

IFRS

THEMENÜBERSICHT

Aktuelle Verlautbarungen und Änderungen des IFRS-Regelwerks

- Überarbeitung des Standards IAS 19: Leistungen an Arbeitnehmer 2
- Änderungen zu IAS 1: Darstellung des Abschlusses 6
- Standardentwurf ED/2011/2 Improvements to IFRSs 6
- Standardentwurf ED/2011/3 Mandatory Effective Date of IFRS 9 7
- Standardentwurf ED/2011/4 Investment Entities 7
- Re-exposure Erlösrealisierung 7
- Neuer Chairman des IASB 8

Überarbeitung des Standards IAS 19: Leistungen an Arbeitnehmer

- Am 16. Juni 2011 hat der IASB eine Überarbeitung des Standards IAS 19 „*Employee Benefits*“ veröffentlicht mit grundlegenden Auswirkungen auf die Bilanzierung von Pensionsverpflichtungen. Der geänderte Standard ist spätestens anzuwenden für Wirtschaftsjahre, die am 1. Januar 2013 beginnen.

Die nachfolgend dargestellten **Neuregelungen** betreffen vor allem leistungsorientierte Zusagen auf Leistungen nach Beendigung des Arbeitsverhältnisses („*post-employment benefits*“), also (unmittelbare) Pensionsverpflichtungen. Die im Entwurf vom April 2010 noch vorgesehene Gleichbehandlung aller langfristigen Verpflichtungen gegenüber Arbeitnehmern, also die Übertragung der umfangreichen Regelungen für Pensionsverpflichtungen beispielsweise auch auf Jubiläumszusagen, wurde wieder fallen gelassen. Darüber hinaus wurde der Abschnitt zu den Leistungen aus Anlass der Beendigung des Arbeitsverhältnisses („*termination benefits*“) neugefasst.

Neben umfangreichen redaktionellen Anpassungen betreffen die Neuregelungen bei den **Pensionsverpflichtungen** im Wesentlichen den Wegfall der bisherigen Wahlrechte zur Erfassung und zum Ausweis von versicherungsmathematischen Gewinnen und Verlusten und von nachzurechnendem Dienstaufwand. Außerdem wurde die Aufteilung des Pensionsaufwands in die Komponenten Dienstaufwand, Nettozinsaufwand und Aufwand aus Neubewertungen neu definiert. Schließlich wurden die Anhangsangaben erheblich erweitert.

Mit dem Wegfall der Wahlrechte soll die Aussagekraft des Abschlusses verbessert und die Vergleichbarkeit mit anderen Unternehmen erhöht werden. Darüber hinaus erfolgt damit eine weitere Annäherung an die Regelungen nach US-GAAP.

Bisher konnten **versicherungsmathematische Gewinne und Verluste** wahlweise erfolgswirksam innerhalb der Gewinn- und Verlustrechnung oder erfolgsneutral im „*other comprehensive income*“ ausgewiesen werden. Bei Wahl des erfolgswirksamen Ausweises brauchte nach der so genannten „Korridor-Methode“ nur der Teil erfasst zu werden, der einen Sockelbetrag von 10% der Sollverpflichtung (oder von 10% des Planvermögens, falls höher) überschritt. Der über dem Sockelbetrag liegende Teil brauchte auch nicht sofort erfasst zu werden, sondern konnte über die restliche Dienstzeit der Versorgungsberechtigten verteilt werden.

Zukünftig sind alle Änderungen der Nettoverpflichtung bzw. des Nettovermögens grundsätzlich sofort zu erfassen und vollständig in der Bilanz auszuweisen. Der Ausweis des Dienstaufwands („*service cost*“) und des (Netto-)Zinsaufwands erfolgt in der Gewinn- und Verlustrechnung. Die restlichen Veränderungen einschließlich der versicherungsmathematischen Gewinne und Verluste werden als Aufwand aus Neubewertungen erfolgsneutral im „*other comprehensive income*“ ausgewiesen.

Durch diese Neuregelung kommt es künftig zu einer stärkeren Volatilität der bilanzierten Verpflichtungen und des Eigenkapitals, die bisher durch die aufgeschobene Erfassung geglättet werden konnte. Dies gilt auch bei temporären, nur die Bewertung betreffenden Effekten (z.B. Änderungen des Diskontierungszinses), die die Höhe der Verpflichtung selbst nicht nachhaltig

verändern. Da derzeit bei vielen Unternehmen die bilanzierten Rückstellungen eher unterhalb der Sollverpflichtungen liegen, wird es im Moment der erstmaligen Anwendung des geänderten Standards für diese Unternehmen zu einer starken Eigenkapitalbelastung kommen. Eine Übergangsregelung für solche Fälle sieht der Standard nicht vor.

Im **Pensionsaufwand** ist neben dem laufenden **Dienstzeitaufwand** („*current service cost*“) künftig auch jeglicher nachzuverrechnender Dienstzeitaufwand („*past service cost*“) sowie Gewinne und Verluste aus Plankürzungen oder -abgeltungen („*curtailments*“ oder „*settlements*“) spätestens im Zeitpunkt der jeweiligen Planänderung zu erfassen. Eine Erfassung bereits vor der Wirksamkeit der Planänderung ist gefordert, wenn die Planänderung mit bereits erfassten Maßnahmen wie Restrukturierungen oder Abfindungen einhergeht. Keine Abgeltung in diesem Sinne stellen bereits in der Zusage vereinbarte Einmalzahlungen dar. Gewinne und Verluste hieraus führen zu Aufwendungen aus Neubewertung.

Die bisherige, bis zum Eintritt der Unverfallbarkeit aufgeschobene Erfassung von nachzuverrechnendem Dienstzeitaufwand ist künftig nicht mehr zulässig. Wegen der künftig gleichen Behandlung erübrigt sich auch die bisher nicht immer eindeutige Unterscheidung zwischen negativem nachzuverrechnenden Dienstzeitaufwand und Gewinnen aus Plankürzungen.

Der **Zinsaufwand** des Geschäftsjahres wird künftig netto ermittelt indem der für die Diskontierung der Verpflichtung verwendete Zinssatz angewandt wird auf die – um erwartete Liquiditätszu- und abflüsse bereinigte – Nettoverpflichtung bzw. das Nettovermögen zu Beginn des Jahres, also auf den Saldo aus dem Sollwert der Verpflichtung („*defined benefit obligation*“) und dem Planvermögen, ggf. bereinigt um Effekte aus dem so genannten „*asset ceiling*“. Falls die Vermögenswerte die Verpflichtung überdecken, kommt es folgerichtig zum Ausweis eines Nettozinsertrags. Der Ausweis des Zinsaufwands erfolgt wie der Dienstzeitaufwand in der Gewinn- und Verlustrechnung. Ein Ausweis im Finanzergebnis ist anders als noch im Entwurf nicht gefordert.

Bisher wurde der Zinsaufwand als Saldo aus dem kalkulatorischen Verzinsung der Sollverpflichtung und dem davon unabhängigen erwarteten Ertrag aus dem Planvermögen angesetzt. Das konnte zur Folge haben, dass etwa trotz Überdeckung der Verpflichtung mit Planvermögen per Saldo ein Zinsaufwand gezeigt wurde, oder umgekehrt trotz Unterdeckung ein Zinsertrag. Außerdem war der Ansatz der erwarteten Erträge naturgemäß eher subjektiv. Bei Ansatz einer eher hohen Ertragerwartung wurden somit mögliche Chancen sofort im Zinsergebnis realisiert, die Risiken bei Nichterfüllung der Erwartung aber als versicherungsmathematischer Verlust erst zeitversetzt in der Zukunft erfasst.

Es wird also insbesondere keine unterschiedliche Verzinsung von DBO und Planvermögen vorgesehen und der bisherige erwartete Ertrag aus dem Planvermögen entfällt zukünftig. Soweit die tatsächlichen Erträge aus dem Planvermögen von dem wie oben bestimmten Sollzinsertrag abweichen, wird die Differenz zusammen mit den versicherungsmathematischen Gewinnen oder Verlusten als **Aufwand aus Neubewertungen** („*remeasurement*“) erfasst und erfolgsneutral im

„*other comprehensive income*“ ausgewiesen. Anders als etwa nach US-GAAP ist ein „recycling“ nicht vorgesehen, d.h. keine spätere Umgliederung von im Zeitablauf amortisierten Beträgen zurück in die Gewinn- und Verlustrechnung.

Die Neuregelungen zur Erfassung und Ausweis werden an nachfolgendem **Zahlenbeispiel** erläutert. Hierbei wird vereinfachend unterstellt, dass ein Bestand von bereits ausfinanzierten Anwärtern vorliegt, also kein Dienstzeitaufwand und keine Dotierungen des Planvermögens mehr anfallen, aber auch noch keine Leistungen gezahlt werden.

Situation zu Beginn des Jahres		
Sollwert (DBO)	1.000	Diskontiert mit Zinssatz von 5%
Planvermögen	600	Erwarteter Ertrag: 10%
→ Nettoverpflichtung	400	= bilanzierte Rückstellung (Annahme: bisher keine Fehlbeträge)

Situation zum Ende des Jahres		
Sollwert (DBO)	1.100	Diskontiert mit Zinssatz von 4%
Planvermögen	620	
→ Nettoverpflichtung	480	

Behandlung nach bisherigem Standard		
Netto-Zinsaufwand	-10	= $5\% * 1.000 - 10\% * 600$ (per Saldo also Ertrag!)
Versicherungsmathematische Verluste	50 +40	= $1.100 - 1.000 * (1 + 5\%)$ = $600 * (1 + 10\%) - 620$
	=90	Keine Erfassung, da kleiner als 10% der DBO („Korridor-Methode“)
Ist-Rückstellung	390	= $400 - 10 = 480 - 90$

Behandlung nach geändertem Standard		
Netto-Zinsaufwand	20	= $5\% * (1.000 - 600)$
Verlust aus Neubewertung (Ausweis im OCI)	50 +10	= $1.100 - 1.000 * (1 + 5\%)$ = $600 * (1 + 5\%) - 620$
	=60	
Ist-Rückstellung	480	= $400 + 20 + 60 =$ Nettoverpflichtung

Anders als im bisherigen Standard wird künftig also die gesamte Erhöhung der Nettoverpflichtungen von 80 erfasst und die volle Verpflichtung von 480 auch bilanziert. Erfolgswirksam wird korrespondierend zum Verpflichtungsüberhang tatsächlich auch ein *Zinsaufwand* von 20 ausgewiesen. Die restliche Veränderung der Verpflichtung in Höhe von 60 wird erfolgsneutral ausgewiesen. Sie setzt sich zusammen aus einem Verlust aus der Neubewertung der Verpflichtung (etwa weil

der Diskontierungszins gesunken ist oder sonstige Annahmen anders als kalkuliert eingetroffen sind) und einem Verlust aus der Neubewertung des Planvermögens (etwa weil der tatsächliche Zinsertrag den kalkulierten nicht erreichte oder weil Wertberichtigungen vorgenommen wurden).

Die erweiterten **Anhangsangaben** sollen es dem Abschlussadressaten ermöglichen, die Charakteristik und die innewohnenden Risiken der leistungsorientierten Zusagen besser einschätzen zu können. Zu diesem Zweck wird eine detaillierte Beschreibung der Zusagen, der Risiken sowie von Strategien zum asset-liability-matching gefordert. Die bisher schon geforderte Aufteilung des Planvermögens in Risikoklassen wird noch erweitert. Schließlich ist künftig eine Sensitivitätsanalyse für alle wesentlichen Rechnungsgrundlagen vorzunehmen sowie die hierbei verwendeten Methoden und Annahmen zu beschreiben und kritisch zu würdigen. Schließlich wurden für gemeinschaftliche Pläne mehrerer Arbeitgeber („*multi employer plans*“) umfangreiche Angabepflichten neu eingeführt.

Auch wenn gegenüber dem Entwurf von April 2010 der Umfang der Angaben wieder reduziert wurde, ist es fraglich, ob mit der Menge an zusätzlichen Informationen dem Abschlussadressaten tatsächlich das Verständnis erleichtert wird. Gerade bei den Sensitivitätsanalysen ist zu bedenken, dass eine isolierte Variation einer einzelnen Rechnungsgrundlage nicht immer sinnvoll ist, wenn gegenseitige Abhängigkeiten bestehen wie etwa beim Zins und bei Preissteigerungen. Ähnliches gilt bei der isolierten Variation einzelner biometrischer Rechnungsgrundlagen, zumal Alternativrechnungen hier mit erheblichem zusätzlichem Rechenaufwand verbunden sind.

Vollkommen überarbeitet wurden die Regelungen zu den **Leistungen aus Anlass der Beendigung des Arbeitsverhältnisses** („*termination benefits*“). Sie unterscheiden sich von den Leistungen nach Beendigung des Arbeitsverhältnisses dadurch, dass sie nicht durch die vom Arbeitnehmer geleistete Arbeit begründet sind. Sie werden verursacht entweder durch eine Entscheidung des Unternehmens zur Beendigung des Arbeitsverhältnisses oder durch die Entscheidung des Arbeitnehmers ein entsprechendes Angebot des Unternehmens anzunehmen.

Die Bilanzierung erfolgt spätestens zu dem Zeitpunkt, wenn das Unternehmen sein Angebot nicht mehr zurückziehen kann. Die Bewertung erfolgt grundsätzlich in voller Höhe, da künftiger Dienstzeitaufwand nach der Definition nicht mehr anfallen kann. Sofern die Leistung in einer Verbesserung von Pensionsleistungen liegt, erfolgt die Bewertung analog zu den Leistungen nach Beendigung des Arbeitsverhältnisses. Ansonsten sind in Abhängigkeit von der Restlaufzeit der Verpflichtung die Regelungen für kurzfristige (Laufzeit weniger als 12 Monate) oder andere langfristige Leistungen an Arbeitnehmer anzuwenden.

Noch nicht abgeschlossen ist die Meinungsbildung zur Frage, ob auch nach Überarbeitung des Standards die Aufstockungszahlungen im Rahmen von Altersteilzeitvereinbarungen weiterhin unter die Leistungen aus Anlass der Beendigung des Arbeitsverhältnisses fallen. Sofern man diese Frage bejaht und den Aufstockungen weiterhin Abfindungscharakter zumisst, können sie wie bisher bei Abschluss des Vertrages in voller Höhe angesetzt werden. Anderenfalls wären sie wohl bis zum Beginn der Freistellung zeitanteilig anzusammeln.

Anders als noch in der Entwurfsfassung wurden die Regelungen des IFRIC 14 zu Mindestdotierungsverpflichtungen von Planvermögen nicht in den endgültigen Standard IAS 19 übernommen.

Änderungen zu IAS 1: Darstellung des Abschlusses

- Zusammen mit dem US-amerikanischen Standardsetter Financial Accounting Standards Board (FASB) hat der IASB am 16. Juni 2011 Änderungen an IAS 1 „Darstellung des Abschlusses“ veröffentlicht. Die Änderungen betreffen die Darstellung des sonstigen Ergebnisses (*other comprehensive income, OCI*) in der Gesamtergebnisrechnung und nicht deren Komponenten selbst. Demnach sind die Posten des OCI in zwei Gruppen zusammenzufassen: Einerseits Posten, die in die erfolgswirksame Teilrechnung (GuV) der Gesamtergebnisrechnung umgegliedert werden können („*recycling*“), wenn bestimmte Voraussetzungen erfüllt sind, und andererseits solche Posten, die nicht umgegliedert werden. Für beide Gruppen sind außerdem Zwischensummen auszuweisen. Diese Darstellung des OCI soll den Bilanzlesern ermöglichen, die Auswirkung der erfolgsneutralen Teilrechnung auf die gesamte Ertragslage eines nach IFRS bilanzierenden Unternehmens besser einschätzen zu können.

Im Unterschied zur bisherigen Regelung, nach der der Gesamtbetrag der Steuern, der auf die Posten des sonstigen Ergebnisses entfällt, in einer Summe am Ende der erfolgsneutralen Teilrechnung zu zeigen ist, wenn die Komponenten des OCI jeweils vor Steuern ausgewiesen werden, sollen infolge der Änderungen an IAS 1 nach den jeweiligen Postengruppen Zwischensummen der auf diese angefallenen Steuern eingefügt werden.

Die Wahlmöglichkeit, sämtliche Posten des OCI und der GuV in einer einzigen Gesamtergebnisrechnung (*single statement*) oder in zwei separaten Aufstellungen (*two statements*) darzustellen, sowie die Möglichkeit, die einzelnen Posten des OCI entweder nach Steuern oder vor Steuern auszuweisen, bleiben auch weiter bestehen.

Die Änderungen an IAS 1 sind auf Abschlüsse der Geschäftsjahre, die am oder nach dem 1. Juli 2012 beginnen, verpflichtend anzuwenden. Eine freiwillige frühere Anwendung ist zulässig. Die Übernahme der Änderungen durch die EU steht jedoch noch aus.

Standardentwurf ED/2011/2 Improvements to IFRSs

- Im Rahmen des *Annual Improvement Projects* (AIP) hat der IASB am 22. Juni 2011 einen Standardentwurf ED/2011/2 *Improvements to IFRSs* veröffentlicht. Hierbei handelt es sich um einen Sammelstandardentwurf, in den die vom IASB seit 2009 diskutierten Änderungen an fünf verschiedenen International Financial Reporting Standards (IFRSs) aufgenommen wurden, die somit durch den AIP 2011, den vierten AIP-Zyklus nach den AIP 2008, AIP 2009 und AIP 2010, umgesetzt werden sollen.

Einen Überblick über die vorgeschlagenen Änderungen ist der nachfolgenden Tabelle zu entnehmen:

IAS/IFRS	Neuerungen
IFRS 1 <i>Erstmalige Anwendung der International Financial Reporting Standards</i>	<ul style="list-style-type: none"> ■ Wiederholte Anwendung von IFRS 1 ■ Fremdkapitalkosten eines <i>qualifying assets</i>, für den der Beginn der Aktivierung von Fremdkapitalkosten vor dem Zeitpunkt des Übergangs auf IFRS liegt
IAS 1 <i>Darstellung des Abschlusses</i>	<ul style="list-style-type: none"> ■ Angabe von Vorjahresvergleichsinformationen ■ Terminologische Anpassung an die mit der Verabschiedung von Phase A des Framework verbundenen Änderungen

IAS/IFRS	Neuerungen
IAS 16 <i>Sachanlagen</i>	<ul style="list-style-type: none"> ■ Klarstellung der Bilanzierung von Wartungsgeräten
IAS 32 <i>Finanzinstrumente: Ausweis</i>	<ul style="list-style-type: none"> ■ Steuereffekte bei Ausschüttungen an Eigenkapitalgeber sowie Transaktionskosten einer Eigenkapitaltransaktion
IAS 34 <i>Zwischenberichterstattung</i>	<ul style="list-style-type: none"> ■ • Zwischenberichterstattung und Segmentangaben für das Gesamtvermögen

Die im Standardentwurf vorgeschlagenen Änderungen sind für Geschäftsjahre, die am oder nach dem 1. Januar 2013 beginnen, verpflichtend anzuwenden, wobei eine frühere Anwendung zulässig sein soll. Da dieser Standardentwurf zur Kommentierung herausgegeben wurde, sind Stellungnahmen hierzu an den IASB bis zum 21. Oktober 2011 zu richten. Der Entwurf selbst steht auf der Internetseite des IASB (<http://www.ifrs.org/>) zum Herunterladen zur Verfügung.

- Am 4. August 2011 hat der IASB den Standardentwurf ED/2011/3 *Mandatory Effective Date of IFRS 9* veröffentlicht, der den Vorschlag des IASB enthält, den verpflichtenden erstmaligen Anwendungszeitpunkt von IFRS 9 vom 1. Januar 2013 auf den 1. Januar 2015 zu verschieben. Während die erste Phase des Projekts „IFRS 9: Financial Instruments (replacement of IAS 39)“ schon abgeschlossen ist, werden die Phasen 2 und 3 dieses Projekts (Wertminderung und Hedge Accounting) noch weiter diskutiert (siehe hierzu auch die SUSAT IFRS-Newsletter 5/2010 sowie 1/2011). Durch die Verschiebung des Anwendungszeitpunktes soll somit gewährleistet werden, dass sämtliche Vorschriften von IFRS 9 zeitgleiche Anwendung finden. Der Standardentwurf kann auf der Homepage des IASB (<http://www.ifrs.org/>) heruntergeladen werden. Stellungnahmen zum Standardentwurf können beim IASB bis zum 21. Oktober 2011 eingereicht werden.

Standardentwurf
ED/2011/3 Mandatory
Effective Date of IFRS 9

- Am 25. August 2011 hat der IASB den Standardentwurf ED/2011/4 *Investment Entities* veröffentlicht. Zielsetzung des Standardentwurfs ist es, *Investment Entities* zu definieren, die von der Anwendung der Konsolidierungsvorschriften in IFRS 10 *Consolidated Financial Statements* befreit wären. Demnach sollen Unternehmen, die Mittel von Anlegern lediglich für Investitionszwecke ansammeln, künftig die von ihnen beherrschten Unternehmen nicht in den Konzernabschluss einbeziehen. Auf der Internetseite des IASB (<http://www.ifrs.org/>) steht der Standardentwurf zum Herunterladen zur Verfügung. Kommentare zum Entwurf werden vom IASB bis zum 5. Januar 2012 erbeten. Nach der Verabschiedung des Standardentwurfs soll er ein integraler Bestandteil des IFRS 10 werden.

Standardentwurf
ED/2011/4 Investment
Entities

- Am 15. Juni 2011 haben der IASB und der FASB die gemeinsame Entscheidung getroffen, den Entwurf zur Erlösrealisierung erneut zu veröffentlichen, weil der im Juni 2010 herausgegebene Standardentwurf ED/2010/6 *Revenue from Contracts with Customers* zwischenzeitlich auch überarbeitet worden ist (inhaltliche Details des von den beiden Boards gemeinsam geführten Projekts „Revenue Recognition“ siehe auch den SUSAT IFRS-Newsletter 5/2010). Hintergrund dieses einstimmigen Beschlusses der beiden Boards ist die Wichtigkeit dieser Rechnungslegungsregeln

Re-exposure Erlösrealisie-
rung

für alle nach IFRS bilanzierenden Unternehmen, die deren Ertragslage beeinflussen könnten. Die Veröffentlichung des geänderten Entwurfs, der der interessierten Öffentlichkeit für 120 Tagen zur Kommentierung bereitgestellt wird, ist für das dritte Quartal 2011 vorgesehen.

Neuer Chairman des IASB

■ Am 1. Juli 2011 hat Hans Hoogervorst als neuer Chairman die Führung des International Accounting Standards Board (IASB) übernommen. Er ist der Nachfolger von Sir David Tweedie, der seit 2001 diese Position innehatte. Vor seiner Berufung als Chairman des IASB war Hans Hoogervorst als Vorsitzender der niederländischen Finanzmarktaufsichtsbehörde (Authority for the Financial Markets, AFM) sowie als Vorsitzender des Technischen Ausschusses bei der International Organisation of Securities Commissions (IOSCO) tätig. Er war außerdem als Co-Vorsitzender in die Beratungsgruppe zur Finanzmarktkrise (Financial Crisis Advisory Group, FCAG) sowie als Vorsitzender des Monitoring Board des IFRS Foundation bestellt. Somit hat der Board in seiner Person einen sehr erfahrenen und kompetenten Leiter der Organisation gefunden, unter deren Leitung die Entwicklung internationaler Rechnungslegungsstandards fortgesetzt wird.

Wenn Sie diesen Newsletter elektronisch erhalten möchten, registrieren Sie sich bitte unter www.susat.de/deutsch/newsletter/.

Impressum

Der IFRS-Newsletter stellt Informationen zur Internationalen Rechnungslegung nur auszugsweise oder verkürzt dar. Um Informationsfehler, für die wir keine Haftung übernehmen, zu vermeiden, bitten wir die Beiträge mit den ungekürzten Veröffentlichungen des IASB, der EU oder anderer Organisationen zu vergleichen.

Herausgeber:

SUSAT & PARTNER GMBH & CO. KG
Wirtschaftsprüfungsgesellschaft
Domstraße 15
20095 Hamburg

Verantwortliche Redaktion:

WP/StB/CPA Dipl.-Kfm. Dirk Driesch
Tel.: 040 415 22-822
E-Mail: d.driesch@susat.de

Druckerei:

Druckerei Brünner GmbH
Oldenfelder Bogen 6
22143 Hamburg

Fachfragen zu diesen Themengebieten beantworten Ihnen gerne:

WP/StB/CPA Dipl.-Kfm. Dirk Driesch, 040 415 22-822, d.driesch@susat.de