

Betriebliche Altersversorgung nach IFRS

Bilanzierung und Bewertung von Employee Benefits

von

Prof. Dr. Melanie Mühlberger, Dr. Reiner Schwinger, Dr. Stephan Wildner

2. Auflage

Betriebliche Altersversorgung nach IFRS – Mühlberger / Schwinger / Wildner

schnell und portofrei erhältlich bei beck-shop.de DIE FACHBUCHHANDLUNG

Thematische Gliederung:

Rechnungs-, Prüfungswesen, Bilanzierung – Rechnungswesen und Controlling – Personalmanagement

Verlag Franz Vahlen München 2011

Verlag Franz Vahlen im Internet:

www.vahlen.de

ISBN 978 3 8006 3567 2

4 Andere langfristige Mitarbeitervergütungen

4.1 Definition

Andere langfristige Mitarbeitervergütungen (*Other long-term Employee Benefits*) sind Leistungen an Arbeitnehmer:

- die in einem Zeitraum von mehr als 12 Monaten nach der Periode, in der die entsprechenden Arbeitsleistungen erbracht werden, fällig werden und
- weder den Leistungen nach Beendigung des Arbeitsverhältnisses (*Post-Employment Benefits*) noch den Leistungen aus Anlass der Beendigung des Arbeitsverhältnisses (*Termination Benefits*) zuzurechnen sind.

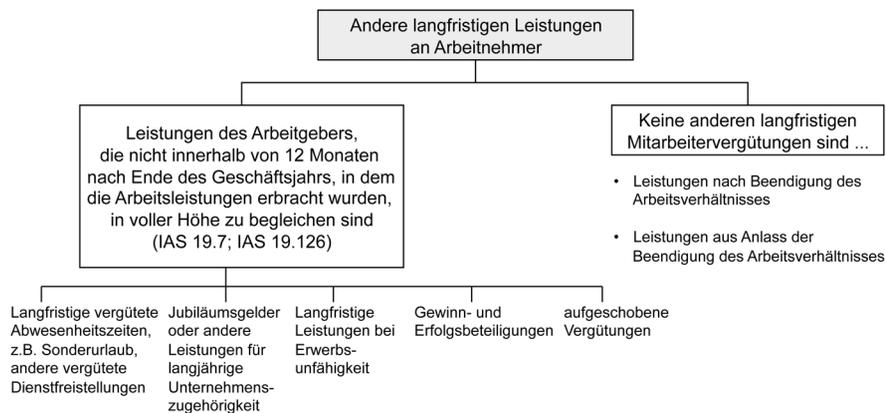


Abbildung 4-1: Andere langfristige Mitarbeitervergütungen nach IAS 19

Als Beispiele für andere langfristige Mitarbeitervergütungen werden in IAS 19.126 angeführt:

- Langfristige vergütete Abwesenheitszeiten, z. B. Sonderurlaub nach langjähriger Dienstzeit, andere vergütete Dienstfreistellungen
- Jubiläumsgelder oder andere Leistungen für eine lange Dienstzeit
- langfristige Leistungen bei Erwerbsunfähigkeit
- Gewinn- und Erfolgsbeteiligungen, die zwölf oder mehr Monate nach Ende der Periode fällig werden, in der die entsprechenden Arbeitsleistungen erbracht wurden
- aufgeschobene Vergütungen, wenn diese zwölf oder mehr Monate nach Ende der Periode, in der sie verdient worden sind, ausbezahlt werden.

Für deutsche Unternehmen sind IAS 19.126ff. z. B. für Arbeitszeitguthaben bei Alterszeitzeit im Blockmodell (vgl. Abschnitt 6.2.4) und Arbeitszeitkonten mit mittel- bis langfristigem Ausgleich (vgl. Abschnitt 6.2.5) sowie Jubiläumszuwendungen (vgl.

Abschnitt 6.2.1) einschlägig. Dagegen werden im deutschen Rechtskreis langfristige Leistungen bei Invalidität bzw. Erwerbsunfähigkeit i. d. R. im Rahmen eines Altersversorgungsplans zugesagt. Invaliditätsleistungen sind dann als Bestandteil der Pensionsverpflichtung im Rahmen der Leistungen nach Beendigung des Arbeitsverhältnisses (*Post-Employment Benefits*) zu bilanzieren (vgl. Abschnitt 3.2).¹

4.2 Bilanzierung- und Bewertung

Für Verpflichtungen aus anderen langfristigen Mitarbeitervergütungen ist eine Rückstellung anzusetzen (IAS 19.128). Die versicherungsmathematische Bewertung der Verpflichtung erfolgt analog zu derjenigen von Pensionsverpflichtungen nach IAS 19.64 (IAS 19.128a).

Die Ansatz- und Realisationsvorschriften für andere langfristige Mitarbeitervergütungen unterscheiden sich aber von denen für Pensionsverpflichtungen (IAS 19.127) in zwei Punkten:

- Die Wahlrechte zur Erfassung von versicherungsmathematischen Gewinnen und Verlusten bestehen nicht, d. h. Gewinne und Verluste sind im Jahr der Entstehung sofort erfolgswirksam zu realisieren.
- Der nachzurechnende Dienstzeitaufwand ist ebenfalls sofort erfolgswirksam zu vereinnahmen.

In der Folge ist die ggf. auszuweisende Rückstellung die Differenz zwischen der versicherungsmathematischen Verpflichtung und dem Zeitwert des Planvermögens (IAS 19.128), wobei für den Ansatz und die Bewertung von Erstattungsansprüchen die Vorschriften des IAS 19.104A (IAS 19.128) gelten.

Der Aufwand für andere langfristige Mitarbeitervergütungen ergibt sich allein (so weit die Beträge nicht in die Anschaffungs- oder Herstellungskosten eines Vermögenswerts nach IFRS einzubeziehen sind) aus:

- laufendem Dienstzeitaufwand nach IAS 19.63–91
- Zinsaufwand (IAS 19.82)
- erwarteten Erträge aus Planvermögen bzw. Erstattungsansprüchen – soweit vorhanden – (IAS 19.105–107 bzw. IAS 19.104A)
- versicherungsmathematische Gewinne und Verluste der Periode
- nachzurechnender Dienstzeitaufwand der Periode
- Auswirkungen von ggf. vorliegenden Plankürzungen oder Abgeltungen (IAS 19.109f.).

¹ Vgl. DAV/IVS, Der Aktuar 2003, S. 14.

4.3 Anhangangaben

Im Gegensatz zu Leistungen nach Beendigung des Arbeitsverhältnisses (*Post-Employment Benefits*) entfallen für andere langfristige Mitarbeitervergütungen nach IAS 19.131 die umfänglichen Anhangangaben. Es sind lediglich Angaben im Rahmen von IAS 1 (*Darstellung des Abschlusses*) über Art und Höhe des Betrags anderer langfristiger Mitarbeitervergütungen zu machen, wenn diese wesentlich sind.

Informationen über *Other long-term Employee Benefits*, die an Mitglieder des Managements in Schlüsselpositionen (*Key Management Personnel*)² gewährt werden, sind nach IAS 24 (Angaben über Beziehungen zu nahe stehenden Unternehmen und Personen) offenzulegen. Zu den angabepflichtigen Vergütungen zählen nach IAS 24.9 Sonderurlaub nach langjähriger Dienstzeit oder vergütete Dienstfreistellungen, Jubiläumsgelder oder andere Leistungen für langjährige Dienstzeit, Versorgungsleistungen im Falle der Erwerbsunfähigkeit³ und – soweit diese Leistungen nicht vollständig innerhalb von 12 Monaten nach Ende der Berichtsperiode zu zahlen sind – Gewinn- und Erfolgsbeteiligungen sowie später fällige Vergütungsbestandteile. Hinsichtlich der anzugebenden Werte kann auf die Diskussion zu *Post-Employment Benefits* hingewiesen werden (vgl. Abschnitt 3.3.6.4). Demnach wird empfohlen, den laufenden Dienstaufwand der Periode und ggf. den nachzuverrechnenden Dienstaufwand – soweit individualisierbar – anzugeben. Die Leistungen anderer langfristiger Mitarbeitervergütungen an Mitglieder des Managements in Schlüsselpositionen sind nach IAS 24.16 nicht pro Person, sondern in Summe anzugeben.

² Vgl. zur Abgrenzung Abschnitt 3.3.6.4.

³ Im deutschen Rechtskreis werden Invaliditätsleistungen i. d. R. im Rahmen eines Versorgungsplans zugesagt, der unter die *Post-Employment Benefits* einzuordnen ist. Demnach sind auch Angaben nach IAS 24 für Invaliditätsleistungen unter den *Post-Employment Benefits* auszuweisen.

beck-shop.de

5 Leistungen bei Beendigung des Arbeitsverhältnisses

5.1 Definition

Leistungen aus Anlass der Beendigung des Arbeitsverhältnisses (*Termination Benefits*) werden in IAS 19.7 definiert als Leistungen an Arbeitnehmer, die daraus resultieren, dass entweder:

- ein Unternehmen beschließt, das Beschäftigungsverhältnis eines Mitarbeiters oder einer Mitarbeitergruppe vor dem regulären Pensionierungszeitpunkt zu beenden (unfreiwilliges Ausscheiden) oder
- ein Mitarbeiter das Angebot des Unternehmens annimmt, das Beschäftigungsverhältnis freiwillig gegen Erhalt zusätzlicher Leistungen zu beenden (freiwilliges Ausscheiden).

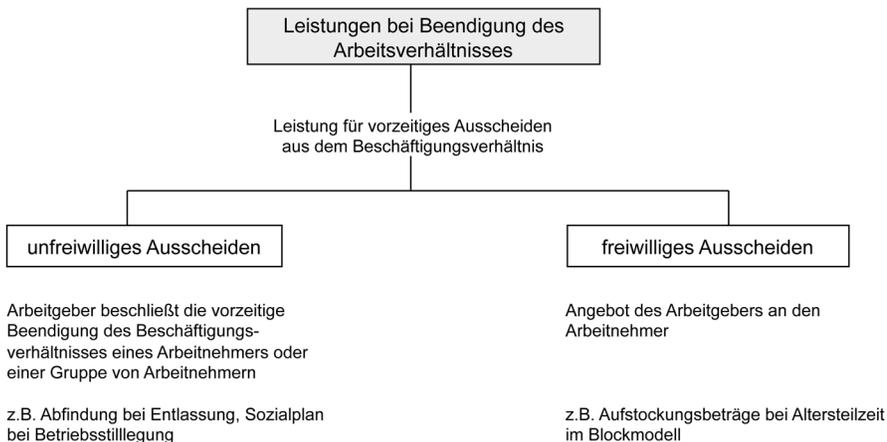


Abbildung 5-1: Leistungen bei Beendigung des Arbeitsverhältnisses nach IAS 19

Für das Vorliegen von *Termination Benefits* ist es unerheblich, ob der Arbeitgeber die Leistungen auf Grund von Gesetzgebung, vertraglicher oder tarifvertraglicher Vereinbarungen oder aufgrund einer faktischen, aus der betrieblichen Praxis begründeten Verpflichtung oder sonstigen Erwägungen erbringt. Nach IAS 19.135 werden Leistungen bei Beendigung des Arbeitsverhältnisses i. d. R. in Form einer Einmalzahlung erbracht; als mögliche Auszahlungsformen sind jedoch auch vorgesehen:

- Erhöhungen von Altersversorgungsleistungen (*Retirement Benefits*) oder anderer langfristiger Leistungen an Arbeitnehmer (*Other long-term Employee Benefits*) entweder mittelbar über einen Versorgungsplan oder unmittelbar durch den Arbeitgeber und

- Lohnfortzahlung durch den Arbeitgeber für einen gewissen Zeitraum, ohne dass der Arbeitnehmer in vollem Umfang weiter beschäftigt ist.

Entscheidendes Merkmal für das Vorliegen von *Termination Benefits* ist somit, dass die Leistungen aus Anlass der Beendigung des Beschäftigungsverhältnisses erbracht werden, für die der Arbeitnehmer freiwillig oder unfreiwillig aus dem Unternehmen ausscheidet.

5.2 Bilanzierung und Bewertung

Da Leistungen aus Anlass der Beendigung des Beschäftigungsverhältnisses im Gegensatz zu anderen Mitarbeitervergütungen gewährt werden, ohne dass der Arbeitgeber einen künftigen wirtschaftlichen Nutzen daraus erhält, sind die Leistungen sofort als Aufwand zu erfassen (IAS 19.137). Am Bilanzstichtag sind zugesagte, aber noch nicht fällige Leistungen mittels Rückstellungsbildung abzugrenzen. Ansatzzeitpunkt in der Gesamtergebnisrechnung bzw. Bilanz ist somit der Zeitpunkt, in dem sich der Arbeitgeber selbst nachweislich zur Zahlung der Leistungen verpflichtet. Dies ist dann der Fall, wenn ein detaillierter formaler Plan für die Beendigung der Arbeitsverhältnisse vorliegt und der Arbeitgeber den Plan nach realistischer Betrachtung durchführen muss. Als Minimalinhalte eines solchen formalen Plans gibt IAS 19.134 vor:

- Standort, Funktion und die geschätzte Anzahl der Arbeitnehmer, deren Beschäftigungsverhältnis beendet werden soll.
- Leistungen bei Beendigung des Beschäftigungsverhältnisses, getrennt nach Tätigkeit oder Funktion und
- Zeitraum, in dem der Plan umgesetzt werden soll. Die Umsetzung soll in einem möglichst kurzen Zeitraum nach Erstellen des Plans beginnen und beendet werden, so dass wesentliche Änderungen des Plans unwahrscheinlich sind.

Werden die Leistungen erst mehr als 12 Monate nach dem Bilanzstichtag fällig, ist die Rückstellung zu diskontieren. Hinsichtlich der Ermittlung des Diskontierungssatzes gelten dieselben Regeln wie bei Pensionsverpflichtungen nach IAS 19.78 (IAS 19.139).

In die Bewertung sind potenzielle Verpflichtungen mit einzubeziehen, wenn der Arbeitgeber ein allgemeines Angebot für das freiwillige vorzeitige Ausscheiden gegenüber seinen Mitarbeitern gemacht hat, wobei in die Bewertung die Anzahl der Arbeitnehmer einzubeziehen ist, die das Angebot voraussichtlich annehmen werden (IAS 19.140).

5.3 Anhangangaben

Wenn das Unternehmen am Bilanzstichtag keine zuverlässige Schätzung über die Anzahl der Arbeitnehmer abgeben kann, die einem Angebot auf Leistungen zwecks Beendigung ihres Arbeitsverhältnisses zustimmen, liegt eine Eventualschuld nach IAS 37 (Rückstellungen, Eventualschulden und Eventualforderungen) vor, über die

Anhangangaben zu machen sind (IAS 19.141 i.V.m. IAS 37). Die Anhangangaben können entfallen, wenn das Eintreten eines Mittelabflusses bei der Erfüllung unwahrscheinlich ist.

Weiter können sich Angabepflichten aus IAS 1 (Darstellung des Abschlusses) ergeben. Art und Höhe des Betrags von *Termination Benefits* sind anzugeben, wenn dieser wesentlich ist.

Informationen über die Leistungen aus Anlass der Beendigung des Beschäftigungsverhältnisses an Mitglieder des Managements in Schlüsselpositionen (*Key Management Personnel*)¹ sind nach IAS 24 (Angaben über Beziehungen zu nahe stehenden Unternehmen und Personen) ebenfalls offenzulegen. Anzugeben sind die gezahlten Beträge bzw. der abgegrenzte Aufwand der Periode für *Termination Benefits*. Die Leistungen bei Beendigung des Arbeitsverhältnisses an Mitglieder des Managements in Schlüsselpositionen sind nach IAS 24.16 nicht zu individualisieren, sondern in Summe anzugeben.

5.4 Geplante Änderungen durch Konvergenz-Projekt

Das IASB plante mit dem Entwurf zur Änderung von IAS 37 und IAS 19 vom Juni 2005² die Überarbeitung der Definition sowie der Bilanzierungs- und Bewertungsregeln für *Termination Benefits*. Hintergrund der geplanten Änderungen ist das kurzfristige Konvergenz-Projekt mit dem US-amerikanischen *Financial Accounting Standards Board* (FASB), mit dem noch bestehende Unterschiede zwischen IFRS und US GAAP beseitigt werden sollen. Korrespondierende Vorschriften der US GAAP sind FASB ASC Topic 715 und 712 sowie Topic 420 (ehemals: FAS 88, 112 und 146).

Die Definition der *Termination Benefits* sollte nach dem *Exposure Draft* (ED) zu IAS 19 hinsichtlich der Leistungen bei freiwilligem Ausscheiden des Mitarbeiters eingeschränkt werden. Leistungen des Arbeitgebers bei freiwilligem Ausscheiden sollten zukünftig nur noch dann unter die *Termination Benefits* fallen, wenn sie für einen kurzen Zeitraum („*short period of time*“) angeboten werden (ED IAS 19.7). Das IASB hatte nachfolgend in 2008 klargestellt, dass damit der Zeitraum zwischen dem Angebot des Arbeitgebers und dem tatsächlichen Ausscheiden gemeint war.³ *Termination Benefits* bei freiwilligem Ausscheiden sollten einmalige Sonderzahlungen sein, für die der Arbeitnehmer keine Gegenleistung in Form von Dienstzeiten erbringt. Werden dagegen vom Arbeitgeber im Rahmen eines mittel- bis langfristigen Angebots bei freiwilligem vorzeitigem Ausscheiden Leistungen gewährt, kennt der Arbeitnehmer das Angebot und die Leistungen während seiner aktiven Phase und „erdient“ sich die Sonderzahlung am Ende seiner Dienstzeit. Deshalb sollten zukünftig Angebote des Arbeitgebers, die über einen mittel- bis langfristigen Zeitraum aufrechterhalten werden, nach Auffassung des IASB als *Post-Employment Benefits*, d. h. wie Pensionsleistungen behandelt werden (ED IAS 19.135).

¹ Zur Abgrenzung vgl. Abschnitt 3.3.6.4.

² Vgl. IASB, Exposure Draft IAS 19 Employee Benefits, London 2005.

³ Vgl. IASB, Update May 2008, S. 4, www.iasb.org.

Neu eingeführt wird in ED IAS 19.7 der Begriff des Mindestzeitraums, in dem der Arbeitgeber die Arbeitnehmer über eine zukünftige Entlassung z. B. aufgrund der Stilllegung eines Werkes informieren muss (*Minimum Retention Period*). Diese Kündigungsfrist (*Notice Period*) kann sich per Gesetz, Vertrag, Tarifvertrag oder durch betriebliche Übung bestimmen.⁴ Ebenfalls unter die *Termination Benefits* werden nach ED IAS 19.139 Leistungen eingeordnet, die bei unfreiwilligem Ausscheiden gewährt werden und als Gegenleistung für eine zeitlich befristete Weiterbeschäftigung (*Future Service*) anzusehen sind („*Stay Bonus*“). Derartige Leistungen werden z. B. bestimmten, qualifizierten Mitarbeitern gewährt, die für die Durchführung eines Freisetzungs-, Sozial- oder Stilllegungs-Plans erforderlich sind. Da diese Mitarbeiter bei Ankündigung des Plans aufgrund guter Arbeitsmarktchancen ggf. zuerst das Unternehmen verlassen, jedoch für die Umsetzung des Plans notwendig sind, kann ein Arbeitnehmer einen gesonderten Bleibebonus gewähren. In diesem Fall ist die Zahlung des Bonus zwar letztlich durch die Beendigung des Arbeitsverhältnisses veranlasst, jedoch erhält der Arbeitgeber noch eine Gegenleistung in Form von Arbeit.

Mit ED IAS 19 wird der Zeitpunkt des Ergebnis- bzw. Bilanzansatzes (*Recognition*) für Leistungen aus Anlass der Beendigung des Arbeitsverhältnisses neu definiert. Im Zuge des Konvergenz-Projekts und der geplanten Änderungen in IAS 37 sollen Verpflichtungen erst dann angesetzt werden, wenn dem Bilanzierenden eine gegenwärtige Verpflichtung (*Present Obligation*) entstanden ist. Die nachweisliche Selbstverpflichtung des Arbeitgebers soll nicht mehr als Ansatzkriterium ausreichen. Der Ansatz von Aufwand und/oder einer Verpflichtung für *Termination Benefits* soll nach ED IAS 19 zu den folgenden Zeitpunkten erfolgen:

- Bei freiwilligem Ausscheiden des Arbeitnehmers ist erst dann ein Aufwand zu realisieren bzw. eine Rückstellung anzusetzen, wenn der Arbeitnehmer das Angebot des Arbeitgebers angenommen hat. Kann der Arbeitgeber das Angebot nicht mehr zurückziehen, soll analog zum unfreiwilligen Ausscheiden ebenfalls eine Verpflichtung anzusetzen sein.⁵
- Bei unfreiwilligem Ausscheiden (mit Ausnahme eines *Stay Bonus*) des Arbeitnehmers ist der Zeitpunkt entscheidend, in dem
 - ein Plan zur Freisetzung von Arbeitnehmern vorliegt und
 - der Plan den betroffenen Mitarbeitern mitgeteilt wird und
 - Maßnahmen getroffen worden sind, die zeigen, dass wesentliche Änderungen des Plans unwahrscheinlich sind und der Plan tatsächlich so durchgeführt wird.

Der Plan muss folgenden Mindestinhalt aufweisen:

- die Anzahl der betroffenen Mitarbeiter, deren Tätigkeiten oder Funktionen sowie die betroffenen Standorte und das erwartete Umsetzungsdatum des Plans.

⁴ Der Begriff ist den US GAAP in FASB ASC Topic 420–10–20 (ehemals: FAS 146) entlehnt. Darin wird auf die *Legal Notification Period* abgestellt. Nach dem US-amerikanischen Arbeitsrecht sind z. B. Unternehmen ab 100 Arbeitnehmern verpflichtet, im Fall von Massenentlassungen oder Betriebsstilllegungen die betroffenen Arbeitnehmer mindestens 60 Tage im Voraus zu informieren.

⁵ Vgl. IASB, Update May 2008, S. 4, www.iasb.org.