + 100 x 30.000 WE). Wie in Paragraph 160 vorgeschrieben, bilanziert das Unternehmen Leistungen, die im Austausch für eine Beendigung des Arbeitsverhältnisses gezahlt werden, als Leistungen aus Anlass der Beendigung des Arbeitsverhältnisses und Leistungen, die im Austausch für Arbeitsleistungen gezahlt werden, als kurzfristige Leistungen an Arbeitnehmer.

▼B

Leistungen aus Anlass der Beendigung des Arbeitsverhältnisses

Die im Austausch für die Beendigung des Arbeitsverhältnisses gezahlte Leistung beträgt 10.000 WE. Dies ist der Betrag, den das Unternehmen für die Beendigung des Arbeitsverhältnisses zu zahlen hätte, unabhängig davon, ob die Arbeitnehmer bleiben und bis zur Schließung des Werks Arbeitsleistungen erbringen, oder ob sie vor der Schließung ausscheiden. Obgleich die Arbeitnehmer vor der Schließung ausscheiden können, ist die Beendigung der Arbeitsverhältnisse aller Arbeitnehmer die Folge der Unternehmensentscheidung, das Werk zu schließen und deren Arbeitsverhältnisse zu beenden (d.h. alle Arbeitnehmer scheiden aus dem Arbeitsverhältnis aus, wenn das Werk schließt). Deshalb setzt das Unternehmen eine Schuld von 1.200.000 WE (d.h. 120 × 10.000 WE) für die gemäß Versorgungsplan vorgesehenen Leistungen aus Anlass der Beendigung des Arbeitsverhältnisses an. Abhängig davon, welcher Zeitpunkt früher eintritt, erfolgt der Ansatz, wenn der Kündigungsplan bekannt gegeben wird oder wenn das Unternehmen die mit der Werksschließung verbundenen Umstrukturierungskosten ansetzt.

Im Austausch für Arbeitsleistungen gezahlte Leistungen

Die stufenweise steigenden Leistungen, die Arbeitnehmer erhalten, wenn sie über den vollen Zehnmonatszeitraum Arbeitsleistungen erbringen, gelten im Austausch für Arbeitsleistungen, die für die Dauer dieses Zeitraums erbracht werden. Das Unternehmen bilanziert sie als *kurzfristig fällige Leistungen an Arbeitnehmer*, weil es erwartet, sie früher als zwölf Monate nach dem Ende der jährlichen Berichtsperiode abzugelten. In diesem Beispiel ist keine Abzinsung erforderlich. Daher wird in jedem Monat während der Dienstzeit von zehn Monaten ein Aufwand von 200.000 WE (d.h. 2.000.000 ÷ 10) angesetzt, mit einem entsprechenden Anstieg im Buchwert der Schuld.

Angaben

171 Obgleich dieser Standard keine besonderen Angaben zu Leistungen aus Anlass der Beendigung des Arbeitsverhältnisses vorschreibt, können solche Angaben nach Maßgabe anderer IFRS erforderlich sein. Zum Beispiel sind nach IAS 24 Angaben zu Leistungen an Mitglieder der Geschäftsleitung zu machen. Nach IAS 1 ist der Aufwand für die Leistungen an Arbeitnehmer anzugeben.

ÜBERGANGSVORSCHRIFTEN UND DATUM DES INKRAFTTRETENS

172 Unternehmen haben diesen Standard auf Geschäftsjahre anzuwenden, die am oder nach dem 1. Januar 2013 beginnen. Eine frühere Anwendung ist zulässig. Wendet ein Unternehmen diesen Standard früher an, hat es dies anzugeben.

173 Ein Unternehmen hat diesen Standard in Übereinstimmung mit IAS 8 *Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden, Änderungen von Schätzungen und Fehler* rückwirkend anzuwenden, es sei denn,

(a) ein Unternehmen braucht den Buchwert von Vermögenswerten, die nicht in den Anwendungsbereich dieses Standards fallen, nicht um Änderungen bei den Kosten für Leistungen an Arbeitnehmer zu berichtigen, die bereits vor dem Tag der erstmaligen Anwendung im Buchwert enthalten waren. Der Tag der erstmaligen Anwendung entspricht dem Beginn der frühesten Berichtsperiode, die in den ersten Abschlüssen, in denen das Unternehmen diesen Standard übernimmt, ausgewiesen wird.

(b) ein Unternehmen braucht in Abschlüssen für vor dem 1. Januar 2014 beginnende Berichtsperioden keine vergleichenden Informationen auszuweisen, die nach Paragraph 145 für Angaben über die Sensitivität der definierten Leistungsverpflichtung vorgeschrieben sind.

▼B

ANHANG

Änderungen an anderen IFRS

Im vorliegenden Anhang werden die Änderungen an anderen IFRS aufgeführt, die sich aus der Änderung des IAS 19 im Juni 2011 durch das Board ergeben. Ein Unternehmen hat die betreffenden Änderungen anzuwenden, wenn es IAS 19 anwendet. In geänderten Paragraphen wird neuer Text unterstrichen und gelöschter Text durchgestrichen dargestellt.

IFRS 1 ***Erstmalige Anwendung der International Financial Reporting Standards***

A1 Es wird folgender Paragraph 39L angefügt:

39L Durch IAS 19 *Leistungen an Arbeitnehmer* (in der im Juni 2011 geänderten Fassung) wurde Paragraph D1 geändert, die Paragraphen D10 und D11 gestrichen und Paragraph E5 hinzugefügt. Ein Unternehmen hat diese Änderungen anzuwenden, wenn es IAS 19 (in der im Juni 2011 geänderten Fassung) anwendet.

A2 In Anhang D (Befreiungen von anderen IFRS) werden die Überschrift des Paragraphen D10 und die Paragraphen D10 und D11 gestrichen und Paragraph D1 wie folgt geändert:

D1 Ein Unternehmen kann eine oder mehrere der folgenden Befreiungen in Anspruch nehmen:

(a) …

(e) [gestrichen] …

A3 In Anlage E (Kurzfristige Befreiungen von IFRS) wird eine Überschrift und folgender Paragraph E5 angefügt:

Leistungen an Arbeitnehmer

E5 Ein erstmaliger Anwender kann die in IAS 19 Paragraph 173(b) vorgesehenen Übergangbestimmungen anwenden.

IFRS 8 ***Geschäftssegmente***

A4 Paragraph 24 wird wie folgt geändert:

24 Ein Unternehmen hat zudem die folgenden Angaben zu einem jeden berichtspflichtigen Segment zu machen, wenn die angegebenen Beträge in die Bewertung der Vermögenswerte des Segments einbezogen werden, die von der verantwortlichen Unternehmensinstanz überprüft oder ansonsten dieser regelmäßig übermittelt wurden, auch wenn sie nicht in die Bewertung der Vermögenswerte des Segments einfließen:

(a) …

(b) Betrag der Zugänge zu den langfristigen Vermögenswerten*, ausgenommen Finanzinstrumente, latente Steueransprüche, Vermögenswerte aus leistungsorientierten Versorgungsplänen (siehe IAS 19 *Leistungen an Arbeitnehmer*) und Rechte aus Versicherungsverträgen

[Fußnote gestrichen]

IFRS 13 ***Bemessung des beizulegenden Zeitwerts***

A5 Die Überschrift des Paragraphen D61 erhält folgende Fassung:

▼B

IAS 19 *Leistungen an Arbeitnehmer* (in der im Juni 2011 geänderten Fassung)

A6 Die Paragraphen D62 und D63 werden wie folgt geändert:

D62 Paragraph 113 wird wie folgt geändert:

50		[gestrichen]
		(c) [gestrichen]
~~102~~	113	Der beizulegende Zeitwert von Planvermögen wird bei der Ermittlung des Fehlbetrags oder der Vermögensüberdeckung abgezogen.

D63 Es wird folgender Paragraph 174 angefügt:

~~162~~	174	Durch IFRS 13, veröffentlicht im Mai 2011, wurde die Definition des beizulegenden Zeitwerts in Paragraph 8 geändert. Außerdem wurde Paragraph 113 geändert. Ein Unternehmen hat die betreffenden Änderungen anzuwenden, wenn es IFRS 13 anwendet.

IAS 1 *Darstellung des Abschlusses*

A7 In Paragraph 7 wird die Definition von „sonstiges Ergebnis“ wie folgt geändert:

7 …

Das sonstige Ergebnis umfasst Ertrags- und Aufwandsposten (einschließlich Umgliederungsbeträgen), die nach anderen IFRS nicht im Gewinn oder Verlust erfasst werden dürfen oder müssen.

Das sonstige Ergebnis setzt sich aus folgenden Bestandteilen zusammen:

(a) Veränderungen der Neubewertungsrücklage (siehe IAS 16 *Sachanlagen* und IAS 38 *Immaterielle Vermögenswerte*);

(b) Neubewertungen von leistungsorientierten Versorgungsplänen (siehe IAS 19 *Leistungen an Arbeitnehmer*);

(c) …

A8 Paragraph 96 wird geändert und es wird folgender Paragraph 139K angefügt:

96 Umgliederungsbeträge fallen bei Veränderungen der Neubewertungsrücklage, die gemäß IAS 16 oder IAS 38 angesetzt werden, oder bei Neubewertungen leistungsorientierter Versorgungspläne, die gemäß IAS 19 angesetzt werden, nicht an. Diese Bestandteile werden im sonstigen Ergebnis angesetzt und in späteren Perioden nicht in den Gewinn oder Verlust umgegliedert. Veränderungen der Neubewertungsrücklage können in späteren Perioden bei Nutzung des Vermögenswerts oder bei seiner Ausbuchung in die Gewinnrücklagen umgegliedert werden (siehe IAS 16 und IAS 38).

139K Durch IAS 19 *Leistungen an Arbeitnehmer* (in der im Juni 2011 geänderten Fassung) wurde die Definition für „sonstiges Ergebnis“ in Paragraph 7 und Paragraph 96 geändert. Ein Unternehmen hat die betreffenden Änderungen anzuwenden, wenn es IAS 19 (in der im Juni 2011 geänderten Fassung) anwendet.

IAS 24 *Angaben über Beziehungen zu nahestehenden Unternehmen und Personen*

A9 Paragraph 22 wird wie folgt geändert:

22 Die Teilnahme eines Mutter- oder Tochterunternehmens an einem leistungsorientierten Plan, der Risiken zwischen den Unternehmen einer Gruppe aufteilt, stellt einen Geschäftsvorfall zwischen nahestehenden Unternehmen und Personen dar (siehe IAS 19 (in der im Juni 2011 geänderten Fassung) Paragraph 42).

▼B

IFRIC 14 ***IAS 19 — Die Begrenzung eines leistungsorientierten Vermögenswertes, Mindestdotierungsverpflichtungen und ihre Wechselwirkung***

A10 Unter der Überschrift „Verweise“ wird nach dem Verweis auf IAS 19 *Leistungen an Arbeitnehmer „(in der im Juni 2011 geänderten Fassung)“ hinzugefügt.*

Die Paragraphen 25 und 26 werden gestrichen, die Paragraphen 1, 6, 17 und 24 geändert und es wird folgender Paragraph 27C angefügt.

1 Paragraph 64 von IAS 19 begrenzt die Bewertung eines leistungsorientierten Nettovermögenswertes auf den jeweils niedrigeren Wert der Vermögensüberdeckung im leistungsorientierten Versorgungsplan und der Vermögensobergrenze. Paragraph 8 des IAS 19 definiert die Vermögensobergrenze als den „Barwert eines wirtschaftlichen Nutzens in Form von Rückerstattungen aus dem Plan oder Minderungen künftiger Beitragszahlungen“. Es sind Fragen aufgekommen, wann Rückerstattungen oder Minderungen künftiger Beitragszahlungen als verfügbar betrachtet werden sollten, vor allem dann, wenn Mindestdotierungsverpflichtungen bestehen.

6 Folgende Fragen werden in dieser Interpretation behandelt:

(a) Wann sollen Rückerstattungen oder Minderungen künftiger Beitragszahlungen als verfügbar gemäß Paragraph 8 von IAS 19 betrachtet werden?

…

17 Die bei der Ermittlung des künftigen Dienstzeitaufwands zugrunde gelegten Annahmen müssen sowohl mit den Annahmen, die bei der Bestimmung der leistungsorientierten Verpflichtung herangezogen werden, als auch mit der Situation zum Bilanzstichtag gemäß IAS 19 vereinbar sein. Aus diesem Grund hat ein Unternehmen für die Zukunft so lange von unveränderten Leistungen des Plans auszugehen, bis dieser geändert wird. Dabei ist ein unveränderter Personalstand anzunehmen, es sei denn, das Unternehmen verringert die Zahl der am Plan teilnehmenden Arbeitnehmer. In letztgenanntem Fall ist diese Verringerung bei der Annahme des künftigen Personalstands zu berücksichtigen.

24 In dem Maße, in dem die zu zahlenden Beiträge nach ihrer Einzahlung in den Plan nicht verfügbar sein werden, hat das Unternehmen zum Zeitpunkt des Entstehens der Verpflichtung eine Schuld anzusetzen. Die Schuld führt zu einer Reduzierung des leistungsorientierten Nettovermögenswertes oder zu einer Erhöhung der leistungsorientierten Nettoschuld, so dass durch die Anwendung von IAS 19 Paragraph 64 kein Gewinn oder Verlust zu erwarten ist, wenn die Beitragszahlungen geleistet werden.

27C Durch IAS 19 (in der 2011 geänderten Fassung) wurden die Paragraphen 1, 6, 17 und 24 geändert und die Paragraphen 25 und 26 gestrichen. Ein Unternehmen hat die betreffenden Änderungen anzuwenden, wenn es IAS 19 (in der 2011 geänderten Fassung) anwendet.