

Zielsetzung

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.

Anwendungsbereich

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

2. Der Standard behandelt nicht die eigene Berichterstattung von Versorgungsplänen für Arbeitnehmer (vgl. hierzu IAS 26, Bilanzierung und Berichterstattung von Altersversorgungsplänen).

3. Der Standard bezieht sich auf folgende Leistungen an Arbeitnehmer:

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

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

(c) gemäß betrieblicher Übung, die eine faktische Verpflichtung begründet. Betriebliche Übung begründet dann eine faktische Verpflichtung, 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 durch ein Unternehmen zu einer unannehmbaren Schädigung des sozialen Klimas im Betrieb führen würde.

4. Leistungen an Arbeitnehmer beinhalten:

(a) kurzfristig fällige Leistungen an Arbeitnehmer wie Löhne, Gehälter und Sozialversicherungsbeiträge, Urlaubs- und Krankengeld, Gewinn- und Erfolgsbeteiligungen (sofern diese innerhalb von 12 Monaten nach Ende der Berichtsperiode gezahlt werden) sowie 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 Renten, sonstige Altersversorgungsleistungen, Lebensversicherungen und medizinische Versorgung nach Beendigung des Arbeitsverhältnisses;

(c) andere langfristig fällige Leistungen an Arbeitnehmer, einschließlich Sonderurlaub nach langjähriger Dienstzeit und andere vergütete Dienstfreistellungen, Jubiläumsgelder oder andere Leistungen für langjährige Dienstzeit, Versorgungsleistungen im Falle der Erwerbsunfähigkeit und — sofern diese Leistungen nicht vollständig innerhalb von 12 Monaten nach Ende der Berichtsperiode zu zahlen sind - Gewinn- und Erfolgsbeteiligungen, sowie später fällige Vergütungsbestandteile; und

(d) Leistungen aus Anlass der Beendigung des Arbeitsverhältnisses.

Da jede der unter (a) bis (d) aufgeführten Kategorien andere Merkmale aufweist, sind in diesem Standard unterschiedliche Vorschriften für jede Kategorie vorgesehen.

5. 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.

6. 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

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

Leistungen an Arbeitnehmer sind alle Formen von Vergütung, die ein Unternehmen im Austausch für die von Arbeitnehmern erbrachte Arbeitsleistung gewährt.

Kurzfristig fällige Leistungen an Arbeitnehmer sind Leistungen des Unternehmens an Arbeitnehmer (außer Leistungen aus Anlass der Beendigung des Arbeitsverhältnisses), die innerhalb von 12 Monaten nach Ende der Berichtsperiode, in der die entsprechende Arbeitsleistung erbracht wurde, in voller Höhe fällig sind.

Leistungen nach Beendigung des Arbeitsverhältnisses sind Leistungen an Arbeitnehmer (außer Leistungen aus Anlass der Beendigung des Arbeitsverhältnisses), die vom Unternehmen nach Beendigung des Arbeitsverhältnisses zu zahlen sind.

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

Andere langfristig fällige Leistungen an Arbeitnehmer sind Leistungen an Arbeitnehmer (außer Leistungen nach Beendigung des Arbeitsverhältnisses, Leistungen aus Anlass der Beendigung des Arbeitsverhältnisses), die nicht innerhalb von 12 Monaten nach Ende der Berichtsperiode, in der die damit verbundene Arbeitsleistung erbracht wurde, in voller Höhe fällig werden.

Leistungen aus Anlass der Beendigung des Arbeitsverhältnisses sind zu zahlende Leistungen an Arbeitnehmer, die daraus resultieren, dass entweder:

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

(b) ein Arbeitnehmer im Austausch für diese Leistungen freiwillig seiner Freisetzung zugestimmt hat.

Unverfallbare Leistungen sind Leistungen an Arbeitnehmer, deren Gewährung nicht vom künftigen Fortbestand des Beschäftigungsverhältnisses abhängt.

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

Laufender Dienstzeitaufwand bezeichnet den Anstieg des Barwerts einer leistungsorientierten Verpflichtung, der auf die von Arbeitnehmern in der Berichtsperiode erbrachte Arbeitsleistung entfällt.

Zinsaufwand bezeichnet den in einer Periode zu verzeichnenden Anstieg des Barwerts einer leistungsorientierten Verpflichtung, der entsteht, weil der Zeitpunkt der Leistungserfüllung eine Periode näher gerückt ist.

Planvermögen umfasst:

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

(b) qualifizierte Versicherungspolicen.(*)

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 rechtlich unabhängig von dem berichtenden Unternehmen 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 bei einem 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.

Eine qualifizierte Versicherungspolice 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 der Police:

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

(b) nicht den Gläubigern des berichtenden Unternehmens zur Verfügung stehen (auch nicht im Fall des 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 der Police nicht benötigt werden; oder

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

* Eine qualifizierte Versicherungspolice ist nicht notwendigerweise ein Versicherungsvertrag, wie er in IFRS 4 Versicherungsverträge definiert wird.

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

Erträge aus Planvermögen sind Zinsen, Dividenden und sonstige Erlöse, die aus dem Planvermögen erwirtschaftet werden, einschließlich realisierter und nicht realisierter Wertsteigerungen oder Wertminderungen des Vermögens, abzüglich der Aufwendungen für die Verwaltung des Plans sowie etwaiger vom Plan zu entrichtender Steuern.

Versicherungsmathematische Gewinne und Verluste bestehen aus:

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

(b) Auswirkungen von Änderungen versicherungsmathematischer Annahmen.

Nachzuerrechnender Dienstzeitaufwand ist der Anstieg des Barwerts einer leistungsorientierten Verpflichtung, die auf eine Arbeitsleistung vorangegangener Perioden entfällt, auf Grund der in der Berichtsperiode erfolgten Einführung oder Änderung eines Planes für Leistungen nach Beendigung des Arbeitsverhältnisses oder anderer langfristig fälliger Leistungen an Arbeitnehmer. Der nachzuerrechnende Dienstzeitaufwand kann sowohl positiv (sofern Leistungen neu eingeführt oder verbessert werden) als auch negativ (im Falle der Kürzung bestehender Leistungen) ausfallen.

Kurzfristige fällige Leistungen an Arbeitnehmer

8. Zu den kurzfristig fälligen Leistungen an Arbeitnehmer gehören:

- (a) Löhne, Gehälter und Sozialversicherungsbeiträge;
- (b) Vergütete kurzfristige Abwesenheiten (wie bezahlter Jahresurlaub oder Lohnfortzahlung im Krankheitsfall), sofern die Abwesenheit innerhalb von 12 Monaten nach Ende der Periode zu erwarten ist, in der die entsprechende Arbeitsleistung erbracht wurde;
- (c) Gewinn- und Erfolgsbeteiligungen, die innerhalb von 12 Monaten nach Ende der Periode, in der die entsprechende Arbeitsleistung erbracht wurde, zu zahlen sind; und
- (d) geldwerte (nichtmonetäre) Leistungen (wie medizinische Versorgung, Unterbringung, Dienstwagen und kostenlose oder vergünstigte Waren oder Dienstleistungen) für aktive Arbeitnehmer.

9. Die Bilanzierung für kurzfristig fällige Leistungen ist im Allgemeinen einfach, weil zur Bewertung der Verpflichtung oder des Aufwands keine versicherungsmathematischen Annahmen erforderlich sind und darüber hinaus keine versicherungsmathematischen Gewinne oder Verluste entstehen können. Zudem werden Verpflichtungen aus kurzfristig fälligen Leistungen an Arbeitnehmer auf nicht abgezinster Basis bewertet.

Erfassung und Bewertung

Alle kurzfristigen fälligen Leistungen an Arbeitnehmer

10. Hat ein Arbeitnehmer im Verlauf der Berichtsperiode Arbeitsleistungen für ein Unternehmen erbracht, ist von dem Unternehmen der nicht abgezinste Betrag der kurzfristig fälligen Leistung zu erfassen, der erwartungsgemäß 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 abgezinsten Betrag der Leistungen, so hat das Unternehmen den Unterschiedsbetrag als Vermögenswert zu aktivieren (aktivische Abgrenzung), sofern die Vorauszahlung beispielsweise zu einer Verringerung künftiger Zahlungen oder einer Rückerstattung führen wird; und**
- (b) als Aufwand, es sei denn, ein anderer International Accounting Standard verlangt oder erlaubt die Einbeziehung der Leistungen in die Anschaffungs- oder Herstellungskosten eines Vermögenswertes (siehe z. B. IAS 2, Vorräte, und IAS 16, Sachanlagen).**

Die Paragraphen 11, 14 und 17 erläutern, wie diese Vorschrift von einem Unternehmen auf kurzfristig fällige Leistungen an Arbeitnehmer in Form von vergüteter Abwesenheit und Gewinn- und Erfolgsbeteiligung anzuwenden ist.

Kurzfristige fällige Abwesenheitsvergütungen

11. Die erwarteten Kosten für kurzfristig fällige Leistungen an Arbeitnehmer in Form von vergüteten Abwesenheiten sind gemäß Paragraph 10 wie folgt zu erfassen:

- (a) im Falle ansammelbarer Ansprüche, sobald die Arbeitsleistungen durch die Arbeitnehmer erbracht werden, durch die sich ihre Ansprüche auf vergütete künftige Abwesenheit erhöhen; und**
- (b) im Falle nicht ansammelbarer Ansprüche in dem Zeitpunkt, in dem die Abwesenheit eintritt.**

12. 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 können in die folgenden zwei Kategorien unterteilt werden:

- (a) ansammelbare Ansprüche; und
- (b) nicht ansammelbare Ansprüche.

13. Ansammelbare Ansprüche auf vergütete Abwesenheit sind Ansprüche, die in die Zukunft vorgetragen und in späteren Perioden genutzt werden können, sofern die die Berichtsperiode betreffenden Ansprüche nicht vollständig genutzt wurden. 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.

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

15. Bei dem im vorherigen Paragraphen beschriebenen Verfahren wird die Verpflichtung mit dem Betrag der zusätzlichen Zahlungen angesetzt, die erwartungsgemäß allein auf Grund 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 Verpflichtung im Krankheitsfall 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 von Paragraph 14 und 15

In einem Unternehmen sind 100 Mitarbeiter beschäftigt, 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 31. 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 auf Grund der zum 31. Dezember 20X1 ungenutzten angesammelten Ansprüche für zusätzliche 12 Krankentage zahlen wird (das entspricht je eineinhalb Tagen für acht Arbeitnehmer). Daher bilanziert das Unternehmen eine Schuld in Höhe von 12 Tagen Krankengeld.

16. Nicht ansammelbare Ansprüche auf vergütete Abwesenheit können nicht vorgetragen werden; sie verfallen, soweit die Ansprüche in der Berichtsperiode nicht vollständig genutzt werden, und berechtigten 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. Eine Schuld oder ein Aufwand wird

nicht vor der Abwesenheit erfasst, da die Arbeitsleistung der Arbeitnehmer den Wert des Leistungsanspruchs nicht erhöht.

Gewinn- und Erfolgsbeteiligungspläne

17. Ein Unternehmen hat die erwarteten Kosten eines Gewinn- oder Erfolgsbeteiligungsplanes gemäß Paragraph 10 dann, und nur dann, zu erfassen, wenn:

- (a) das Unternehmen auf Grund 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.

18. 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 Zeitraumes 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 von Paragraph 18

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

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

19. Möglicherweise ist ein Unternehmen rechtlich nicht zur Zahlung von Erfolgsbeteiligungen verpflichtet. In einigen Fällen kann es jedoch betriebliche Praxis sein, Erfolgsbeteiligungen zu gewähren. 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.

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

- (a) die formellen Regelungen des Planes eine Formel zur Bestimmung der Leistungshöhe enthalten;
- (b) das Unternehmen die zu zahlenden Beträge festlegt, bevor der Abschluss zur Veröffentlichung freigegeben wurde; oder
- (c) auf Grund früherer Praktiken die Höhe der faktischen Verpflichtung des Unternehmens eindeutig bestimmt ist.

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

22. Sind Zahlungen aus Gewinn- und Erfolgsbeteiligungsplänen nicht in voller Höhe innerhalb von 12 Monaten nach Ende der Periode, in der die damit verbundene Arbeitsleistung von den Arbeitnehmern erbracht wurde, fällig, so fallen sie unter andere langfristig fällige Leistungen an Arbeitnehmer (vgl. hierzu Paragraphen 126 bis 131).

Angaben

23. Obgleich dieser Standard keine besonderen Angaben zu kurzfristig fälligen Leistungen für Arbeitnehmer vorschreibt, können solche Angaben nach Maßgabe anderer Standards erforderlich sein. Zum Beispiel sind nach IAS 24 Angaben über Beziehungen zu nahe stehenden Unternehmen und Personen Angaben zu Leistungen an Mitglieder der Geschäftsleitung zu machen. Nach IAS 1 Darstellung des Abschlusses sind die Leistungen an Arbeitnehmer anzugeben.

Leistungen nach Beendigung des Arbeitsverhältnisses: Unterscheidung zwischen beitragsorientierten und leistungsorientierten Versorgungsplänen

24. Leistungen nach Beendigung des Arbeitsverhältnisses beinhalten u. a.:

- (a) Leistungen der betrieblichen Altersversorgung wie Renten; und
- (b) andere Leistungen nach Beendigung des Arbeitsverhältnisses wie Lebensversicherungen und medizinische Versorgung.

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, ungeachtet dessen, ob diese die Errichtung einer eigenständigen Einheit (eines Fonds) vorsehen, an die (an den) Beiträge entrichtet und aus der (aus dem) Leistungen erbracht werden, oder nicht.

25. 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. Im Rahmen beitragsorientierter Pläne:

- (a) 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 der Höhe der Beiträge, die das Unternehmen (und manchmal auch dessen Arbeitnehmer) an den Plan oder an ein Versicherungsunternehmen gezahlt haben, und den Erträgen aus der Anlage dieser Beiträge; und
- (b) 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) vom Arbeitnehmer getragen.

26. 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;
- (b) eine bestimmte Mindestverzinsung der Beiträge entweder mittelbar über einen Leistungsplan oder unmittelbar garantiert wurde;
- (c) betriebliche Übung eine faktische Verpflichtung begründet. Eine faktische Verpflichtung kann beispielsweise entstehen, wenn ein Unternehmen in der Vergangenheit stets die Leistungen ausgeschiedener Arbeitnehmer erhöht hat, um sie an die Inflation anzupassen, selbst wenn dazu keine rechtliche Verpflichtung bestand.

27. Im Rahmen leistungsorientierter Versorgungspläne:

- (a) besteht die Verpflichtung des Unternehmens in der Gewährung der zugesagten Leistungen an aktive und frühere Arbeitnehmer; und
- (b) das versicherungsmathematische Risiko (d. h., dass die zugesagten Leistungen höhere Kosten als erwartet verursachen) sowie das Anlagerisiko werden 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.

28. In den nachfolgenden Paragraphen 29 bis 42 wird die Unterscheidung zwischen beitragsorientierten und leistungsorientierten Plänen für gemeinschaftliche Pläne mehrerer Arbeitgeber, staatliche Pläne und für versicherte Leistungen erläutert.

Gemeinschaftliche Pläne mehrerer Arbeitgeber

29. 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 einzuordnen. Wenn ein gemeinschaftlicher Plan mehrerer Arbeitgeber ein leistungsorientierter Plan ist, 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 Paragraph 120A erforderlichen Angaben im Abschluss zu machen.

30. 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 44 bis 46;

(b) im Abschluss anzugeben:

(i) die Tatsache, dass der Plan ein leistungsorientierter Plan ist; und

(ii) aus welchem Grund keine ausreichenden Informationen zur Verfügung stehen, um den Plan als leistungsorientierten Plan zu bilanzieren; und

(c) soweit eine Vermögensüber- oder -unterdeckung des Planes Auswirkungen auf die Höhe der künftigen Beitragszahlungen haben könnte, im Abschluss zusätzlich anzugeben:

(i) alle verfügbaren Informationen über die Vermögensüber- oder -unterdeckung;

(ii) die zur Bestimmung der Vermögensüber- oder -unterdeckung verwendeten Grundlagen; sowie

(iii) etwaige Auswirkungen für das Unternehmen.

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

(a) der Plan durch Umlagebeiträge finanziert wird, mit denen 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 zugesagten Leistungen für Arbeitnehmer nach der Länge ihrer Dienstzeiten bemisst und die am Plan beteiligten Unternehmen die Mitgliedschaft nicht beenden können, 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 Bilanzstichtag bereits erdienten Leistungen höher sind als erwartet, wird das Unternehmen entweder seine Beiträge erhöhen oder die Arbeitnehmer davon überzeugen müssen, Leistungsminderungen zu akzeptieren. Deswegen ist ein solcher Plan ein leistungsorientierter Plan.

32. 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 gleicher Weise wie für jeden anderen leistungsorientierten Plan. Jedoch kann in einigen Fällen ein Unternehmen nicht in der Lage sein, seinen Anteil an der Vermögens- Finanz- und Ertragslage des Plans für Bilanzierungszwecke hinreichend verlässlich zu bestimmen. Dies kann der Fall sein, wenn:

(a) das Unternehmen keinen Zugang zu Informationen über den Plan hat, die den Vorschriften dieses Standards genügen; oder

(b) der Plan die teilnehmenden Unternehmen versicherungsmathematischen Risiken in Bezug auf die aktiven und früheren 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.

In diesen Fällen ist der Plan wie ein beitragsorientierter Plan zu behandeln, und es sind die in Paragraph 30 vorgeschriebenen zusätzlichen Angaben zu machen.

32A. 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 30 bilanziert wird, hat den Vermögenswert oder die Schuld aus der vertraglichen Vereinbarung anzusetzen und die daraus entstehenden Erträge oder Aufwendungen ergebniswirksam zu erfassen.

Beispiel zu Paragraph 32A

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. auf. Der Plan hat mit den beteiligten Arbeitgebern einen Beitragsplan vertraglich vereinbart, der innerhalb der nächsten fünf Jahre den Fehlbetrag beseitigen wird. Die vertraglich vereinbarten Gesamtbeiträge des Unternehmens belaufen sich auf 8 Mio.

Das Unternehmen setzt die Schuld nach Berücksichtigung des Zinseffekts an und erfasst den entsprechenden Aufwand ergebniswirksam.

32B. IAS 37, Rückstellungen, Eventualschulden und Eventualforderungen, verpflichtet ein Unternehmen, bestimmte Eventualschulden anzusetzen oder Angaben zu diesen Eventualschulden zu machen. Im Rahmen eines gemeinschaftlichen Plans mehrerer Arbeitgeber kann eine Eventualschuld z. B. entstehen:

(a) wenn bei einem anderen am Plan teilnehmenden Unternehmen versicherungsmathematische Verluste auftreten, weil jedes an einem gemeinschaftlichen Plan mehrerer Arbeitgeber teilnehmende Unternehmen die versicherungsmathematischen Risiken der anderen teilnehmenden Unternehmen mitträgt; oder

(b) wenn gemäß den Regelungen des Plans eine Verpflichtung zur Finanzierung eines etwaigen Fehlbetrages infolge des Ausscheidens anderer teilnehmender Unternehmen besteht.

33. 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 reduzieren, 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 solche Pläne die teilnehmenden Unternehmen keinen versicherungsmathematischen Risiken in Bezug auf gegenwärtige und frühere Arbeitnehmer der anderen Unternehmen aussetzen. Dieser Standard verpflichtet ein Unternehmen, einen gemeinschaftlich verwalteten Plan entsprechend dem Regelwerk des Plans (einschließlich möglicher faktischer Verpflichtungen, die über die formalen Regelungsinhalte hinausgehen) als einen beitragsorientierten Plan oder einen leistungsorientierten Plan zu klassifizieren.

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

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

34A. Ein an einem solchen Plan teilnehmendes Unternehmen hat Informationen über den gesamten Plan einzuholen, der nach IAS 19 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 IAS 19 bewerteten Plans den einzelnen Unternehmen der Gruppe zu belasten, so hat das Unternehmen die belasteten 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 in dessen separatem Einzelabschluss oder in dessen Jahresabschluss zu erfassen, das rechtmäßig das Trägerunternehmen des Plans ist. Die anderen Unternehmen der Gruppe haben in ihren separaten Einzelabschlüssen oder einzelnen Abschlüssen einen Aufwand zu erfassen, der ihrem in der betreffenden Berichtsperiode zu zahlenden Beitrag entspricht.

34B. Für jedes einzelne Unternehmen der Gruppe gehört die Teilnahme an einem solchen Plan zu Geschäftsvorfällen mit nahe stehenden Unternehmen und Personen. Daher hat ein Unternehmen in seinem separaten Einzelabschluss oder seinem Jahresabschluss folgende Angaben zu machen:

- a) die vertragliche Vereinbarung oder die ausgewiesene Richtlinie hinsichtlich der Belastung der leistungsorientierten Nettokosten oder die Tatsache, dass es keine solche Richtlinie gibt;
- b) die Richtlinie für die Ermittlung des vom Unternehmen zu zahlenden Beitrags;
- c) alle Informationen über den gesamten Plan in Übereinstimmung mit den Paragraphen 120-121, wenn das Unternehmen die nach Paragraph 34A verteilten leistungsorientierten Nettokosten bilanziert;
- d) die gemäß den Paragraphen 120A Buchstaben b-e, j, n, o, q und 121 erforderlichen Informationen über den gesamten Plan, wenn das Unternehmen den für die Berichtsperiode gemäß Paragraph 34A zu zahlenden Beitrag bilanziert. Die anderen von Paragraph 120A geforderten Angaben sind nicht anwendbar.

35. [gestrichen]

Staatliche Pläne

36. Ein Unternehmen hat einen staatlichen Plan genauso zu behandeln wie einen gemeinschaftlichen Plan mehrerer Arbeitgeber (siehe Paragraphen 29 und 30).

37. Staatliche Pläne, die durch Gesetzgebung festgelegt sind, um alle Unternehmen (oder alle Unternehmen einer bestimmten Kategorie, wie z. B. in einem bestimmten Industriezweig) zu erfassen, werden vom Staat, von regionalen oder überregionalen Einrichtungen des öffentlichen Rechts oder anderen Stellen (z. B. eigens dafür geschaffene autonome 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.

38. Staatliche Pläne werden als leistungsorientiert oder als beitragsorientiert klassifiziert je nach dem Wesen der Verpflichtung, die das Unternehmen aus dem Plan hat. 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. Jedoch sind in den wenigen Fällen, in denen staatliche Pläne leistungsorientierte Pläne sind, die Vorschriften der Paragraphen 29 und 30 anzuwenden.

Versicherte Leistungen

39. Ein Unternehmen kann einen Plan für Leistungen nach Beendigung des Arbeitsverhältnisses durch die 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 verpflichtet:

- (a) die Leistungen bei Fälligkeit unmittelbar an die Arbeitnehmer zu zahlen; oder
- (b) zusätzliche Beträge zu entrichten, falls die Versicherungsgesellschaft nicht alle in der laufenden oder in früheren Perioden erdienten Leistungen zahlt.

Wenn eine solche rechtliche oder faktische Verpflichtung zur Zahlung von Leistungen aus dem Plan beim Unternehmen verbleibt, ist der Plan als leistungsorientierter Plan zu behandeln.

40. Die durch einen Versicherungsvertrag versicherten Leistungen müssen keine direkte oder automatische Beziehung zur Verpflichtung des Unternehmens haben. Für versicherte Pläne gilt die gleiche Abgrenzung zwischen Bilanzierung und Finanzierung wie für andere fondsfinanzierte Pläne.

41. 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) die qualifizierte Versicherungspolice als Planvermögen erfasst (siehe Paragraph 7); und
- (b) andere Versicherungspolicen als Erstattungsansprüche bilanziert (wenn die Policen die Kriterien des Paragraphen 104A erfüllen).

42. Ist ein Versicherungsvertrag auf den Namen eines einzelnen Planbegünstigten oder auf eine Gruppe vom Planbegünstigten ausgestellt und das Unternehmen weder rechtlich noch faktisch dazu verpflichtet, mögliche Verluste aus der Police 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 existieren nach der Zahlung der Versicherungsprämie beim 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

43. Die Bilanzierung für beitragsorientierte 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 versicherungsmathematische Gewinne oder Verluste können nicht entstehen. Darüber hinaus werden die Verpflichtungen auf nicht abgezinster Basis bewertet, es sei denn, sie sind nicht in voller Höhe innerhalb von 12 Monaten nach Ende der Periode fällig, in der die damit verbundenen Arbeitsleistungen erbracht werden.

Erfassung und Bewertung

44. Wurden durch einen Arbeitnehmer im Verlauf einer Periode Arbeitsleistungen erbracht, hat das Unternehmen den im Austausch für die Arbeitsleistung zu zahlenden Beitrag an einen beitragsorientierten Plan wie folgt zu erfassen:

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

(b) als Aufwand, es sei denn, ein anderer International Accounting Standard verlangt oder erlaubt die Einbeziehung des Beitrages in die Anschaffungs- oder Herstellungskosten eines Vermögenswertes (siehe z. B. IAS 2, Vorräte, und IAS 16, Sachanlagen).

45. Soweit Beiträge an einen beitragsorientierten Plan nicht in voller Höhe innerhalb von 12 Monaten nach Ende der Periode, in der die Arbeitnehmer die damit im Zusammenhang stehende Arbeitsleistung erbracht haben, fällig werden, sind sie unter Anwendung des in Paragraph 78 spezifizierten Zinssatzes abzuzinsen.

Angaben

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

47. Falls es nach IAS 24, Angaben über Beziehungen zu nahe stehenden Unternehmen und Personen, erforderlich ist, sind Angaben über Beiträge an beitragsorientierte Versorgungspläne für Mitglieder der Geschäftsleitung zu machen.

Leistungen nach Beendigung des Arbeitsverhältnisses: leistungsorientierte Pläne

48. Die Bilanzierung für leistungsorientierte 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 erst viele Jahre nach Erbringung der damit zusammenhängenden Arbeitsleistung der Arbeitnehmer zu zahlen sein kann.

Erfassung und Bewertung

49. 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 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.

50. Die Bilanzierung leistungsorientierter Pläne durch ein Unternehmen umfasst die folgenden Schritte:

- (a) die Anwendung versicherungsmathematischer Methoden zur verlässlichen Schätzung der in der laufenden Periode und in früheren Perioden — im Austausch für die erbrachten Arbeitsleistungen der Arbeitnehmer — verdienten Leistungen. Dazu muss ein Unternehmen bestimmen, wie viel der Leistungen der laufenden und früheren Perioden zuzuordnen ist (siehe Paragraphen 67 bis 71), 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 72 bis 91);
- (b) die Abzinsung dieser Leistungen unter Anwendung des Verfahrens laufender Einmalprämien zur Bestimmung des Barwerts der leistungsorientierten Verpflichtung und des Dienstzeitaufwands der laufenden Periode (siehe Paragraphen 64 bis 66);
- (c) die Bestimmung des beizulegenden Zeitwerts eines etwaigen Planvermögens (siehe Paragraphen 102 bis 104);
- (d) die Bestimmung des Gesamtbetrages der versicherungsmathematischen Gewinne und Verluste und des ergebniswirksam zu erfassenden Teils dieser versicherungsmathematischen Gewinne und Verluste (siehe Paragraphen 92 bis 95);
- (e) im Falle der Einführung oder Änderung eines Plans die Bestimmung des daraus resultierenden nachzuerrechnenden Dienstzeitaufwands (siehe Paragraphen 96 bis 101); und
- (f) im Falle der Kürzung oder vorzeitigen Abgeltung eines Plans die Bestimmung des daraus resultierenden Gewinnes oder Verlustes (siehe Paragraphen 109 bis 115).

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

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

Bilanzierung einer faktischen Verpflichtung

52. Ein Unternehmen ist nicht nur zur Erfassung der aus dem formalen Regelwerk eines leistungsorientierten Planes resultierenden rechtlichen Verpflichtungen verpflichtet, sondern auch zur Erfassung aller faktischen Verpflichtungen, die aus betrieblicher Übung begründet sind. Betriebliche Übung 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.

53. Die formalen Regelungen eines leistungsorientierten Planes können es einem Unternehmen gestatten, sich von seinen Verpflichtungen aus dem Plan zu befreien. Dennoch ist es gewöhnlich schwierig, Pläne 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

54. Der als Schuld aus einem leistungsorientierten Plan zu erfassende Betrag entspricht dem Saldo folgender Beträge:

- (a) dem Barwert der leistungsorientierten Verpflichtung zum Bilanzstichtag (siehe Paragraph 64);
- (b) zuzüglich etwaiger versicherungsmathematischer Gewinne (abzüglich etwaiger versicherungsmathematischer Verluste), die aufgrund der in den Paragraphen 92 bis 93 dargestellten Behandlung noch nicht ergebniswirksam erfasst wurden;
- (c) abzüglich eines etwaigen, bisher noch nicht erfassten nachzuverrechnenden Dienstzeitaufwands (siehe Paragraph 96);
- (d) abzüglich des am Bilanzstichtag beizulegenden Zeitwerts von Planvermögen (falls vorhanden), mit dem die Verpflichtungen unmittelbar abzugelten sind (siehe Paragraph 102 bis 104).

55. Der Barwert der leistungsorientierten Verpflichtung ist der Bruttobetrag der Verpflichtung vor Abzug des beizulegenden Zeitwerts eines etwaigen Planvermögens.

56. Die Barwerte leistungsorientierter Verpflichtungen und die beizulegenden Zeitwerte von Planvermögen sind vom Unternehmen mit einer ausreichenden Regelmäßigkeit zu bestimmen, um zu gewährleisten, dass die im Abschluss erfassten Beträge nicht wesentlich von den Beträgen abweichen, die sich am Bilanzstichtag ergeben würden.

57. Dieser Standard empfiehlt, fordert aber nicht, dass ein Unternehmen einen anerkannten Versicherungsmathematiker für die Bewertung aller wesentlichen Verpflichtungen für Leistungen nach Beendigung des Arbeitsverhältnisses hinzuzieht. Aus praktischen Gründen kann ein Unternehmen einen anerkannten Versicherungsmathematiker damit beauftragen, schon vor dem Bilanzstichtag eine detaillierte versicherungsmathematische Bewertung der Verpflichtung durchzuführen. Die Ergebnisse dieser Bewertung müssen jedoch hinsichtlich eingetretener wesentlicher Geschäftsvorfälle und anderer wesentlicher Änderungen (einschließlich Änderungen der Marktwerte und Zinsen) auf den Bilanzstichtag aktualisiert werden.

58. Der nach Paragraph 54 ermittelte Betrag kann negativ sein (ein Vermögenswert). Ein sich ergebender Vermögenswert ist vom Unternehmen mit dem niedrigeren der beiden folgenden Beträge zu bewerten:

- (a) dem gemäß Paragraph 54 ermittelten Betrag; und
- (b) der Summe aus:

- (i) allen kumulierten, nicht erfassten, saldierten versicherungsmathematischen Verlusten und nachzuverrechnendem Dienstzeitaufwand (siehe Paragraphen 92, 93 und 96); und
- (ii) dem Barwert eines wirtschaftlichen Nutzens in Form von Rückerstattungen aus dem Plan oder Minderungen künftiger Beitragszahlungen an den Plan. Der Barwert dieses wirtschaftlichen Nutzens ist unter Verwendung des in Paragraph 78 beschriebenen Abzinsungssatzes zu ermitteln.

58A. Die Anwendung des Paragraphen 58 darf nicht dazu führen, dass ein Gewinn lediglich als Resultat eines während der Berichtsperiode anfallenden versicherungsmathematischen Verlusts oder nachzuverrechnenden Dienstzeitaufwands sowie ein Verlust lediglich als Resultat eines innerhalb der Berichtsperiode anfallenden versicherungsmathematischen Gewinns erfasst werden. Ein Unternehmen muss folgende Fälle gemäß Paragraph 54 sofort ergebniswirksam erfassen, soweit sie aus einer in Übereinstimmung mit Paragraph 58(b) erfolgten Ermittlung des Vermögenswerts des leistungsorientierten Plans resultieren:

(a) saldierte versicherungsmathematische Verluste und nachzuverrechnender Dienstzeitaufwand der Berichtsperiode, soweit diese eine Verringerung des Barwerts des in Paragraph 58(b)(ii) bezeichneten wirtschaftlichen Nutzens übersteigen. Wenn keine Änderung oder ein Zuwachs des Barwerts dieses wirtschaftlichen Nutzens vorliegt, müssen alle während der Berichtsperiode angefallenen saldierten versicherungsmathematischen Verluste und der nachzuverrechnende Dienstzeitaufwand gemäß Paragraph 54 sofort erfasst werden.

(b) saldierte versicherungsmathematische Gewinne der Berichtsperiode nach Abzug des in der Berichtsperiode entstandenen nachzuverrechnenden Dienstzeitaufwandes, soweit diese eine Erhöhung des Barwerts des in Paragraph 58(b)(ii) bezeichneten wirtschaftlichen Nutzens übersteigen. Wenn keine Änderung oder eine Verringerung des Barwerts des wirtschaftlichen Nutzens vorliegt, müssen alle während der Berichtsperiode angefallenen saldierten versicherungsmathematischen Gewinne nach Abzug des nachzuverrechnenden Dienstzeitaufwandes gemäß Paragraph 54 sofort erfasst werden.

58B. Paragraph 58A betrifft ein Unternehmen nur, sofern es am Anfang oder Ende der Berichtsperiode für einen leistungsorientierten Plan einen Überschuss⁽¹⁾ aufweist, den es nach den aktuellen Bedingungen des Plans nicht vollständig durch Rückerstattungen oder Minderungen zukünftiger Beitragszahlungen wiedererlangen kann. In diesen Fällen erhöhen nachzuverrechnender Dienstzeitaufwand und versicherungsmathematische Verluste, die in der Berichtsperiode entstehen und deren Erfassung gemäß Paragraph 54 periodisiert wird, den gemäß Paragraph 58(b)(i) definierten Betrag. Falls dieser Zuwachs nicht durch einen entsprechenden Rückgang des gemäß Paragraph 58(b)(ii) für eine Erfassung qualifizierenden Barwerts eines wirtschaftlichen Nutzens ausgeglichen wird, entstehen ein Anstieg des nach Paragraph 58(b) spezifizierten Saldos und deswegen ein zu erfassender Gewinn. Paragraph 58A verbietet unter diesen Umständen die Erfassung eines Gewinns. Bei versicherungsmathematischen Gewinnen, die innerhalb der Berichtsperiode entstehen und deren Erfassung gemäß Paragraph 54 periodisiert wird, entsteht die umgekehrte Auswirkung, soweit der versicherungsmathematische Gewinn einen kumulierten, nicht erfassten versicherungsmathematischen Verlust vermindert. Paragraph 58A verbietet unter diesen Umständen die Erfassung eines Verlusts. Beispiele der Anwendung dieses Paragraphen sind in Anhang C dargestellt.

(1) Ein Überschuss ist ein Überhang des beizulegenden Zeitwerts des Planvermögens im Vergleich zum Barwert der leistungsorientierten Verpflichtung.

59. Ein Vermögenswert kann entstehen, wenn ein leistungsorientierter Plan überdotiert ist, oder in bestimmten Fällen, in denen versicherungsmathematische Gewinne erfasst wurden. In diesen Fällen bilanziert das Unternehmen einen Vermögenswert, da:

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

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

(c) dem Unternehmen daraus künftiger wirtschaftlicher Nutzen zur Verfügung steht, 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.

60. Die Obergrenze des Paragraphen 58(b) hebt nicht die periodenverschobene Erfassung von bestimmten versicherungsmathematischen Verlusten (siehe Paragraphen 92 und 93) und von bestimmtem nachzuerrechnendem Dienstzeitaufwand (siehe Paragraph 96) außer im Falle des Paragraphen 58A auf. Die Obergrenze schließt jedoch die Nutzung des Übergangswahlrechts nach Paragraph 155(b) aus. Nach Paragraph 120A(f)(iii) ist das Unternehmen verpflichtet, einen aufgrund der Begrenzung des Paragraphen 58(b) nicht als Vermögenswert angesetzten Betrag anzugeben.

Beispiel zur Veranschaulichung von Paragraph 60

Ein leistungsorientierter Plan hat folgende Merkmale:

Barwert der Verpflichtung	1.100
Beizulegender Zeitwert des Planvermögens	(1.190) (90)
Nicht erfasste versicherungsmathematische Verluste	(110)
Nicht erfasster nachzuerrechnender Dienstzeitaufwand	(70)
Nicht erfasster Anstieg der Schulden bei erstmaliger Anwendung des Standards gemäß Paragraph 155(b)	(50)
Negativer, gemäß Paragraph 54 ermittelter Betrag	(320)
Barwert künftiger Rückerstattungen aus dem Plan und der Minderung künftiger Beitragszahlungen an den Plan	90
Die Obergrenze gemäß Paragraph 58(b) wird folgendermaßen ermittelt:	
Nicht erfasste versicherungsmathematische Verluste	110
Nicht erfasster nachzuerrechnender Dienstzeitaufwand	70
Barwert künftiger Rückerstattungen aus dem Plan und der Minderung künftiger Beitragszahlungen an den Plan	90
Obergrenze	270

270 ist weniger als 320. Daher bilanziert das Unternehmen einen Vermögenswert von 270 und gibt im Abschluss an, dass die Begrenzung den als Buchwert des Vermögenswertes zu bilanzierenden Betrag um 50 reduziert hat (siehe Paragraph 120A(f)(iii)).

Periodenergebnis

61. Der Saldo folgender Beträge ist ergebniswirksam zu erfassen, es sei denn, ein anderer Standard verlangt oder erlaubt deren Einbeziehung in die Anschaffungs- oder Herstellungskosten eines Vermögenswertes:

a) laufender Dienstzeitaufwand (siehe Paragraphen 63-91),

- b) Zinsaufwand (siehe Paragraph 82),
- c) erwarteter Ertrag aus etwaigem Planvermögen (siehe Paragraphen 105-107) und aus anderen Erstattungsansprüchen (siehe Paragraph 104A),
- d) versicherungsmathematische Gewinne und Verluste gemäß den Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden des Unternehmens (siehe Paragraphen 92-93D),
- e) nachzuverrechnender Dienstzeitaufwand (siehe Paragraph 96),
- f) die Auswirkungen von etwaigen Plankürzungen oder Abgeltungen (siehe Paragraph 109 und 110), und
- g) die Auswirkungen der Obergrenze in Paragraph 58 Buchstabe b, es sei denn, sie werden gemäß Paragraph 93C außerhalb des Ergebnisses erfasst.

62. Andere International Accounting Standards verlangen, dass die Aufwendungen für bestimmte Leistungen an Arbeitnehmer bei der Ermittlung der Anschaffungs- oder Herstellungskosten von Vermögenswerten, wie z. B. bei Vorräten oder Sachanlagen, berücksichtigt werden (siehe IAS 2, Vorräte, und IAS 16, Sachanlagen). Alle Aufwendungen für Leistungen nach Beendigung des Arbeitsverhältnisses, die in die Anschaffungs- oder Herstellungskosten eines solchen Vermögenswertes einbezogen werden, müssen einen angemessenen Anteil der unter Paragraph 61 genannten Komponenten enthalten.

Erfassung und Bewertung: Barwert leistungsorientierter Verpflichtungen und laufender Dienstzeitaufwand

63. Die tatsächlichen Kosten eines leistungsorientierten Planes können durch viele Faktoren beeinflusst werden, wie z. B. Endgehälter, Mitarbeiterfluktuation und Sterbewahrscheinlichkeit, Kostentrends im Bereich der medizinischen Versorgung und - bei einem fondsfinanzierten Plan - von den Anlageerträgen aus dem Planvermögen. Die tatsächlichen Kosten des Planes sind ungewiss und diese Ungewissheit besteht in der Regel über einen langen Zeitraum. Um den Barwert von Verpflichtungen aus Leistungen nach Beendigung des Arbeitsverhältnisses und den damit verbundenen Dienstzeitaufwand einer Periode zu bestimmen, ist es erforderlich:

- (a) eine versicherungsmathematische Bewertungsmethode anzuwenden (siehe Paragraphen 64 bis 66);
- (b) die Leistungen den Dienstjahren der Arbeitnehmer zuzuordnen (siehe Paragraphen 67 bis 71); und
- (c) versicherungsmathematische Annahmen zu treffen (siehe Paragraphen 72 bis 91).

Versicherungsmathematische Bewertungsmethode

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

65. 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 endgültigen Leistungsanspruches erdient wird (siehe Paragraphen 67 bis 71) und bewertet jeden dieser Leistungsbausteine separat, um so die endgültige Verpflichtung aufzubauen (siehe Paragraphen 72 bis 91).

Beispiel zur Veranschaulichung von Paragraph 65

Jahr	1	2	3	4	5
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	169	324	476	655

Anmerkung:

1. Die jeweilige Verpflichtung zu Beginn des Berichtszeitraums entspricht dem Barwert der Leistungen, die früheren Dienstjahren zugeordnet werden.
2. Der laufende Dienstzeitaufwand entspricht dem Barwert des Leistungsbausteins, der der Berichtsperiode zugeordnet wird.
3. Die jeweilige Verpflichtung am Ende einer Berichtsperiode entspricht dem Barwert der Leistungen, die früheren und der laufenden Periode zugeordnet werden.

66. Die gesamte Verpflichtung für Leistungen nach Beendigung des Arbeitsverhältnisses ist vom Unternehmen abzuzinsen, auch wenn ein Teil der Verpflichtung innerhalb von 12 Monaten nach dem Bilanzstichtag fällig wird.

Zuordnung von Leistungen auf Dienstjahre

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

(a) vom Zeitpunkt, ab 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.

68. 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.

Beispiel zur Veranschaulichung von Paragraph 68

1. Ein leistungsorientierter Plan sieht bei Pensionierung die Zahlung eines Kapitals von 100 für jedes Dienstjahr vor.

Jedem Dienstjahr wird eine Leistung von 100 zugeordnet. Der laufende Dienstzeitaufwand entspricht dem Barwert von 100. Der gesamte Barwert der leistungsorientierten Verpflichtung entspricht dem Barwert von 100, multipliziert mit der Anzahl der bis zum Bilanzstichtag 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 Bilanzstichtag ergeben würden.

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

Jedem Dienstjahr wird eine Leistung in Höhe des zum Zeitpunkt der Pensionierung ermittelten Barwertes einer lebenslangen monatlichen Rente von 0,2 % des geschätzten Endgehalts zugeordnet. Der laufende Dienstzeitaufwand entspricht dem Barwert dieser Teilleistung. Der Barwert der leistungsorientierten Verpflichtung entspricht dem Barwert monatlicher Pensionszahlungen in Höhe von 0,2 % des Endgehalts, multipliziert mit der Anzahl der bis zum Bilanzstichtag geleisteten Dienstjahre. Der laufende Dienstzeitaufwand und der Barwert der leistungsorientierten Verpflichtung werden abgezinst, weil die Rentenzahlungen erst mit Vollendung des 65. Lebensjahres beginnen.

69. 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 Bilanzstichtag vermindert ist. 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 der Höhe, nicht jedoch dem Grunde nach.

Beispiel zur Veranschaulichung von Paragraph 69

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

Jedem Dienstjahr wird eine Leistung von 100 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 für jedes Dienstjahr gewährt, wobei Dienstjahre vor dem 25. Lebensjahr ausgeschlossen sind. Die Anwartschaft ist sofort unverfallbar.

Den vor dem 25. Lebensjahr 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 zugeordnet.

70. Die Verpflichtung erhöht sich bis zu dem Zeitpunkt, ab dem weitere Arbeitsleistungen zu keiner wesentlichen Erhöhung der Leistungen mehr führen. Deswegen werden alle Leistungen Perioden zugeordnet, die zu diesem Zeitpunkt oder vorher enden. Die Leistung wird den einzelnen Berichtsperioden 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.

Beispiel zur Veranschaulichung von Paragraph 70

1. Ein Plan sieht eine einmalige Kapitalleistung von 1 000 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 (1 000 geteilt durch 10) zugeordnet. Im laufenden Dienstzeitaufwand für jedes der ersten zehn Jahre ist die Wahrscheinlichkeit zu berücksichtigen, dass der Arbeitnehmer eventuell vor Vollendung von zehn Dienstjahren ausscheidet. Den folgenden Jahren wird keine Leistung zugeordnet.

2. Ein Plan zahlt bei Pensionierung eine einmalige Kapitalleistung von 2 000 an alle Arbeitnehmer, die im Alter von 55 Jahren nach zwanzig Dienstjahren noch im Unternehmen beschäftigt sind oder Arbeitnehmer, die unabhängig von ihrer Dienstzeit im Alter von 65 Jahren noch im Unternehmen beschäftigt sind.

Arbeitnehmer, die vor dem 35. Lebensjahr eintreten, erwerben erst mit dem 35. Lebensjahr 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 dem 55. Lebensjahr nicht zu einer wesentlichen Erhöhung der Anwartschaft. Für diese Arbeitnehmer ordnet das Unternehmen jedem Dienstjahr zwischen dem 35. und 55. Lebensjahr eine Leistung von 100 (2 000 geteilt durch 20) zu.

Für Arbeitnehmer, die zwischen dem 35. und dem 45. Lebensjahr 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 zu (2 000 geteilt durch 20).

Für einen Arbeitnehmer, der mit 55 eintritt, führt eine Dienstzeit von mehr als 10 Jahren nicht zu einer wesentlichen Erhöhung der Anwartschaft. Jedem der ersten 10 Dienstjahre dieses Arbeitnehmers ordnet das Unternehmen deswegen eine Leistung von 200 zu (2 000 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 medizinischer Versorgungsplan für Leistungen nach der Pensionierung erstattet einem Arbeitnehmer 40 % seiner 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 Barwerts 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 der ersten zehn Jahre erwartet wird, wird keine Leistung zugeordnet.

4. Ein Plan für Leistungen der medizinischen Versorgung nach der Pensionierung erstattet dem Arbeitnehmer 10 % 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.

Arbeitsleistung in späteren Jahren berechtigt zu wesentlich höheren Leistungen als Arbeitsleistung in früheren Jahren der Dienstzeit. Für Arbeitnehmer, die erwartungsgemäß nach 20 oder mehr Jahren ausscheiden, wird die Leistung daher linear gemäß Paragraph 68 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 Barwertes der erwarteten Kosten der medizinischen Versorgung zugeordnet (50 % geteilt durch 20).

Für Arbeitnehmer, die erwartungsgemäß zwischen dem zehnten und dem zwanzigsten Jahr ausscheiden, wird jedem der ersten 10 Jahre eine Teilleistung von 1 % des Barwertes 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 der ersten zehn Jahre erwartet wird, wird keine Leistung zugeordnet.

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

- (a) begründen Gehaltserhöhungen in Bezug auf Paragraph 67(b) keine zusätzliche Leistung an Arbeitnehmer, obwohl sich die Leistungshöhe am Endgehalt bemisst; und
- (b) die jeder Berichtsperiode zugeordnete Leistung entspricht in ihrer Höhe einem konstanten Anteil desjenigen Gehalts, auf das sich die Leistung bezieht.

Beispiel zur Veranschaulichung von Paragraph 71

Den Arbeitnehmern steht eine Leistung in Höhe von 3 % des Endgehaltes für jedes Dienstjahr vor dem 55. Lebensjahr zu.

Jedem Dienstjahr bis zum 55. Lebensjahr 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 dem 55. Lebensjahr wird keine Leistung zugeordnet.

Versicherungsmathematische Annahmen

72. Versicherungsmathematische Annahmen müssen unvoreingenommen gewählt und aufeinander abgestimmt sein.

73. 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) demographische Annahmen über die künftige Zusammensetzung der gegenwärtigen und früheren Arbeitnehmer (und deren Angehörigen), die für Leistungen qualifizieren. Derartige demographische Annahmen beziehen sich auf:
 - (i) die Sterblichkeit der Begünstigten, und zwar sowohl während des Arbeitsverhältnisses wie auch nach dessen Beendigung;
 - (ii) Fluktuationsraten, Invalidisierungsraten und Frühpensionierungsverhalten;

- (iii) den Anteil der begünstigten Arbeitnehmer mit Angehörigen, die für Leistungen qualifizieren werden; und
- (iv) die Raten der Inanspruchnahme von Leistungen aus Plänen zur medizinischen Versorgung; sowie

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

- (i) den Zinssatz für die Abzinsung (siehe Paragraphen 78 bis 82);
- (ii) das künftige Gehalts- und Leistungsniveau (siehe Paragraphen 83 bis 87);
- (iii) im Falle von Leistungen im Rahmen medizinischer Versorgung, die Kostentrends im Bereich der medizinischen Versorgung, einschließlich — falls wesentlich — der Kosten für die Bearbeitung von Ansprüchen und Leistungsauszahlungen (siehe Paragraphen 88 bis 91); und
- (iv) die erwarteten Erträge aus Planvermögen (siehe Paragraphen 105 bis 107).

74. Versicherungsmathematische Annahmen gelten als unvoreingenommen gewählt, wenn sie weder unvorsichtig noch übertrieben vorsichtig sind.

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

76. 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 Hochinflationländern) oder in jenen 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.

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

Versicherungsmathematische Annahmen: Abzinsungssatz

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

79. 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.

80. 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.

81. In einigen Fällen ist möglicherweise kein hinreichend entwickelter Markt für Anleihen mit ausreichend langen Laufzeiten vorhanden, die den geschätzten Fristigkeiten aller Leistungszahlungen

entsprechen. In diesen Fällen werden für die Diskontierung kurzfristigerer Zahlungen die jeweils aktuellen Marktzinssätze für entsprechende Laufzeiten von dem Unternehmen verwendet, 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 Regierungsanleihen zu zahlen ist, kaum besonders empfindlich beeinflusst werden.

82. Der Zinsaufwand wird ermittelt, indem der zu Beginn der Periode festgesetzte Zinssatz mit dem über die Periode vorliegenden Barwert der leistungsorientierten Verpflichtung multipliziert wird, wobei wesentliche Änderungen der Verpflichtung berücksichtigt werden. Der Barwert der Verpflichtung wird im Allgemeinen von der in der Bilanz ausgewiesenen Schuld abweichen, weil die Schuld nach Abzug des beizulegenden Zeitwerts eines etwaigen Planvermögens erfasst wird und einige versicherungsmathematische Gewinne und Verluste sowie ein Teil des nachzuverrechnenden Dienstzeitaufwandes nicht sofort erfasst werden. [In Anhang A wird u. a. die Berechnung des Zinsaufwands veranschaulicht.]

Versicherungsmathematische Annahmen: Gehälter, Leistungen und Kosten medizinischer Versorgung

83. Bei der Bewertung von Verpflichtungen für nach Beendigung des Arbeitsverhältnisses zu erbringende Leistungen, sind folgende Faktoren zu berücksichtigen:

- (a) erwartete künftige Gehaltssteigerungen;**
- (b) die auf Grund der Regelungen des Planes (oder auf Grund einer faktischen Verpflichtung auch über die Planregeln hinaus) am Bilanzstichtag zugesagten Leistungen; und**
- (c) die geschätzten künftigen Änderungen des Niveaus staatlicher Leistungen, die sich auf die nach Maßgabe des leistungsorientierten Planes zu zahlenden Leistungen auswirken, jedoch nur dann, wenn entweder:**
 - (i) diese Änderungen bereits vor dem Bilanzstichtag in Kraft getreten sind; oder**
 - (ii) die Erfahrungen der Vergangenheit, oder andere substantielle Hinweise, darauf hindeuten, dass sich die staatlichen Leistungen in einer einigermaßen vorhersehbaren Weise ändern werden, z. B. in Anlehnung an zukünftige Veränderungen der allgemeinen Preis- oder Gehaltsniveaus.**

84. Bei der Schätzung künftiger Gehaltssteigerungen werden u. a. Inflation, Dauer der Zugehörigkeit zum Unternehmen, Beförderung und andere relevante Faktoren wie Angebots- und Nachfragestruktur auf dem Arbeitsmarkt berücksichtigt.

85. Wenn ein Unternehmen auf Grund der formalen Regelungen eines Planes (oder auf Grund einer faktischen, darüber hinausgehenden Verpflichtung) die zugesagten Leistungen in künftigen Perioden anpassen muss, sind diese Anpassungen bei der Bewertung der Verpflichtung zu berücksichtigen. Dies ist z. B. der Fall, wenn:

- (a) ein Unternehmen in der Vergangenheit stets die Leistungen erhöht hat, um die Auswirkungen der Inflation zu mindern und nichts darauf hindeutet, dass diese Praxis in Zukunft geändert wird; oder**
- (b) versicherungsmathematische Gewinne im Abschluss bereits erfasst wurden und das Unternehmen entweder auf Grund der formalen Regelungen des Planes (oder auf Grund einer faktischen, darüber hinausgehenden Verpflichtung) oder auf Grund gesetzlicher Bestimmungen eine etwaige Vermögensüberdeckung im Plan zu Gunsten der begünstigten Arbeitnehmer verwenden muss (siehe Paragraph 98(c)).**

86. Die versicherungsmathematischen Annahmen berücksichtigen nicht Änderungen der künftigen Leistungen, die sich am Bilanzstichtag nicht aus den formalen Regelungen des Planes (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.

87. 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 auf Grund der Erfahrungen der Vergangenheit und anderer verlässlicher substanzieller Hinweise berücksichtigt.

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

89. 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. Die 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.

90. 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, sofern die demographische Zusammensetzung des vom Plan erfassten Personenbestandes von der Zusammensetzung des Bestandes abweicht, der den historischen Daten zu Grunde liegt. Eine Anpassung ist auch dann erforderlich, wenn auf Grund verlässlicher substanzieller Hinweise davon ausgegangen werden kann, dass sich historische Trends nicht fortsetzen werden.

91. Einige Pläne für medizinische Leistungen nach Beendigung des Arbeitsverhältnisses sehen eine Arbeitnehmerbeteiligung an den durch den Plan gedeckten Kosten medizinischer Versorgung vor. Solche Beiträge sind nach den am Bilanzstichtag geltenden Regelungen des Planes (oder auf Grund einer faktischen, darüber hinausgehenden Verpflichtung) bei der Schätzung künftiger Kosten für medizinische Versorgung zu berücksichtigen. Änderungen solcher Arbeitnehmerbeiträge führen entweder zu nachzuverrechnendem Dienstzeitaufwand oder, sofern zutreffend, auch zu Leistungskürzungen. Die Kosten für die Erfüllung der Ansprüche können sich durch Leistungen des Staates oder anderer medizinischer Dienstleister vermindern (siehe Paragraphen 83(c) und 87).

Versicherungsmathematische Gewinne und Verluste

92. Bei der Bewertung der Schuld aus einer leistungsorientierten Zusage gemäß Paragraph 54 hat ein Unternehmen, vorbehaltlich Paragraph 58A, den (in Paragraph 93 spezifizierten) Teil seiner versicherungsmathematischen Gewinne und Verluste als Ertrag bzw. Aufwand zu erfassen, wenn der Saldo der kumulierten, nicht erfassten versicherungsmathematischen Gewinne und Verluste zum Ende der vorherigen Berichtsperiode den höheren der folgenden Beträge überstieg:

- a) 10 % des Barwerts der leistungsorientierten Verpflichtung zu diesem Zeitpunkt (vor Abzug des Planvermögens), und
- b) 10 % des beizulegenden Zeitwerts eines etwaigen Planvermögens zu diesem Zeitpunkt.

Diese Grenzen sind für jeden leistungsorientierten Plan gesondert zu errechnen und anzuwenden.

93. Die für jeden leistungsorientierten Plan anteilig zu erfassenden versicherungsmathematischen Gewinne und Verluste entsprechen dem gemäß Paragraph 92 ermittelten Betrag außerhalb des Korridors, dividiert durch die erwartete durchschnittliche Restlebensarbeitszeit der vom Plan erfassten Arbeitnehmer. Ein Unternehmen kann jedoch jedes systematische Verfahren anwenden, das zu einer schnelleren Erfassung der versicherungsmathematischen Gewinne und Verluste führt, sofern das gleiche Verfahren sowohl auf Gewinne als auch auf Verluste und stetig von Periode zu Periode angewandt wird. Ein Unternehmen kann solche systematischen Verfahren auch auf versicherungsmathematische Gewinne und Verluste innerhalb der in Paragraph 92 spezifizierten Grenzen anwenden.

93A. Wenn ein Unternehmen gemäß Paragraph 93 beschließt, die Erfassung versicherungsmathematischer Gewinne und Verluste in der Periode vorzunehmen, in der sie anfallen, kann es diese außerhalb des Periodenergebnisses gemäß den Paragraphen 93B-93D erfassen, sofern dies für:

- a) alle leistungsorientierten Pläne, und
- b) alle versicherungsmathematischen Gewinne und Verluste durchgeführt wird.

93B. Versicherungsmathematische Gewinne und Verluste, die nach Paragraph 93A außerhalb des Periodenergebnisses erfasst werden, sind in einer Aufstellung der Veränderungen des Eigenkapitals mit der Überschrift „Aufstellung der erfassten Erträge und Aufwendungen“ darzustellen, die nur die in Paragraph 96 des IAS 1 (überarbeitet 2003) aufgeführten Posten umfasst. In einer Aufstellung der Veränderungen des Eigenkapitals darf das Unternehmen die versicherungsmathematischen Gewinne und Verluste nicht im Spaltenformat, wie in Paragraph 101 des IAS 1 erwähnt, oder in irgendeinem anderen Format, das die in Paragraph 97 des IAS 1 aufgeführten Posten umfasst, darstellen.

93C. Ein Unternehmen, das versicherungsmathematische Gewinne und Verluste nach Paragraph 93A erfasst, hat auch alle Anpassungen, die durch die Obergrenze in Paragraph 58 Buchstabe b außerhalb des Periodenergebnisses entstehen, in der Aufstellung der erfassten Erträge und Aufwendungen zu erfassen.

93D. Aufgrund der Obergrenze in Paragraph 58 Buchstabe b entstandene versicherungsmathematische Gewinne und Verluste sowie Anpassungen, die direkt in der Aufstellung der erfassten Erträge und Aufwendungen erfasst wurden, sind direkt in den Gewinnrücklagen zu erfassen. Sie dürfen nicht im Ergebnis einer nachfolgenden Berichtsperiode erfasst werden.

94. Versicherungsmathematische Gewinne und Verluste können aus Erhöhungen oder Verminderungen entweder des Barwerts einer leistungsorientierten Verpflichtung oder des beizulegenden Zeitwerts eines etwaigen Planvermögens entstehen. Zu den Gründen für das Entstehen versicherungsmathematischer Gewinne und Verluste zählen u. a.:

- (a) eine unerwartet hohe oder niedrige Anzahl von Fluktuationsfällen, vorzeitigen Pensionierungen oder Todesfällen oder unerwartet hohe oder niedrige Anstiege der Gehälter, laufenden Leistungen (sofern die formalen oder faktischen Bedingungen eines Plans inflationsbedingte Leistungsanpassungen vorsehen) oder der Kosten der medizinischen Versorgung;
- (b) der Effekt von Schätzungsänderungen hinsichtlich der angenommenen Arbeitnehmerfluktuation, dem Frühpensionierungsverhalten, der Sterblichkeit oder des Anstiegs von Gehältern, Leistungen (sofern die formalen oder faktischen Bedingungen eines Plans inflationsbedingte Leistungsanpassungen vorsehen) oder der Kosten medizinischer Versorgung;
- (c) die Auswirkung einer Änderung des Abzinsungssatzes; und
- (d) Abweichungen zwischen dem tatsächlichen und dem erwarteten Ertrag aus dem Planvermögen (siehe Paragraphen 105 bis 107).

95. Langfristig können sich versicherungsmathematische Gewinne und Verluste gegenseitig kompensieren. Deswegen können Schätzungen von Verpflichtungen für Leistungen nach Beendigung des Arbeitsverhältnisses als Näherungswerte in einer Bandbreite (einem „Korridor“) um den bestmöglichen Schätzwert herum angesehen werden. Ein Unternehmen kann versicherungsmathematische Gewinne und Verluste, die innerhalb dieses Korridors liegen, erfassen, es ist dazu aber nicht verpflichtet. Dieser Standard verlangt von einem Unternehmen, einen bestimmten Mindestanteil derjenigen Teile der versicherungsmathematischen Gewinne und Verluste zu erfassen, welche aus dem „Korridor“ von plus oder minus 10 % fallen. [In Anhang A wird unter anderem die Behandlung versicherungsmathematischer Gewinne und Verluste anschaulich beschrieben.] Dieser Standard gestattet auch die Anwendung systematischer Verfahren zur schnelleren Erfassung, sofern diese die in Paragraph 93 genannten Bedingungen erfüllen. Zu den zulässigen Verfahren gehört beispielsweise auch die sofortige Erfassung aller sowohl innerhalb als auch außerhalb des 10 %-„Korridors“ liegenden versicherungsmathematischen Gewinne und Verluste. In Paragraph 155(b)(iii) wird erläutert, warum nicht erfasste Teile des Übergangs-Schuldpostens bei der Verrechnung nachfolgender versicherungsmathematischer Gewinne berücksichtigt werden müssen.

Nachzuerrechnender Dienstzeitaufwand

96. Bei der Bemessung seiner Schuld aus einem leistungsorientierten Plan gemäß Paragraph 54 hat das Unternehmen, vorbehaltlich Paragraph 58A, nachzuerrechnenden Dienstzeitaufwand linear über den durchschnittlichen Zeitraum bis zum Eintritt der Unverfallbarkeit der Anwartschaften zu verteilen. Soweit Anwartschaften sofort nach Einführung oder Änderung eines leistungsorientierten Planes unverfallbar sind, ist der nachzuerrechnende Dienstzeitaufwand sofort ergebniswirksam zu erfassen.

97. Nachzuerrechnender Dienstzeitaufwand entsteht, wenn ein Unternehmen einen leistungsorientierten Plan einführt oder Leistungen aus einem bestehenden leistungsorientierten Plan ändert. Solche Änderungen betreffen eine Gegenleistung für Arbeitsleistung der Arbeitnehmer, die bis zum Zeitpunkt des Eintritts der Unverfallbarkeit erbracht wird. Deswegen ist nachzuerrechnender Dienstzeitaufwand über diesen Zeitraum zu erfassen, und zwar ungeachtet der Tatsache, dass sich der Aufwand auf Arbeitsleistung in früheren Perioden bezieht. Der nachzuerrechnende Dienstzeitaufwand wird als Veränderung der Schuld infolge der Planänderung bewertet. (siehe Paragraph 64).

Beispiel zur Veranschaulichung von Paragraph 97

Ein Unternehmen unterhält einen Altersversorgungsplan, der eine Rente in Höhe von 2 % des Endgehalts für jedes Dienstjahr gewährt. Nach fünf Dienstjahren sind die Leistungen unverfallbar. Am 1. Januar 20X5 erhöht das Unternehmen die Rente auf 2,5 % des Endgehalts für jedes Dienstjahr ab dem 1. Januar 20X1. Zum Zeitpunkt der Planverbesserung stellt sich der Barwert der zusätzlichen Leistungen für die Dienstzeit vom 1. Januar 20X1 bis 1. Januar 20X5 wie folgt dar:

Für Arbeitnehmer mit mehr als fünf Dienstjahren am 1.1.X5	150
Für Mitarbeiter mit weniger als fünf Dienstjahren zum 1.1.X5 (durchschnittlicher Zeitraum bis zur Unverfallbarkeit der Anwartschaft: drei Jahre)	120
	270

Das Unternehmen erfasst 150 sofort als Aufwand, da die Anwartschaft bereits unverfallbar ist. Das Unternehmen verteilt 120 als Aufwand linear über drei Jahre beginnend mit dem 1. Januar 20X5.

98. Nachzuerrechnender Dienstzeitaufwand beinhaltet nicht:

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

(b) zu hoch oder zu niedrig geschätzte freiwillige Rentenanpassungen, wenn das Unternehmen faktisch verpflichtet ist, Renten entsprechend anzupassen (nachzuerrechnender Dienstzeitaufwand entsteht nicht, da solche Steigerungen über die versicherungsmathematischen Annahmen berücksichtigt sind);

(c) Geschätzte Auswirkungen von Leistungsverbesserungen aus versicherungsmathematischen Gewinnen, die vom Unternehmen schon im Abschluss erfasst wurden, wenn das Unternehmen nach den Regelungen des Plans (oder auf Grund einer faktischen, über diese Regelungen hinausgehenden Verpflichtung) oder auf Grund 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 nachzuerrechnender Dienstzeitaufwand, siehe Paragraph 85(b));

(d) der Zuwachs an unverfallbaren Leistungen, wenn — ohne dass neue oder verbesserte Leistungen vorliegen — Arbeitnehmer Unverfallbarkeitsbedingungen erfüllen (in diesem Fall entsteht kein nachzuerrechnender Dienstzeitaufwand, weil die geschätzten Kosten für die Gewährung der Leistungen als laufender Dienstzeitaufwand in der Periode erfasst wurden, in der die Arbeitsleistung erbracht wurde); und

(e) Auswirkungen von Planänderungen, durch die sich die Leistungen für in künftigen Perioden zu erbringende Arbeitsleistung reduzieren (Plankürzung).

99. Der Plan für die ergebniswirksame Amortisation von nachzuerrechnendem Dienstzeitaufwand wird vom Unternehmen aufgestellt, wenn Leistungen neu eingeführt oder geändert werden. Es wäre jedoch nicht durchführbar oder wirtschaftlich nicht vertretbar, alle detaillierten Aufzeichnungen zu führen, die nötig wären, um später erforderliche Anpassungen dieses Planes zu bestimmen und in ihm zu berücksichtigen. Hinzu kommt, dass die Auswirkungen solcher Anpassungen nur dann wesentlich sein dürften, wenn eine Plankürzung oder -abgeltung vorliegt. Deswegen wird ein einmal aufgestellter Plan zur Verteilung von nachzuerrechnendem Dienstzeitaufwand nur im Falle einer Plankürzung oder -abgeltung geändert.

100. Reduziert ein Unternehmen die im Rahmen eines bestehenden leistungsorientierten Planes zu zahlenden Leistungen, so wird die daraus resultierende Verminderung der Schuld als (negativer) nachzuerrechnender Dienstzeitaufwand über die durchschnittliche Dauer bis zum Eintritt der Unverfallbarkeit des verminderten Leistungsteils verteilt.

101. Reduziert ein Unternehmen bestimmte im Rahmen eines bestehenden leistungsorientierten Planes zu zahlenden Leistungen und erhöht gleichzeitig andere Leistungen, die den gleichen Arbeitnehmern im Rahmen des Plans zugesagt sind, so werden alle Änderungen zusammengefasst als eine Änderung behandelt.

Ansatz und Bewertung: Planvermögen

Beizulegender Zeitwert des Planvermögens

102. Der beizulegende Zeitwert des Planvermögens geht bei der Ermittlung des nach Paragraph 54 in der Bilanz zu erfassenden Betrages als Abzugsposten ein. Ist kein Marktwert verfügbar, wird der beizulegende Zeitwert des Planvermögens geschätzt, z. B. indem die erwarteten künftigen Cashflows auf den Stichtag diskontiert 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 Erfüllung der damit verbundenen Verpflichtung).

103. 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.

104. Soweit zum Planvermögen qualifizierte Versicherungsverträge gehören, die die zugesagten Leistungen hinsichtlich ihres Betrages und ihrer Fälligkeiten ganz oder teilweise kongruent abdecken, ist der beizulegende Zeitwert der Versicherungspolice annahmegemäß gleich dem Barwert der abgedeckten Verpflichtungen, wie in Paragraph 54 beschrieben (vorbehaltlich jeder zu erfassenden Reduzierung, wenn die Beträge die aus dem Versicherungsverträgen beansprucht werden, nicht voll erzielbar sind).

Erstattungsbeiträge

104A. Nur dann, wenn es so gut wie sicher ist, dass eine andere Partei die Ausgaben zur Erfüllung der leistungsorientierten Verpflichtung, teilweise oder ganz erstatten wird, hat ein Unternehmen den Erstattungsanspruch als einen gesonderten Vermögenswert zu bilanzieren. Das Unternehmen hat den Vermögenswert mit dem beizulegenden Zeitwert zu bewerten. In jeder anderen Hinsicht hat das Unternehmen den Vermögenswert wie Planvermögen zu behandeln. In der Gewinn- und Verlustrechnung kann der Aufwand, der sich auf einen leistungsorientierten Plan bezieht, nach Abzug der Erstattungen netto präsentiert werden.

104B. 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. Qualifizierte Versicherungspolice, wie in Paragraph 7 definiert, sind Planvermögen. Ein Unternehmen erfasst qualifizierte Versicherungspolice genauso wie jedes andere Planvermögen und Paragraph 104A findet keine Anwendung (siehe auch Paragraphen 39 bis 42 und 104).

104C. Ist eine Versicherungspolice keine qualifizierte Versicherungspolice, dann ist diese auch kein Planvermögen. Paragraph 104A behandelt derartige Fälle: das Unternehmen erfasst den Erstattungsanspruch aus den Versicherungsverträgen als einen separaten Vermögenswert, und nicht als einen Abzug bei der Ermittlung der leistungsorientierten Verbindlichkeit, wie in Paragraph 54 beschrieben; in jeder anderen Hinsicht behandelt das Unternehmen den Vermögenswert genauso wie Planvermögen. Insbesondere ist die leistungsorientierte Verbindlichkeit gemäß Paragraph 54 bis zu dem Betrag zu erhöhen (vermindern), wie versicherungsmathematischen Gewinne (Verluste) der leistungsorientierten Verpflichtung und dem zugehörigen Erstattungsbeitrag unter den Paragraphen 92 und 93 unberücksichtigt bleiben. Paragraph 120A(f)(iv) verpflichtet das Unternehmen zur Angabe einer kurzen Beschreibung des Zusammenhangs zwischen Erstattungsanspruch und zugehöriger Verpflichtung.

Beispiel zur Veranschaulichung der Paragraphen 104A bis C

Barwert der Verpflichtung	1241
Nicht erfasste versicherungsmathematische Gewinne	17
In der Bilanz erfasste Schuld	1258
Rechte aus Versicherungsverträgen, die in Bezug auf den Betrag und ihre Fälligkeit genau Teilen der zu zahlenden Leistungen aus dem Plan entsprechen. Diese Leistungen haben einen Barwert von 1092.	1092

Die nicht erfassten versicherungsmathematischen Gewinne von 17 sind die kumulierten Beträge der versicherungsmathematischen Gewinne aus den Verpflichtungsveränderungen und den Erstattungsansprüchen.

104D. Wenn die Rechte aus den Versicherungsverträgen die zugesagten Leistungen hinsichtlich ihres Betrages und ihrer Fälligkeit teilweise oder ganz kongruent abdecken, dann ist der beizulegende Zeitwert der Erstattungsansprüche annahmegemäß gleich dem Barwert der zugehörigen Verpflichtung, wie in Paragraph 54 beschrieben (vorbehaltlich jeder zu erfassenden Reduzierung, wenn der Erstattungsanspruch nicht voll erzielbar ist).

Erträge aus Planvermögen

105. Der erwartete Ertrag aus Planvermögen ist eine Komponente des in der Gewinn- und Verlustrechnung erfassten Aufwands. Die Differenz zwischen erwartetem und tatsächlichem Ertrag aus dem Planvermögen ist ein versicherungsmathematischer Gewinn oder Verlust; dieser wird zusammen mit den versicherungsmathematischen Gewinnen und Verlusten in Bezug auf die leistungsorientierte Verpflichtung in die Bestimmung des Netto-Betrages einbezogen, der mit den Grenzen des 10 %-Korridors gemäß Paragraph 92 zu vergleichen ist.

106. Der erwartete Ertrag aus Planvermögen basiert auf den zu Beginn der Periode herrschenden Erwartungen des Marktes in Bezug auf Anlageerträge im gesamten verbleibenden Zeitraum, in dem die zugehörige Verpflichtung besteht. Der erwartete Ertrag aus Planvermögen hat Änderungen des beizulegenden Zeitwerts des während der Periode vorhandenen Planvermögens zu berücksichtigen, die sich auf Grund von Beitragszahlungen an den Fonds und tatsächliche Leistungsauszahlungen des Fonds ergeben.

Beispiel zur Veranschaulichung der Paragraphen 106

Zum 1. Januar 20X1 betrug der beizulegende Zeitwert des Planvermögens 10 000 und die kumulierten, noch nicht erfassten versicherungsmathematischen Nettogewinne 760. Am 30. Juni 20X1 hat der Plan Leistungen in Höhe von 1 900 ausgezahlt und Beiträge in Höhe von 4 900 erhalten. Am 31. Dezember 20X1 betragen der beizulegende Zeitwert des Planvermögens 15 000 und der Barwert der leistungsorientierten Verpflichtung 14 792. Die versicherungsmathematischen Verluste aus Verpflichtungsveränderungen in der Periode 20X1 betragen 60.

Am 1. Januar 20X1 führte das berichtende Unternehmen die folgenden Schätzungen auf der Basis der an diesem Stichtag geltenden Marktwerte durch:

	(%)
Zins- und Dividendenerträge nach Abzug der vom Fonds zu entrichtenden Steuern	9,25
Realisierte und nicht realisierte Gewinne aus Planvermögen (nach Steuern)	2,00
Verwaltungsaufwand	(1,00)
Erwarteter Ertrag	10,25

Erwarteter und tatsächlicher Ertrag aus Planvermögen in 20X1 ergeben sich wie folgt:

Ertrag auf 10 000 gehalten für 12 Monate zu 10,25 %	1 025
Ertrag auf 3 000 gehalten für 12 Monate zu 5 % (entspricht 10,25 % p.a. bei Zinsgutschrift alle sechs Monate)	150
Erwarteter Ertrag aus Planvermögen für 20X1	1 175
Zeitwert des Planvermögens zum 31. Dezember 20X1	15 000
Abzgl. Zeitwert des Planvermögens zum 1. Januar 20X1	(10 000)
Abzgl. erhaltene Beiträge	(4 900)
Zzgl. ausgezahlte Leistungen	1 900
Tatsächlicher Ertrag aus Planvermögen	2 000

Die Differenz zwischen dem erwarteten (1 175) und dem tatsächlichen Ertrag aus Planvermögen (2 000) entspricht einem versicherungsmathematischen Gewinn von 825. Somit beträgt der kumulative Saldo nicht erfasster versicherungsmathematischer Gewinne 1 525 (760 plus 825 minus 60). Die Grenze des Korridors gemäß Paragraph 92 ist 1 500 (den höheren Betrag von (i) 10 % von 15 000 und (ii) 10 % von 14 792). Im folgenden Jahr (20X2) erfasst das Unternehmen in der Gewinn- und Verlustrechnung einen versicherungsmathematischen Gewinn von 25 (1 525 minus 1 500) dividiert durch die erwartete durchschnittliche Restdienstzeit der einzubeziehenden Arbeitnehmer.

Der erwartete Ertrag aus Planvermögen für 20X2 basiert auf den am 1.1.X2 vorherrschenden Erwartungen des Marktes in Bezug auf Anlageerträge im gesamten Zeitraum, in dem die zugrunde liegende Verpflichtung besteht.

107. Bei der Bestimmung des erwarteten und des tatsächlichen Ertrags aus Planvermögen werden die vom Unternehmen erwarteten Verwaltungskosten abgezogen, soweit sie nicht in die versicherungsmathematischen Annahmen zur Bewertung der Verpflichtung eingegangen sind.

Unternehmenszusammenschlüsse

108. Im Falle eines Unternehmenszusammenschlusses hat ein Unternehmen Vermögenswerte und Schulden aus Plänen für Leistungen nach Beendigung des Arbeitsverhältnisses mit dem Barwert der zugesagten Leistungen abzüglich des beizulegenden Zeitwertes des vorhandenen Planvermögens anzusetzen (siehe IFRS 3 Unternehmenszusammenschlüsse). Der Barwert der Leistungsverpflichtung beinhaltet alle folgenden Elemente, selbst wenn diese zum Zeitpunkt des Erwerbs vom erworbenen Unternehmen noch nicht erfasst worden waren:

- (a) versicherungsmathematische Gewinne und Verluste, die vor dem Erwerbszeitpunkt entstanden sind (ungeachtet dessen, ob sie innerhalb des 10 %-Korridors liegen oder nicht);
- (b) nachzuerrechnender Dienstzeitaufwand als Folge der Änderung oder Einführung eines Planes vor dem Erwerbszeitpunkt; und
- (c) jene Beträge, die den Übergangsvorschriften aus Paragraph 155(b) folgend, vom erworbenen Unternehmen noch nicht erfasst waren.

Plankürzung und -abgeltung

109. Gewinne oder Verluste aus der Kürzung oder Abgeltung eines leistungsorientierten Planes sind zum Zeitpunkt der Kürzung oder Abgeltung zu erfassen. Gewinne oder Verluste aus der Kürzung oder Abgeltung eines leistungsorientierten Planes haben zu beinhalten:

- (a) jede daraus resultierende Änderung des Barwerts der leistungsorientierten Verpflichtung;**
- (b) jede daraus resultierende Änderung des beizulegenden Zeitwerts des Planvermögens;**
- (c) alle etwaigen, damit verbundenen versicherungsmathematischen Gewinne und Verluste und etwaigen nachzuerrechnenden Dienstzeitaufwand, soweit diese nicht schon nach Paragraph 92 bzw. Paragraph 96 erfasst wurden.**

110. Bevor die Auswirkung einer Plankürzung oder -abgeltung bestimmt wird, sind die leistungsorientierten Verpflichtungen (und das Planvermögen, sofern vorhanden) unter Verwendung aktueller versicherungsmathematischer Annahmen (einschließlich aktueller Marktzinssätze und sonstiger aktueller Marktwerte) neu zu bewerten.

111. Eine Plankürzung liegt vor, wenn ein Unternehmen entweder:

- (a) nachweislich dazu verpflichtet ist, die Anzahl der vom Plan erfassten Arbeitnehmer erheblich zu reduzieren; oder

(b) die Regelungen eines leistungsorientierten Planes so ändert, dass ein wesentlicher Teil der künftigen Arbeitsleistung der Arbeitnehmer zu keinen oder nur noch zu reduzierten Versorgungsleistungen führt.

Eine Plankürzung kann sich aus einem einzelnen Ereignis ergeben, wie z. B. einer Betriebsschließung, der Aufgabe eines Geschäftsbereichs oder der Beendigung oder Aussetzung eines Plans. Ein Ereignis ist dann hinreichend wesentlich, um als Plankürzung zu qualifizieren, wenn die Erfassung des Gewinns oder Verlusts aus der Plankürzung wesentliche Auswirkungen auf den Abschluss des Unternehmens hat. Plankürzungen stehen häufig im Zusammenhang mit einer Umstrukturierung. Eine Plankürzung wird daher zur gleichen Zeit erfasst wie die ihr zugrunde liegende Umstrukturierung.

112. 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 Planes zugesagten Leistungen eliminiert werden, zum Beispiel dann, wenn an die Begünstigten eines Plans oder zu ihren Gunsten, als Gegenleistung für deren Verzicht auf bestimmte Leistungen nach Beendigung des Arbeitsverhältnisses eine Barausgleichszahlung geleistet wird.

113. 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 Vertrages ist keine Abgeltung, wenn die rechtliche oder faktische Verpflichtung (siehe Paragraph 39) beim Unternehmen verbleibt, weitere Beträge zu zahlen, wenn der Versicherer nicht in der Lage ist, die Leistungen zu zahlen, die in dem Versicherungsvertrag vereinbart sind. Die Paragraphen 104A bis D behandeln die Erfassung und die Bewertung von Erstattungsansprüchen aus Versicherungsverträgen, die kein Planvermögen sind.

114. Eine Abgeltung stellt gleichzeitig eine Plankürzung dar, wenn der Plan beendet wird, indem die aus dem Plan resultierende Verpflichtung abgegolten wird und der Plan damit nicht mehr länger existiert. Die Beendigung eines Plans ist jedoch keine Kürzung oder Abgeltung, wenn der Plan durch einen neuen Plan ersetzt wird, der substantiell gleichartige Leistungen vorsieht.

115. Erfolgt eine Plankürzung nur für einen Teil der vom Plan betroffenen Arbeitnehmer oder wird die Verpflichtung nur teilweise abgegolten, so umfasst der Gewinn oder Verlust den anteiligen noch nicht erfassten nachzuverrechnenden Dienstzeitaufwand und die anteiligen noch nicht erfassten versicherungsmathematischen Gewinne und Verluste (sowie die nach Paragraph 155(b) noch nicht erfassten anteiligen Übergangsbeträge). Die entsprechenden Anteile sind auf der Grundlage der Barwerte der Verpflichtung vor und nach der Plankürzung oder -abgeltung zu bestimmen, es sei denn, die Umstände lassen eine andere Grundlage sachgerechter erscheinen. So kann es beispielsweise angemessen sein, einen Gewinn aus der Kürzung oder Abgeltung eines Planes zunächst mit noch nicht erfasstem nachzuverrechnendem Dienstzeitaufwand desselben Planes zu verrechnen.

Beispiel zur Veranschaulichung von Paragraph 115

Ein Unternehmen gibt ein Geschäftssegment auf, wodurch die Arbeitnehmer des aufgegebenen Geschäftssegments keine weiteren Leistungen erdienen werden. Dies ist eine Plankürzung ohne gleichzeitige Abgeltung. Die Bewertung unter Verwendung aktueller versicherungsmathematischer Annahmen (einschließlich aktueller Marktzinssätze und anderer aktueller Marktwerte) unmittelbar vor der Kürzung resultiert in einer leistungsorientierten Verpflichtung des Unternehmens mit einem Nettobarwert von 1 000, einem Planvermögen mit einem beizulegenden Zeitwert von 820 und einem kumulierten, nicht erfassten versicherungsmathematischen Gewinn von 50. Die erstmalige Anwendung des Standards durch das Unternehmen erfolgte ein Jahr zuvor. Dabei hat sich die Nettoschuld um 100 erhöht, die gemäß Wahl des Unternehmens über fünf Jahre verteilt erfasst werden (siehe Paragraph 155(b)). Durch die Plankürzung verringert sich der Nettobarwert der zugesagten Leistung um 100 auf 900.

Von den bisher noch nicht erfassten versicherungsmathematischen Gewinnen und dem Übergangssaldo aus der erstmaligen Anwendung entfallen 10 % (100/1 000) auf die durch die Plankürzung entfallende Verpflichtung. Somit wirkt sich die Plankürzung im Einzelnen wie folgt aus:

	Vor Planverkürzung	Gewinn aus Planverkürzung	Nach Planverkürzung
Nettobarwert der Verpflichtung	1 000	(100)	900
Beizulegender Zeitwert des Planvermögens	(820)	—	(820)
	180	(100)	80
Nicht erfasste versicherungsmathematische Gewinne	50	(5)	45
Nicht erfasster Übergangssaldo (100 × 4/5)	(80)	8	(72)
Bilanzierte Nettoschuld	150	(97)	53

Darstellung

Saldierung

116. 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 Ablösung von Verpflichtungen aus dem anderen Plan zu verwenden; und
- (b) beabsichtigt, entweder den Ausgleich der Verpflichtungen auf Nettobasis herbeizuführen, oder gleichzeitig mit der Verwertung der Vermögensüberdeckung des einen Plans seine Verpflichtung aus dem anderen Plan abzulösen.

117. Die Kriterien für eine Saldierung gleichen annähernd denen für Finanzinstrumente gemäß IAS 32, Finanzinstrumente: Angaben und Darstellung.

Unterscheidung von Kurz- und Langfristigkeit

118. 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.

Finanzielle Komponenten der Leistungen nach Beendigung des Arbeitsverhältnisses

119. Dieser Standard enthält keine Regelungen, ob ein Unternehmen den laufenden Dienstzeitaufwand, den Zinsaufwand und die erwarteten Erträge aus Planvermögen in der Gewinn- und Verlustrechnung zusammengefasst als Komponenten eines bestimmten Aufwands- oder Ertragspostens ausweisen muss.

Angaben

120. Ein Unternehmen hat Angaben zu machen, durch die Abschlussadressaten die Art der leistungsorientierten Pläne und die finanziellen Auswirkungen der Änderungen dieser Pläne während der Berichtsperiode bewerten können.

120A. Ein Unternehmen hat die folgenden Angaben für leistungsorientierte Pläne zu machen:

- a) die vom Unternehmen angewandte Methode zur Erfassung versicherungsmathematischer Gewinne und Verluste;
- b) eine allgemeine Beschreibung der Art des Plans;
- c) eine Überleitungsrechnung der Eröffnungs- und Schlussalden des Barwertes der leistungsorientierten Verpflichtung, die die Auswirkungen auf jeden der nachstehenden Posten, falls zutreffend, getrennt aufzeigt:
- i) laufender Dienstzeitaufwand,
 - ii) Zinsaufwand,
 - iii) Beiträge der Teilnehmer des Plans,
 - iv) versicherungsmathematische Gewinne und Verluste,
 - v) Wechselkursänderungen bei Plänen, die in einer von der Darstellungswährung des Unternehmens abweichenden Währung bewertet werden,
 - vi) gezahlte Leistungen,
 - vii) nachzuverrechnender Dienstzeitaufwand,
 - viii) Unternehmenszusammenschlüsse,
 - ix) Plankürzungen und
 - x) Planabgeltungen;
- d) eine Analyse der leistungsorientierten Verpflichtung, aufgeteilt in Beträge aus Plänen, die nicht über einen Fonds finanziert werden, und in Beträge aus Plänen, die ganz oder teilweise aus einem Fonds finanziert werden;
- e) eine Überleitungsrechnung der Eröffnungs- und Schlussalden des beizulegenden Zeitwertes des Planvermögens sowie der Eröffnungs- und Schlussalden aller als Vermögenswert nach Paragraph 104A angesetzten Erstattungsansprüche, die die Auswirkungen innerhalb der Periode auf jeden der nachstehenden Posten, falls zutreffend, getrennt aufzeigt:
- i) erwartete Erträge aus Planvermögen,
 - ii) versicherungsmathematische Gewinne und Verluste,
 - iii) Wechselkursänderungen bei Plänen, die in einer von der Darstellungswährung des Unternehmens abweichenden Währung bewertet werden,
 - iv) Beiträge des Arbeitgebers,
 - v) Beiträge der Teilnehmer des Plans,
 - vi) gezahlte Leistungen,
 - vii) Unternehmenszusammenschlüsse und
 - viii) Planabgeltungen;
- f) eine Überleitungsrechnung des Barwertes der leistungsorientierten Verpflichtung in Buchstabe c und des beizulegenden Zeitwertes des Planvermögens in Buchstabe e zu den in der Bilanz angesetzten Vermögenswerten und Schulden, wobei mindestens zu zeigen sind:
- i) der Saldo der noch nicht in der Bilanz angesetzten versicherungsmathematischen Gewinne oder Verluste (siehe Paragraph 92)
 - ii) der noch nicht in der Bilanz angesetzte nachzuverrechnende Dienstzeitaufwand (siehe Paragraph 96),
 - iii) jeder aufgrund der Begrenzung des Paragraph 58 Buchstabe b nicht als Vermögenswert angesetzte Betrag,
 - iv) der beizulegende Zeitwert der am Bilanzstichtag als Vermögenswert gemäß Paragraph 104A angesetzten Erstattungsansprüche (mit einer kurzen Beschreibung des Zusammenhangs zwischen Erstattungsanspruch und zugehöriger Verpflichtung), und
 - v) die anderen in der Bilanz angesetzten Beträge;
- g) die gesamten ergebniswirksam erfassten Beträge für jede der folgenden Komponenten sowie der jeweilige Posten, unter dem sie im Periodenergebnis ausgewiesen sind:

- i) laufender Dienstzeitaufwand,
 - ii) Zinsaufwand,
 - iii) erwartete Erträge aus Planvermögen,
 - iv) erwartete Erträge aus Erstattungsansprüchen, die gemäß Paragraph 104A als Vermögenswert angesetzt worden sind,
 - v) versicherungsmathematische Gewinne und Verluste,
 - vi) nachzuverrechnender Dienstzeitaufwand,
 - vii) Auswirkungen von Plankürzungen oder -abgeltungen, und
 - viii) Auswirkungen der Obergrenze in Paragraph 58 Buchstabe b;
- h) der gesamte in der Aufstellung der erfassten Erträge und Aufwendungen für jeden der folgenden Posten erfasste Betrag:
- i) versicherungsmathematische Gewinne und Verluste, und
 - ii) Auswirkungen der Obergrenze in Paragraph 58 Buchstabe b;
- i) der kumulierte in der Aufstellung der erfassten Erträge und Aufwendungen erfasste Betrag der versicherungsmathematischen Gewinne und Verluste für Unternehmen, die eine solche Aufstellung gemäß Paragraph 93A machen;
- j) der Prozentsatz oder Betrag des beizulegenden Zeitwertes des gesamten Planvermögens für jede Hauptkategorie des Planvermögens, einschließlich, aber nicht beschränkt auf Eigenkapitalinstrumente, Schuldinstrumente, Immobilien und alle anderen Vermögenswerte;
- k) die im beizulegenden Zeitwert des Planvermögens enthaltenen Beträge für:
- i) jede Kategorie von eigenen Finanzinstrumenten des Unternehmens und
 - ii) alle selbst genutzten Immobilien oder andere vom Unternehmen genutzten Vermögenswerte;
- l) ein beschreibender Text über die zur Bestimmung der allgemein erwarteten Rendite der Vermögenswerte benutzte Grundlage, welcher die Auswirkung der Hauptkategorien des Planvermögens beinhaltet;
- m) die tatsächlichen Erträge aus Planvermögen sowie die tatsächlichen Erträge aus Erstattungsansprüchen, die gemäß Paragraph 104A als Vermögenswert angesetzt worden sind;
- n) die wichtigsten zum Bilanzstichtag verwendeten versicherungsmathematischen Annahmen, einschließlich, sofern zutreffend:
- i) der Abzinsungssätze,
 - ii) der erwarteten Renditen auf das Planvermögen für die im Abschluss dargestellten Berichtsperioden,
 - iii) der erwarteten Erträge aus Erstattungsansprüchen, die gemäß Paragraph 104A als Vermögenswert angesetzt worden sind, für die im Abschluss dargestellten Berichtsperioden,
 - iv) der erwarteten Lohn- oder Gehaltssteigerungen (und Änderungen von Indizes oder anderen Variablen, die nach den formalen oder faktischen Regelungen eines Planes als Grundlage für Erhöhungen künftiger Leistungen maßgeblich sind),
 - v) der Kostentrends im Bereich der medizinischen Versorgung, und
 - vi) aller anderen verwendeten wesentlichen versicherungsmathematischen Annahmen. Jede versicherungsmathematische Annahme ist in absoluten Werten anzugeben (z. B. als absoluter Prozentsatz) und nicht nur als Spanne zwischen verschiedenen Prozentsätzen oder anderen Variablen;
- o) die Auswirkung einer Erhöhung um einen Prozentpunkt und die Auswirkung einer Minderung um einen Prozentpunkt der angenommenen Kostentrends im medizinischen Bereich auf:

i) die Summe der laufenden Dienstzeitaufwands- und Zinsaufwandskomponenten der periodischen Nettokosten für medizinische Versorgung nach Beendigung des Arbeitsverhältnisses, und

ii) die kumulierten Verpflichtungen hinsichtlich der Kosten für medizinische Versorgung für Leistungen nach Beendigung des Arbeitsverhältnisses.

Zum Zwecke dieser Angabe sind alle anderen Annahmen konstant zu halten. Für Pläne, die in einem Hochinflationsgebiet eingesetzt werden, ist die Auswirkung einer Erhöhung oder Minderung des Prozentsatzes der angenommenen Kostentrends im medizinischen Bereich vergleichbar einem Prozentpunkt in einem Niedriginflationsgebiet anzugeben;

p) die Beträge für die laufende Berichtsperiode und die vier vorangegangenen Berichtsperioden im Hinblick auf:

i) den Barwert der leistungsorientierten Verpflichtung, den beizulegenden Zeitwert des Planvermögens und den Überschuss bzw. den Fehlbetrag des Plans, und

ii) die erfahrungsbedingten Anpassungen:

A. der Schulden des Plans, die zum Bilanzstichtag entweder als (1) ein Betrag oder als (2) ein Prozentsatz der Schulden des Plans ausgedrückt werden, und

B. der Vermögenswerte des Plans, die zum Bilanzstichtag entweder als (1) ein Betrag oder als (2) ein Prozentsatz der Vermögenswerte des Plans ausgedrückt werden;

q) die bestmögliche Schätzung des Arbeitgebers bezüglich der Beiträge, die erwartungsgemäß in der Berichtsperiode, die nach dem Bilanzstichtag beginnt, in den Plan eingezahlt werden, sobald diese auf angemessene Weise ermittelt werden kann.

121. Paragraph 120(b) verlangt eine allgemeine Beschreibung der Art des Planes. Eine solche Beschreibung unterscheidet beispielsweise zwischen Festgehalts- und Endgehaltsplänen oder Plänen für medizinische Versorgung nach Beendigung des Arbeitsverhältnisses. Weitere Einzelheiten sind nicht erforderlich.

122. Falls ein Unternehmen mehr als einen leistungsorientierten Plan hat, können die Angaben für alle Pläne zusammengefasst werden, für jeden Plan gesondert dargestellt oder nach Gruppierungen, die am sinnvollsten erscheinen, zusammengefasst werden. Sinnvoll erscheinen Gruppierungen zum Beispiel nach den folgenden Kriterien:

(a) nach der geografischen Zuordnung der Pläne, z. B. durch eine Unterscheidung in in- und ausländische Pläne; oder

(b) nach erheblichen Unterschieden in den Risiken der Pläne, z. B. durch eine Trennung von Festgehalts- und Endgehaltsplänen oder Plänen für medizinische Leistungen nach Beendigung des Arbeitsverhältnisses.

Wenn ein Unternehmen die geforderten Angaben für eine Gruppe von Plänen zusammenfasst, sind gewichtete Durchschnittswerte oder relativ enge Bandbreiten anzugeben.

123. Paragraph 30 verlangt zusätzliche Angaben zu gemeinschaftlichen leistungsorientierten Plänen mehrerer Arbeitgeber, die wie beitragsorientierte Pläne behandelt werden.

124. In den Fällen, in denen dies nach IAS 24, Angaben über Beziehungen zu nahe stehenden Unternehmen und Personen, verlangt ist, hat das Unternehmen Informationen zu geben über:

(a) Geschäftsvorfälle zwischen Plänen für Leistungen nach Beendigung des Arbeitsverhältnisses und nahe stehenden Unternehmen und Personen; und

(b) Leistungen nach Beendigung des Arbeitsverhältnisses für Personen in Schlüsselpositionen des Managements.

125. In den Fällen, in denen dies nach IAS 37, Rückstellungen, Eventualschulden und Eventualforderungen, verlangt ist, hat ein Unternehmen Informationen über Eventualschulden im Zusammenhang mit Verpflichtungen aus Leistungen nach Beendigung des Arbeitsverhältnisses zu geben.

Andere langfristige fällige Leistungen an Arbeitnehmer

126. Zu den anderen langfristig fälligen Leistungen an Arbeitnehmer gehören u. a.:

- (a) Langfristig fällige vergütete Abwesenheitszeiten wie Sonderurlaub nach langjähriger Dienstzeit oder andere vergütete Dienstfreistellungen;
- (b) Jubiläumsgelder oder andere Leistungen für lange Dienstzeit;
- (c) langfristige Erwerbsunfähigkeitsleistungen;
- (d) Gewinn- und Erfolgsbeteiligungen, die zwölf oder mehr Monate nach Ende der Periode, in der die entsprechende Arbeitsleistung erbracht wurde, fällig sind; und
- (e) aufgeschobene Vergütungen, sofern diese zwölf oder mehr Monate nach Ende der Periode, in der sie verdient wurden, ausgezahlt werden.

127. Die Bewertung anderer langfristig fälliger Leistungen an Arbeitnehmer unterliegt gewöhnlich nicht den gleichen Unsicherheiten wie dies bei Leistungen nach Beendigung des Arbeitsverhältnisses der Fall ist. Darüber hinaus führt die Einführung oder Änderung anderer langfristig fälliger Leistungen an Arbeitnehmer nur selten zu wesentlichem nachzuerrechnendem Dienstzeitaufwand. Aus diesen Gründen schreibt dieser Standard eine vereinfachte Bilanzierungsmethode für andere langfristig fällige Leistungen an Arbeitnehmer vor. Diese unterscheidet sich von der für Leistungen nach Beendigung des Arbeitsverhältnisses geforderten Methode in folgenden Punkten:

- (a) versicherungsmathematische Gewinne und Verluste sind sofort zu erfassen, ein „Korridor“ findet keine Anwendung; und
- (b) nachzuerrechnender Dienstzeitaufwand ist in voller Höhe sofort zu erfassen.

Ansatz und Bewertung

128. Der als Schuld für andere langfristig fällige Leistungen an Arbeitnehmer anzusetzende Betrag entspricht dem Saldo der folgenden Beträge:

- (a) dem Barwert der leistungsorientierten Verpflichtung am Bilanzstichtag (siehe Paragraph 64);**
- (b) abzüglich des am Bilanzstichtag beizulegenden Zeitwerts von Planvermögen (sofern ein solches vorliegt), aus dem die Verpflichtungen unmittelbar erfüllt werden (siehe Paragraphen 102 bis 104). Für die Bewertung der Schuld hat das Unternehmen die Paragraphen 49 bis 91 mit Ausnahme der Paragraphen 54 und 61 anzuwenden. Für Ansatz und Bewertung aller Erstattungsansprüche hat das Unternehmen den Paragraphen 104A anzuwenden.**

129. Im Hinblick auf andere langfristig fällige Leistungen an Arbeitnehmer ist der Saldo folgender Beträge als Aufwand bzw. (vorbehaltlich der Regelungen des Paragraphen 58) als Ertrag zu erfassen, ausgenommen jedoch der Beträge, deren Einbeziehung in die Anschaffungs- oder Herstellungskosten eines Vermögenswertes ein anderer International Accounting Standard verlangt oder erlaubt:

- (a) laufender Dienstzeitaufwand (siehe Paragraphen 63 bis 91);**
- (b) Zinsaufwand (siehe Paragraph 82);**
- (c) erwartete Erträge aus etwaigem Planvermögen (siehe Paragraphen 105 bis 107) und aus etwaigen Erstattungsansprüchen, die als Vermögenswert erfasst wurden (siehe Paragraph 104A);**
- (d) sofort und in voller Höhe, versicherungsmathematische Gewinne und Verluste;**

(e) sofort und in voller Höhe, nachzuverrechnender Dienstzeitaufwand; und

(f) die Auswirkungen von etwaigen Plankürzungen oder Abgeltungen (siehe Paragraphen 109 und 110).

130. 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

131. Dieser Standard fordert keine besonderen Angaben über andere langfristig fällige Leistungen an Arbeitnehmer, jedoch können solche Angaben nach Maßgabe anderer International Accounting Standards erforderlich sein, so z. B., wenn der mit diesen Leistungen verbundene Aufwand nach Umfang, Art oder Häufigkeit des Auftretens so wesentlich ist, dass seine Angabe für eine Erläuterung der Ertragskraft des Unternehmens in der Periode von Bedeutung ist (siehe IAS 8, Periodenergebnis, grundlegende Fehler und Änderungen der Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden). In den Fällen, in denen dies nach IAS 24, Angaben über Beziehungen zu nahe stehenden Unternehmen und Personen, verlangt ist, hat das Unternehmen Informationen über andere langfristig fällige Leistungen für Personen in Schlüsselpositionen des Managements zu geben.

Leistungen aus Anlass der Beendigung des Arbeitsverhältnisses

132. 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.

Erfassung

133. Leistungen aus Anlass der Beendigung des Arbeitsverhältnisses sind dann, und nur dann, als Schuld und Aufwand zu erfassen, wenn das Unternehmen nachweislich verpflichtet ist:

- (a) entweder das Arbeitsverhältnis eines Arbeitnehmers oder einer Arbeitnehmergruppe vor dem Zeitpunkt der regulären Pensionierung zu beenden; oder
- (b) Leistungen bei Beendigung des Arbeitsverhältnisses auf Grund eines Angebots zur Förderung eines freiwilligen vorzeitigen Ausscheidens zu erbringen.

134. Ein Unternehmen ist dann, und nur dann, nachweislich zur Beendigung eines Arbeitsverhältnisses verpflichtet, wenn es für die Beendigung des Arbeitsverhältnisses einen detaillierten formalen Plan besitzt und keine realistische Möglichkeit hat, sich dem zu entziehen. Der detaillierte Plan muss wenigstens folgende Angaben enthalten:

- (a) Standort, Funktion und ungefähre Anzahl der Arbeitnehmer, deren Arbeitsverhältnis beendet werden soll;
- (b) die Leistungen aus Anlass der Beendigung des Arbeitsverhältnisses, die für jede Arbeitsplatzkategorie oder Funktion vorgesehen sind; und
- (c) den Zeitpunkt der Umsetzung des Planes. Die Umsetzung hat so schnell wie möglich zu beginnen, und die Zeitspanne bis zur vollständig erfolgten Durchführung ist so zu bemessen, dass wesentliche Planänderungen unwahrscheinlich sind.

135. Ein Unternehmen kann auf Grund der Gesetzgebung, vertraglicher oder tarifvertraglicher Vereinbarungen mit den Arbeitnehmern oder ihren Vertretern oder auf Grund einer faktischen, aus der betrieblichen Praxis begründeten Verpflichtung, einer Gewohnheit oder aus dem eigenen Bestreben nach Gleichbehandlung verpflichtet sein, Zahlungen (oder andere Leistungen) an die betroffenen Arbeitnehmer zu gewähren, wenn es ihre Arbeitsverhältnisse beendet. Derartige Zahlungen sind Leistungen aus Anlass der Beendigung des Arbeitsverhältnisses. Im Regelfall handelt es sich dabei um Einmalzahlungen, es können aber auch folgende Elemente vorgesehen sein:

- (a) Verbesserung der Altersversorgungsleistungen oder anderer Leistungen nach Beendigung des Arbeitsverhältnisses entweder mittelbar über einen Versorgungsplan oder unmittelbar durch das Unternehmen; und
- (b) Lohnfortzahlung bis zum Ende einer bestimmten Kündigungsfrist, ohne dass der Arbeitnehmer weitere Arbeitsleistung erbringt, die dem Unternehmen wirtschaftlichen Nutzen verschafft.

136. 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 dem Wesen nach Leistungen nach Beendigung des Arbeitsverhältnisses und nicht Leistungen aus Anlass der Beendigung des Arbeitsverhältnisses, so dass sie demzufolge auch wie Leistungen nach Beendigung des Arbeitsverhältnisses behandelt werden. Einige Unternehmen gewähren geringere Leistungen aus Anlass der Beendigung des Arbeitsverhältnisses, wenn Arbeitnehmer freiwillig auf eigenen Wunsch ausscheiden (dem Grunde nach eine Leistung nach Beendigung des Arbeitsverhältnisses), als bei unfreiwilligem Ausscheiden auf Verlangen des Unternehmens. Die bei unfreiwilligem Ausscheiden vom Unternehmen zu erbringende Mehrleistung ist eine Leistung aus Anlass der Beendigung des Arbeitsverhältnisses.

137. Da mit Leistungen aus Anlass der Beendigung des Arbeitsverhältnisses kein künftiger wirtschaftlicher Nutzen für ein Unternehmen verbunden ist, werden sie sofort als Aufwand erfasst.

138. Wenn ein Unternehmen Leistungen aus Anlass der Beendigung des Arbeitsverhältnisses zu erfassen hat, können auch Kürzungen zugesagter Altersversorgungsleistungen oder anderer Leistungen an Arbeitnehmer zu berücksichtigen sein (siehe Paragraph 109).

Bewertung

139. Sind Leistungen aus Anlass der Beendigung des Arbeitsverhältnisses mehr als 12 Monate nach dem Bilanzstichtag fällig, sind sie unter Verwendung des nach Paragraph 78 abgeleiteten Zinssatzes zu diskontieren.

140. Im Falle eines Angebots zur Förderung des freiwilligen vorzeitigen Ausscheidens sind die Leistungen aus Anlass der Beendigung von Arbeitsverhältnissen auf der Basis der Anzahl von Arbeitnehmern, die das Angebot voraussichtlich annehmen werden, zu bewerten.

Angaben

141. Wenn die Anzahl der Arbeitnehmer ungewiss ist, die einem Angebot auf Leistungen zwecks Beendigung ihrer Arbeitsverhältnisse zustimmen, liegt eine Eventualschuld vor. Wie von IAS 37, Rückstellungen, Eventualschulden und Eventualforderungen, verlangt, ist das Unternehmen zu Angaben über diese Eventualschuld verpflichtet, es sei denn, dass das Eintreten eines Mittelabflusses bei der Erfüllung unwahrscheinlich ist.

142. Nach Maßgabe von IAS 1 hat ein Unternehmen Art und Betrag eines Aufwandspostens offen zu legen, wenn dieser wesentlich ist. Leistungen aus Anlass der Beendigung des Arbeitsverhältnisses können zu einem Aufwand führen, der nach diesen Anforderungen anzugeben ist.

143. Soweit es nach IAS 24, Angaben über Beziehungen zu nahe stehenden Unternehmen und Personen, vorgesehen ist, hat ein Unternehmen Informationen über Leistungen aus Anlass der Beendigung des Arbeitsverhältnisses für Personen in Schlüsselpositionen der Unternehmensleitung zu geben.

144. - 152. [gestrichen]

Übergangsvorschriften

153. Dieser Abschnitt regelt den Übergang auf diesen Standard im Fall von leistungsorientierten Plänen. Sofern ein Unternehmen diesen Standard zum ersten Mal für andere Leistungen an Arbeitnehmer anwendet, findet IAS 8, Periodenergebnis, grundlegende Fehler und Änderungen der Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden, Anwendung.

154. Bei der erstmaligen Anwendung dieses Standards hat ein Unternehmen zum Übergangsstichtag seine Schuld aus leistungsorientierten Plänen festzustellen als:

- (a) Barwert der Verpflichtung (siehe Paragraph 64) zum Zeitpunkt der erstmaligen Anwendung;**
- (b) abzüglich des zum Zeitpunkt der erstmaligen Anwendung beizulegenden Zeitwerts eines zur unmittelbaren Erfüllung der Verpflichtungen vorhandenen Planvermögens (siehe Paragraphen 102 bis 104);**
- (c) abzüglich eines etwaigen nachzuerrechnenden Dienstzeitaufwands, der nach Paragraph 96 in künftigen Perioden zu verrechnen ist.**

155. Übersteigt die Schuld zum Übergangsstichtag den Betrag, den das Unternehmen zum selben Zeitpunkt nach seinen zuvor verwendeten Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden ausgewiesen hätte, so muss das Unternehmen ein unwiderrufliches Wahlrecht ausüben, wie es den Mehrbetrag als Teil seiner Schuld aus einem leistungsorientierten Plan nach Paragraph 54 erfassen will, und zwar:

- (a) entweder sofort, gemäß IAS 8, Periodenergebnis, grundlegende Fehler und Änderungen der Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden;**
- (b) oder als Aufwand, der linear über einen Zeitraum von höchstens fünf Jahren ab dem Zeitpunkt der erstmaligen Anwendung dieses Standards verteilt wird. Entscheidet sich ein Unternehmen für (b):**
 - (i) gilt die in Paragraph 58(b) beschriebene Begrenzung hinsichtlich der Bewertung eines in der Bilanz erfassten Vermögenswertes;**
 - (ii) sind an jedem Bilanzstichtag anzugeben: (1) die Höhe des noch nicht erfassten Mehrbetrags, und (2) die Höhe des in der laufenden Periode erfassten Betrags;**
 - (iii) ist die Erfassung späterer versicherungsmathematischer Gewinne (jedoch nicht die von negativem nachzuerrechnendem Dienstzeitaufwand) wie folgt zu begrenzen. Ein nach Paragraph 92 und 93 zu erfassender versicherungsmathematischer Gewinn ist nur insoweit zu erfassen, als kumulierte, nicht erfasste versicherungsmathematische Nettogewinne (vor seiner Erfassung) den noch nicht erfassten Teil des Mehrbetrages aus dem Übergang überschreiten; und**
 - (iv) ist der noch nicht erfasste Mehrbetrag aus dem Übergang entsprechend anteilig in die Bestimmung nachfolgender Gewinne oder Verluste aus einer Planabgeltung oder Plankürzung einzubeziehen.**

Unterschreitet die Schuld zum Übergangsstichtag den Betrag, den das Unternehmen zum selben Zeitpunkt nach seinen zuvor verwendeten Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden ausgewiesen hätte, so ist dieser Unterschiedsbetrag sofort gemäß IAS 8 zu erfassen.

156. Bei der erstmaligen Anwendung dieses Standards gehen in die Ermittlung der Auswirkungen aus dem Wechsel der Bilanzierungs- und Bewertungsmethode alle in früheren Perioden entstandenen versicherungsmathematischen Gewinne und Verluste ein, selbst dann, wenn diese innerhalb des „Korridors“ nach Paragraph 92 liegen.

Beispiel zur Veranschaulichung von Paragraph 154 bis 156

Zum 31. Dezember 1998 besteht in der Bilanz eines Unternehmens eine Schuld aus Pensionsverpflichtungen in Höhe von 100. Das Unternehmen wendet diesen Standard erstmals zum 1. Januar 1999 an, zu diesem Zeitpunkt beträgt der Barwert der Verpflichtung nach diesem Standard 1 300 und der beizulegende Zeitwert des Planvermögens 1 000. Am 1. Januar 1993 hatte das Unternehmen seine Pensionszusagen verbessert (Kosten für verfallbare Leistungen 160; durchschnittliche Restdienstzeit bis zur Unverfallbarkeit zu jenem Zeitpunkt: 10 Jahre).

Folgende Auswirkungen ergeben sich aus der erstmaligen Anwendung dieses Standards:

<i>Barwert der Verpflichtung</i>	1 300
<i>Beizulegender Zeitwert des Planvermögens</i>	(1 000)
<i>Abzüglich: nachzuverrechnender, in späteren Perioden zu erfassender Dienstaufwand (160 × 4/10)</i>	<u>(64)</u>
<i>Schuld bei Übergang</i>	236
<i>Bereits erfasste Schuld</i>	<u>100</u>
<i>Anstieg der Schuld</i>	136

Das Unternehmen kann wählen, ob es den Mehrbetrag in Höhe von 136 entweder sofort erfasst oder ihn über einen Zeitraum von höchstens fünf Jahren verteilt. Die einmal getroffene Entscheidung kann nicht revidiert werden. Das Unternehmen passt ebenfalls die Vergleichszahlen (IAS 8, Benchmark-Methode) an oder gibt zusätzliche Proforma-Vergleichszahlen an (IAS 8, Alternativ zulässige Methode), es sei denn, dass dies nicht durchführbar ist.

Zum 31. Dezember 1999 beträgt der Barwert der Verpflichtung nach diesem Standard 1 400 und der beizulegende Zeitwert des Planvermögens beträgt 1 050. Seit dem Zeitpunkt der erstmaligen Anwendung des Standards sind kumulierte, nicht erfasste versicherungsmathematische Nettogewinne von 120 entstanden. Die voraussichtliche durchschnittliche Restdienstzeit der begünstigten Arbeitnehmer war acht Jahre. Das Unternehmen hat beschlossen, die Erfassung aller versicherungsmathematischen Gewinne und Verluste gemäß Paragraph 93 vorzunehmen.

Die Begrenzung gemäß Paragraph 155(b)(iii) hat folgende Auswirkung:

<i>Kumulierte, nicht erfasste versicherungsmathematische Nettogewinne</i>	120
<i>Nicht erfasster Teil des Mehrbetrages aus Übergang (136 × 4/5)</i>	<u>(109)</u>
<i>Maximal zu erfassender Gewinn (Paragraph 155(b)(iii))</i>	11

Zeitpunkt des Inkrafttretens

157. Mit Ausnahme der Paragraphen 159 und 159A ist dieser International Accounting Standard erstmals in der ersten Berichtsperiode eines am 1. Januar 1999 oder danach beginnenden Geschäftsjahres anzuwenden. Eine frühere Anwendung wird empfohlen. Wenn ein Unternehmen diesen Standard für Aufwendungen für Altersversorgungsleistungen für Berichtsperioden anwendet, die vor dem 1. Januar 1999 beginnen, hat das Unternehmen die Tatsache anzugeben, dass es diesen Standard an Stelle von IAS 19, Aufwendungen für Altersversorgung, genehmigt 1993, angewendet hat.

158. Dieser Standard ersetzt den 1993 genehmigten IAS 19, Aufwendungen für Altersversorgung.

159. Die folgenden Bestimmungen sind erstmals anzuwenden in der ersten Berichtsperiode eines am 1. Januar 2001 oder danach beginnenden Geschäftsjahres⁽²⁾:

(a) die überarbeitete Definition von Planvermögen in Paragraph 7 und die dazugehörigen Definitionen von Vermögenswerten, die von einem Fonds für langfristig fällige Leistungen an Arbeitnehmer gehalten werden, und qualifizierten Versicherungsverträgen; und

(b) die Ansatz- und Bewertungskriterien für Erstattungsansprüche in den Paragraphen 104A, 128 und 129 und die dazugehörigen Angaben in den Paragraphen 120A(f)(iv), 120A(g)(iv), 120A(m) und 120A(n)(iii).

Eine frühere Anwendung wird empfohlen. Wenn die frühere Anwendung den Abschluss beeinflusst, so ist dies anzugeben.

(2) In Übereinstimmung mit der in 1998 verabschiedeten, sprachlich präziseren Bestimmung für den Zeitpunkt des Inkrafttretens beziehen sich die Paragraphen 159 und 159A auf Abschlüsse eines Geschäftsjahres. Paragraph 157 bezieht sich auf Abschlüsse einer Berichtsperiode.

159A. Die geänderte Fassung des Paragraphen 58A ist erstmals in der ersten Berichtsperiode eines am 31. Mai 2002 oder danach beginnenden Geschäftsjahres anzuwenden⁽³⁾. Eine frühere Anwendung wird empfohlen. Wenn die frühere Anwendung den Abschluss beeinflusst, so ist dies anzugeben.

(3) In Übereinstimmung mit der in 1998 verabschiedeten, sprachlich präziseren Bestimmung für den Zeitpunkt des Inkrafttretens beziehen sich die Paragraphen 159 und 159A auf Abschlüsse eines Geschäftsjahres. Paragraph 157 bezieht sich auf Abschlüsse einer Berichtsperiode.

159B. Ein Unternehmen hat die Änderungen der Paragraphen 32A, 34-34B, 61 und 120-121 für Berichtsperioden eines am 1. Januar 2006 oder danach beginnenden Geschäftsjahres anzuwenden. Eine frühere Anwendung wird empfohlen. Wenn ein Unternehmen diese Änderungen für eine Berichtsperiode anwendet, die vor dem 1. Januar 2006 beginnt, so ist diese Tatsache anzugeben.

159C. Das in den Paragraphen 93A-93D aufgeführte Wahlrecht kann für Berichtsperioden angewandt werden, die am 16. Dezember 2004 oder danach enden. Ein Unternehmen, das das Wahlrecht für Berichtsperioden, die vor dem 1. Januar 2006 beginnen, anwendet, hat auch die Änderungen der Paragraphen 32A, 34-34B, 61 und 120-121 anzuwenden.

160. IAS 8 kommt zur Anwendung, wenn ein Unternehmen seine Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden ändert, um den in den Paragraphen 159-159C angegebenen Änderungen Rechnung zu tragen. Bei rückwirkender Anwendung dieser Änderungen nach IAS 8 hat das Unternehmen diese Änderungen so zu erfassen, als wären sie zur selben Zeit wie der Rest des Standards angewandt worden, mit der Ausnahme, dass ein Unternehmen die in Paragraph 120A Buchstabe p geforderten Beträge angeben kann, da die Beträge für jedes Geschäftsjahr prospektiv von dem ersten im Abschluss dargestellten Geschäftsjahr an bestimmt werden, in dem das Unternehmen die Änderungen in Paragraph 120A anwendet.