



Im Februar 2018 hat das International Accounting Standards Board („IASB“ oder „das Board“) Änderungen an IAS 19 Leistungen an Arbeitnehmer veröffentlicht, die die Bilanzierung von unterjährigen Anpassungen, Kürzungen oder Abgeltungen leistungsorientierter Pensionspläne betreffen.

Die wesentlichen Änderungen schreiben vor, dass der laufende Dienstzeitaufwand und die Nettozinsen für das verbleibende Geschäftsjahr nach einem solchen Ereignis auf der Grundlage aktualisierter versicherungsmathematischer Annahmen neu zu berechnen sind.



IASB veröffentlicht Änderungen an IAS 19 *Leistungen an Arbeitnehmer*

Wichtige Fakten im Überblick

- ▶ Die Änderungen des IASB an IAS 19 betreffen die Bilanzierung von Anpassungen, Kürzungen oder Abgeltungen leistungsorientierter Pensionspläne, die während der Berichtsperiode vorgenommen werden.
- ▶ Die Änderungen legen fest, dass der laufende Dienstzeitaufwand und die Nettozinsen für das restliche Geschäftsjahr nach einer Plananpassung, -kürzung oder -abgeltung auf der Grundlage aktualisierter versicherungsmathematischer Annahmen zu ermitteln sind.
- ▶ Die Änderungen präzisieren, inwieweit sich die Bilanzierung von Plananpassungen, -kürzungen oder -abgeltungen auf die Anwendung der Vorschriften zur Vermögenswertobergrenze (*asset ceiling*) bei leistungsorientierten Pensionsplänen auswirkt.
- ▶ Die Änderungen sind prospektiv auf Plananpassungen, -kürzungen oder -abgeltungen anzuwenden, die am oder nach dem 1. Januar 2019 erfolgen. Eine frühere Anwendung ist zulässig.

Hintergrund

Bislang sah IAS 19 in Bezug auf die Bilanzierung leistungsorientierter Pensionspläne keine Änderung der Annahmen bei der unterjährigen Neuberechnung des laufenden Dienstzeitaufwands und der Nettozinsen vor, auch dann nicht, wenn ein Unternehmen im Zuge einer Plananpassung, -kürzung oder -abgeltung eine Neubewertung der Nettoschuld (des Nettovermögens) aus leistungsorientierten Plänen vornahm. Somit war die Berechnung des laufenden Dienstzeitaufwands und der Nettozinsen immer auf der Basis der zu Beginn des Geschäftsjahres getroffenen Annahmen durchzuführen.

Das IASB ist jedoch zu dem Schluss gekommen, dass es nicht sachgerecht ist, den laufenden Dienstzeitaufwand und die Nettozinsen für das nach dem Zeitpunkt einer Plananpassung, -kürzung oder -abgeltung verbleibende Geschäftsjahr zu ermitteln, ohne dabei aktualisierte Annahmen zu berücksichtigen. Nach Ansicht des Boards führt die Verwendung aktualisierter Annahmen zu nützlicheren Informationen für die Abschlussadressaten und zur besseren Verständlichkeit des Abschlusses.



IASB veröffentlicht Änderungen an IAS 19 *Leistungen an Arbeitnehmer*

Ermittlung des laufenden Dienstzeitaufwands und der Nettozinsen

IAS 19 sieht für die Bilanzierung leistungsorientierter Pensionspläne prinzipiell vor, den laufenden Dienstzeitaufwand anhand versicherungsmathematischer Annahmen zu bewerten, die zu Beginn des Geschäftsjahres getroffen wurden. Analog errechnen sich die Nettozinsen in der Regel durch Multiplikation der Nettoschuld (des Nettovermögens) aus leistungsorientierten Plänen mit dem Abzinsungssatz, wobei für diese beiden Faktoren der zu Beginn des Geschäftsjahres ermittelte Wert zu verwenden ist.

Wenn im Laufe des Geschäftsjahres jedoch eine Plananpassung, -kürzung oder -abgeltung (im Folgenden auch als „Ereignis“ bezeichnet) vorgenommen wird, hat ein Unternehmen gemäß den Änderungen an IAS 19

- ▶ den laufenden Dienstzeitaufwand für den nach der Plananpassung, -kürzung oder -abgeltung verbleibenden Teil der Berichtsperiode unter Verwendung der versicherungsmathematischen Annahmen zu ermitteln, die zur Neubewertung der Nettoschuld (des Nettovermögens) aus leistungsorientierten Plänen verwendet werden. Dabei bildet die Nettoschuld (bzw. das Nettovermögen) die im Rahmen des Plans gewährten Leistungen und das Planvermögen nach dem Eintrittszeitpunkt des Ereignisses ab;
- ▶ die Nettozinsen für den nach der Plananpassung, -kürzung oder -abgeltung verbleibenden Teil der Berichtsperiode unter Verwendung (i) der Nettoschuld (des Nettovermögens) aus leistungsorientierten Plänen, die (das) den im Rahmen des Plans gewährten Leistungen und dem Planvermögen nach dem Eintrittszeitpunkt des Ereignisses entspricht, und (ii) des Abzinsungssatzes, der bei der Neubewertung dieser Nettoschuld (dieses Nettovermögens) zur Anwendung kommt, zu ermitteln.

Auswirkung auf die Vorschriften zur Vermögenswertobergrenze

Erzielt ein Unternehmen bei einem leistungsorientierten Plan einen Überschuss, weil der beizulegende Zeitwert des Planvermögens den Barwert der leistungsorientierten Verpflichtung übersteigt, bewertet es das Nettoplanvermögen mit dem niedrigeren Wert aus dem Überschuss und der Vermögenswertobergrenze (*asset ceiling*). Durch die Bilanzierung einer Plan-



anpassung, -kürzung oder -abgeltung kann sich der Überschuss verringern oder er kann ganz wegfallen, sodass sich auch die Auswirkung der Vermögenswertobergrenze ändern könnte.

Die Änderungen an IAS 19 stellen klar, dass zunächst jeder etwaige nachzuverrechnende Dienstzeitaufwand oder Gewinn/Verlust aus einer Planabgeltung zu ermitteln ist, ohne dabei die Auswirkung der Vermögenswertobergrenze zu berücksichtigen. Der so bestimmte Betrag ist erfolgswirksam zu erfassen. In einem nächsten Schritt ist die Auswirkung der Vermögenswertobergrenze nach der Plananpassung, -kürzung oder -abgeltung zu ermitteln. Jede Änderung dieser Auswirkung ist mit Ausnahme der in den Nettozinsen berücksichtigten Beträge im sonstigen Ergebnis zu erfassen.

Diese Präzisierung in IAS 19 legt fest, dass Unternehmen möglicherweise einen nachzuverrechnenden Dienstzeitaufwand oder einen Gewinn/Verlust aus einer Planabgeltung ausweisen müssen, der einen zuvor nicht erfassten Überschuss vermindert. Änderungen der Auswirkung der Vermögenswertobergrenze sind nicht mit diesen Beträgen zu verrechnen.

Bilanzierung „erheblicher Marktschwankungen“

Nach IAS 34 *Zwischenberichterstattung* wird der Pensionsaufwand für eine Zwischenberichtsperiode unterjährig auf einer vom Geschäftsjahresbeginn bis zum Zwischenberichtstermin kumulierten Grundlage unter Verwendung eines versicherungsmathematisch zum Ende des vorangegangenen Geschäftsjahres bestimmten Pensionskostensatzes berechnet, der um seit diesem Zeitpunkt eingetretene „erhebliche Marktschwankungen“ bereinigt wird. Plananpassungen, -kürzungen oder -abgeltungen sind in der Regel auf Entscheidungen der Unternehmensleitung zurückzuführen und unterscheiden sich somit von den in IAS 34 erläuterten „erheblichen Marktschwankungen“, die unabhängig von Managemententscheidungen auftreten. Eine „erhebliche Marktschwankung“ wäre zum Beispiel ein deutlicher Anstieg der Markttrenditen auf erstklassige Unternehmensanleihen, die in den Abzinsungssatz einfließen.

Die Änderungen an IAS 19 betreffen ausschließlich die Bewertung des laufenden Dienstzeitaufwands und der Nettozinsen für die nach einer Plananpassung, -kürzung oder -abgeltung verbleibende Berichtsperiode. Das IASB hat entschieden, dass die

Bilanzierung „erheblicher Marktschwankungen“ (ohne Eintritt eines der vorgenannten Ereignisse) nicht in den Anwendungsbereich dieser Änderungen fällt.

Übergangsvorschriften und Zeitpunkt des Inkrafttretens

Die Änderungen an IAS 19 sind auf Plananpassungen, -kürzungen oder -abgeltungen anzuwenden, die zu oder nach dem Beginn des ersten Geschäftsjahres erfolgen, das am oder nach dem 1. Januar 2019 beginnt. Somit besteht für Unternehmen keine Notwendigkeit, Plananpassungen, -kürzungen oder -abgeltungen zu überprüfen, die in früheren Berichtsperioden erfolgt sind. Eine vorzeitige Anwendung der Änderungen ist zulässig und muss im Abschluss angegeben werden.

Es ist zu beachten, dass für IFRS-Erstanwender keine derartige Befreiung von der rückwirkenden Anwendung der Änderungen vorgesehen ist. Gemäß IFRS 1 *Erstmalige Anwendung der International Financial Reporting Standards* muss ein IFRS-Erstanwender alle Vorschriften des IAS 19 rückwirkend anwenden.

Unsere Sichtweise

Da die Änderungen prospektiv auf Plananpassungen, -kürzungen und -abgeltungen anzuwenden sind, die am oder nach dem Zeitpunkt der erstmaligen Anwendung der Änderungen erfolgen, dürften sich für die meisten Unternehmen keine Auswirkungen während des Übergangszeitraums ergeben. Unternehmen, die eine Plananpassung, -kürzung oder -abgeltung nach der erstmaligen Anwendung der Änderungen in Betracht ziehen, könnten von Auswirkungen betroffen sein und sollten ihre Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden rechtzeitig anpassen.