

IASB-Entwurf zu Änderungen an IAS 19

Der International Accounting Standards Board (IASB) arbeitet im Rahmen seines Post-Employment-Benefits-Projekts seit Langem an der Weiterentwicklung der Bilanzierung von Leistungen an Arbeitnehmer. Im Zuge dessen hat er am 29. April 2010 einen lange erwarteten Entwurf (Exposure Draft ED/2010/3 Defined Benefit Plans: Proposed amendments to IAS 19 Employee Benefits) mit Änderungsvorschlägen für den Standard IAS 19 veröffentlicht. Die vorgeschlagenen Neuregelungen sollen die Transparenz der Rechnungslegung verbessern und Wahlmöglichkeiten verringern.

Hintergrund und Überblick

Der Entwurf schlägt eine Veränderung der Darstellung der Pensions- und ähnlichen Verpflichtungen in Bilanz und Gewinn- und Verlustrechnung sowie eine umfangreiche Revision der Offenlegungsvorschriften im Anhang vor. Darüber hinaus enthält er auch Klarstellungen im Hinblick auf Sachverhalte, die in den Stellungnahmen zu dem im März 2008 veröffentlichten Diskussionspapier (Discussion Paper: Preliminary Views on Amendments to IAS 19 Employee Benefits) an den IASB adressiert worden waren. Dieses Diskussionspapier war der erste Teil einer umfassenderen Neubetrachtung der Rechnungslegung von Leistungen an Arbeitnehmer nach Beendigung des Arbeitsverhältnisses und der Erfassung dieser Leistungen im Jahresabschluss.

Nach Würdigung der seinerzeit eingereichten zirka 150 Stellungnahmen ließ der IASB einige seiner Überlegungen fallen. Der nun veröffentlichte Entwurf ist wesentlich schlanker und wirkt auf den ersten Blick vergleichsweise milde. Unterschätzen sollte man ihn dennoch nicht. Einige Vorschläge ziehen einen erheblichen Mehr-

aufwand beziehungsweise gravierende Änderungen gegenüber der derzeitigen Situation nach sich. Fragen der Bewertung sowie die Bilanzierung von beitragsbasierten Zusagen (contribution based promises) werden im Entwurf nicht behandelt.

Stellungnahmen zu dem Entwurf können bis 6. September 2010 beim IASB eingereicht werden. Diese wird der IASB bei seiner anschließenden Beratung berücksichtigen. Die endgültige Änderung des IAS 19 soll Mitte 2011 veröffentlicht werden und voraussichtlich am 1. Januar 2013 in Kraft treten. In der zweiten Phase ab 2011 will der IASB eine umfassende Neubetrachtung der Leistungen an Mitarbeiter vornehmen. Diese Arbeiten werden wohl mehrere Jahre dauern.

Falls der Entwurf zu IAS 19 wie vorgeschlagen übernommen würde, müssten Arbeit-

geber bei der Bilanzierung von Leistungsplänen künftig Folgendes beachten:

– Die Nettoschuld beziehungsweise das Nettovermögen (net defined liability/asset; das heißt, der Saldo aus Pensionsverpflichtung (DBO) und Planvermögen) wäre zwingend vollständig in der Bilanz auszuweisen.

– Sämtliche Änderungen des Bilanzausweises wären sofort, das heißt im Jahr ihres Auftretens, in der Eigenkapitalveränderungsrechnung (statement of comprehensive income) zu erfassen.

– Die Aufwendungen für einen Pensionsplan sowie für alle ähnlichen Verpflichtungen wären für die Darstellung in der Eigenkapitalveränderungsrechnung aufzuschlüsseln nach Personalaufwand (service cost), Finanzaufwand (finance cost) und Bewertungsänderungen (remeasurement). Letztere beinhalten alle versicherungsmathematischen Gewinne und Verluste sowie die Auswirkungen von Planabgeltungen (settlements). Bewertungsänderungen sind künftig ausschließlich im erfolgsneutralen Teil der Eigenkapitalveränderungsrechnung (other comprehensive income, OCI) zu erfassen. Im Gegensatz dazu gehen der Personal- und der Finanzaufwand in die Gewinn- und Verlustrechnung (profit and loss, P&L) ein.

– Anstelle des Zinsaufwands (interest cost) und der erwarteten Vermögenserträge (expected return on plan assets) wäre der Zinsaufwand/-ertrag anzusetzen, der auf die Nettoschuld beziehungsweise das Nettovermögen (Bilanzwert) des Plans entfällt. Der Ermittlung liegt der Rechnungszins (Abzinsungssatz) des Plans zugrunde.

– Besonders überraschend, weil nur als „Klarstellung“ deklariert: Die zukünftigen Kosten für die Planverwaltung wären beim

Alfred-E. Gohdes, Leiter Actuarial Consulting (Wiesbaden), und Dr. Manfred Stöckler, Leiter Accounting (München), beide Towers Watson Deutschland

Noch liegen die geplanten Änderungen an IAS 19 nur im Entwurf vor, und weitere Stellungnahmen sind möglich, aber längst lohnt sich der sorgsame Blick auf die absehbaren Auswirkungen. Die Autoren stellen zunächst die neuen Vorschläge überblicksartig vor, vergleichen die geplanten mit den gegenwärtigen Regelungen des IAS 19 und kommentieren die Neuerungen. Ihr Tenor: Die vorgeschlagenen Neuerungen setzen die Weiterentwicklung des IAS 19 – überwiegend mit Augenmaß – fort. Mit Blick auf die einzelnen Aspekte, etwa die neuen Angaben im Anhang, ermuntern sie die Betroffenen gleichwohl zu einer genauen Analyse von Kosten und Nutzen und empfehlen gegebenenfalls eine Stellungnahme gegenüber dem IASB. (Red.)

Dienstzeitaufwand und bei der DBO zu berücksichtigen.

– Der Umfang der ergänzenden (Anhangs-) Angaben wäre erheblich zu erweitern, um ein besseres Verständnis für die Gestaltung und die Risiken der Pensionspläne zu ermöglichen. Anzugeben wären dann auch Sensitivitätsanalysen, Informationen zur Entwicklung der biometrischen Annahmen, zur Bestimmung des Zeitwerts des Planvermögens (fair value measurement) und zu den pensionsplanbezogenen Zahlungsströmen. Die Anforderung, die DBO auch ohne Gehaltstrend aufzuzeigen, erfordert eine weitere Bewertung der Pensionsverpflichtungen.

– Da es an speziellen Übergangsvorschriften fehlt, wäre die Änderung der Bilanzierungsmethode retrospektiv und erfolgsneutral gemäß IAS 8 vorzunehmen. Die neuen Regelungen erfordern eine Neufassung des Jahresabschlusses für das Geschäftsjahr, das dem Geschäftsjahr der verpflichtenden Erstanwendung des neuen Standards vorangeht, um die Vergleichbarkeit im Zeitverlauf sicherzustellen.

Wirkungen abhängig von Versorgungszusagen und Bilanzpolitik

Die vorgeschlagenen Änderungen würden viele Unternehmen – je nach Versorgungszusagen und gegenwärtiger Bilanzpolitik – unterschiedlich stark treffen. Die möglichen Folgen wären:

- ein höherer Aufwand für Pensionen,
- eine niedrigere Volatilität des Aufwands für Pensionen,
- eine höhere Nettoschuld oder ein geringeres Nettovermögen für Pensionen,
- eine höhere Volatilität der Nettoschuld beziehungsweise des Nettovermögens in der Bilanz.

Zwingend würden künftig gelten:

- erheblich aufwendigere Offenlegungsvorschriften,
- eine aufwendigere Behandlung von Gemeinschaftsplänen mehrerer Arbeitgeber,
- eine aufwendigere Behandlung von ähnlichen Verpflichtungen,

– ein höherer Ansatz der DBO wegen Einbeziehung künftiger Verwaltungskosten.

Diese Aufzählung verdeutlicht, dass sich die vorgeschlagenen, nachfolgend im Einzelnen dargestellten Änderungen signifikant auf die Bilanzierung und auf den Umfang der Anhangsangaben auswirken würden.

Versicherungsmathematische Gewinne und Verluste sofort erfasst

Versicherungsmathematische Gewinne und Verluste entstehen durch Abweichungen zwischen Plan- und Ist-Werten bei demografischen und ökonomischen Bewertungsparametern; insbesondere aus einer Veränderung des Rechnungszinses sowie aus der Differenz zwischen erwarteter und tatsächlicher Rendite des Planvermögens.

Solche versicherungsmathematischen Gewinne und Verluste können gegenwärtig – bezogen auf Pensionen – entweder sofort erfolgswirksam in der Gewinn- und Verlustrechnung (GuV) oder sofort im erfolgsneutralen Teil der Eigenkapitalveränderungsrechnung oder verteilt über zukünftige Jahre (Korridor-Ansatz) erfasst werden. Dabei ist bei der Korridor-Methode mindestens der Gewinn oder Verlust außerhalb eines Korridors (zehn Prozent des Maximums aus Verpflichtungsumfang und Planvermögen) über die restliche zukünftige Dienstzeit erfolgswirksam zu amortisieren. Bezüglich ähnlicher Leistungen ist nur die sofortige Erfassung in der GuV möglich.

Der IASB möchte diese Wahlrechte abschaffen und sieht bezüglich aller Leistungsarten vor, versicherungsmathematische Gewinne und Verluste sofort über den erfolgsneutralen Teil der Eigenkapitalveränderungsrechnung zu erfassen. Unzulässig soll damit künftig sowohl der Korridor-Ansatz als auch die sofortige Erfassung in der GuV sein.

Logisch konsistent im Sinne einer sofortigen vollständigen Erfassung der Änderungen der DBO und des Planvermögens ist deshalb die angedachte Änderung bei der Erfassung sogenannter „past service costs“ im Rahmen einer Planänderung. Gegenwärtig wird eine aus Planänderungen resultierende DBO-Veränderung, die bereits unverfallbare Leistungen betrifft, sofort erfasst. Auswirkungen auf noch verfallbare

Leistungen werden über den Zeitraum amortisiert, bis zu dem die Leistung unverfallbar wird. Hier sieht der Entwurf vor, dass die gesamte DBO-Veränderung im Geschäftsjahr der Planänderung erfolgswirksam in der GuV zu erfassen ist, und zwar auch soweit noch verfallbare Anwartschaften betroffen sind.

Die sofortige – erfolgsneutrale – Erfassung versicherungsmathematischer Gewinne und Verluste würde ausschließlich im OCI die Transparenz der Berichterstattung verbessern. Dadurch, dass die Erfassung im OCI und nicht in der GuV erfolgt, entfällt die durch unvorhersehbare Veränderungen entstehende GuV-Volatilität. Dies dürfte die Vergleichbarkeit der Jahresüberschüsse im Zeitablauf sowie deren Prognosefähigkeit erleichtern. Ebenfalls zu einer besseren Vergleichbarkeit führt die Abschaffung der Wahlrechte.

Für Unternehmen, die derzeit die Korridor-Methode anwenden, würde der Wechsel zur sofortigen Erfassung der versicherungsmathematischen Gewinne und Verluste eine signifikante Änderung bedeuten. Sie könnte zu einem erheblichen Anstieg der Nettoschuld (beziehungsweise in Einzelfällen zu einer Verringerung des Nettovermögens) und zu einer größeren Volatilität des Bilanzwerts führen.

Fast alle Stellungnahmen zum Diskussionsentwurf vom März 2008 plädierten für eine sofortige Erfassung des Gesamteffekts aus Planänderungen. Dies würde jedoch nur dann zu einer höheren GuV-Volatilität führen, wenn die Ansprüche aus einem Pensionsplan erst bei Rentenbeginn unverfallbar werden (zum Beispiel bei Krankheitskostenplänen für Rentner). Dies dürfte in Deutschland jedoch kein bedeutsames Thema sein.

Zerlegung des Pensionsaufwands in drei Komponenten

In der Eigenkapitalveränderungsrechnung ist die Änderung des Bilanzausweises im Jahr ihres Entstehens zu erfassen. Dabei gilt folgende Aufteilung:

Personalaufwand: Umfasst Dienstzeitaufwand und nachzuverrechnenden Dienstzeitaufwand, inklusive Plankürzungsmaßnahmen (curtailment gains and losses). Zu erfassen in der GuV, und zwar im operativen Ergebnis.

Finanzaufwand (Nettozinskosten): Zu erfassen in der GuV, und zwar im Finanzergebnis.

Bewertungsänderungen: Umfasst versicherungsmathematische Gewinne und Verluste aus der DBO, Gewinne und Verluste aus Abfindungen und Übertragungen, Kürzungseffekte im Rahmen eines asset ceiling, experience gains and losses sowie Abgeltungseffekte und Veränderungen der Aktiv-Posten-Limitierung (asset ceiling). Separat im erfolgsneutralen Teil der Eigenkapitalveränderungsrechnung zu erfassen.

Bislang schreibt IAS 19 nicht vor, ob der Pensionsaufwand als Gesamtbetrag oder aufgeteilt in Komponenten im Jahresabschluss zu erfassen ist. Die vorgeschlagene Aufteilung entspricht der aktuellen Ansicht des IASB zur Darstellung des Jahresabschlusses.

Mit der Darstellung von Informationen im Jahresabschluss beschäftigen sich der IASB und das FASB in einem gemeinsamen Projekt. In einem gemeinsamen Diskussionspapier vom Oktober 2008 und anschließenden Überlegungen hatten beide Gremien übereinstimmend festgestellt, dass die Angaben nach Funktion und Art aufgeschlüsselt werden sollen, um den Nutzen dieser Informationen zu steigern. Außerdem hatten sich beide Gremien geeinigt, dass die GuV und der erfolgsneutrale Teil der Eigenkapitalveränderungsrechnung in einer einheitlichen Eigenkapitalveränderungsrechnung darzustellen sind. Ein Entwurf hierzu (Exposure Draft ED/2010/5 Presentation of Items of Other Comprehensive Income: Proposed Amendments to IAS 1) wurde am 27. Mai 2010 vom IASB veröffentlicht. Der endgültige Standard wird voraussichtlich Ende 2010 erscheinen. Ein Exposure Draft über die Darstellung des gesamten Jahresabschlusses wird voraussichtlich Mitte 2010 folgen, die endgültige Fassung vermutlich Mitte 2011.

Die vorgeschlagene Aufteilung des Pensionsaufwands in Personalaufwand, Finanzaufwand und Bewertungsänderungen wird tatsächlich die Vergleichbarkeit und den Informationsnutzen der einzelnen Bestandteile der Eigenkapitalveränderungsrechnung erhöhen. Die unterschiedlich gute Prognosefähigkeit der einzelnen Komponenten für die Analyse des Jahresabschlusses wird berücksichtigt, indem die Volatilität von DBO und Planvermögen im

OCI berücksichtigt wird, die Dienstzeit- und Finanzkosten aber in der GuV. Mit dieser Regelung dürften auch die bilanzierenden Unternehmen zufrieden sein.

Allerdings muss man sich bezüglich der Komponenten, die in eine Bewertungsänderung eingehen, im Klaren sein, dass dem bilanzierenden Unternehmen bei bestimmten Sachverhalten ein erheblicher Gestaltungsspielraum ermöglicht wird. Wenn Gewinne und Verluste aus Abgeltungen erfolgsneutral behandelt werden, wohingegen Abfindungen aus Anlass der Beendigung des Dienstverhältnisses aufwandswirksam zu behandeln sind, kann man sich vorstellen, dass zukünftig Letztere durch Erstere substituiert werden. Auch fragt sich, ob geänderte demografische Parameter nicht eher eine Korrektur der service cost darstellen und damit vom Grundsatz her erfolgswirksam zu erfassen wären.

Unerfreulich ist zudem, dass der Aufwand auch bei ähnlichen Leistungen (Dienstjubiläum, Altersteilzeit) zu zerlegen ist. Dies verkompliziert die Rechnungslegung erheblich. Bislang wird hier üblicherweise nur die DBO ermittelt und die Differenz als Aufwand erfasst. Die tatsächlichen Zahlungen werden meist nicht nachverfolgt.

Nettozinsansatz

Gegenwärtig wird das Zinsergebnis als Differenz von Zinsaufwand und erwarteten Erträgen auf das Planvermögen ermittelt. Der Zinsaufwand gibt den erwarteten Anstieg der DBO wieder, der daraus resultiert, dass der Zeitpunkt der Leistungserfüllung eine Periode näher gerückt ist. Ermittelt wird er durch Multiplikation der DBO mit dem Rechnungszins. Der Zinssatz orientiert sich an der Umlaufrendite qualitativ hochwertiger Unternehmensanleihen. Wo Märkte für solche Anleihen nicht ausreichend umfangreich sind, sind ersatzweise Staatsanleihen heranzuziehen. Der erwartete Ertrag auf das Planvermögen gibt den erwarteten Anstieg wieder, der auf den Investmentertrag zurückzuführen ist. Den Ausgangspunkt für die Schätzung bilden die tatsächliche Allokation des Planvermögens sowie die entsprechenden Ertragsbewertungen zu Beginn des Jahres.

Der IASB plant, den Ansatz der erwarteten Erträge auf das Planvermögen zugunsten eines „Nettozinsansatzes“ (net interest approach) aufzugeben. Der Nettozinsauf-

wand/-ertrag soll direkt ermittelt werden, indem die Nettoschuld beziehungsweise das Nettovermögen, das heißt der Bilanzansatz, mit dem Rechnungszins verzinst wird.

Der Nettozinsansatz hat den Vorteil, dass er einfach anzuwenden ist. In der Praxis ist von den Unternehmen ein wesentliches Urteilsvermögen gefordert, um die Annahme für den erwarteten langfristigen Ertrag auf das Planvermögen im Hinblick auf das Zusammenspiel mit dem Rechnungszins verlässlich festzusetzen. Zudem stieß der Ansatz der erwarteten Erträge aufgrund seiner subjektiven Festlegung immer wieder auf Kritik. Diesbezügliche Bedenken des IASB finden sich nun im aktuellen Entwurf wieder. Der Nettozinsansatz unterstellt daher implizit eine Verzinsung des Planvermögens mit dem Rechnungszins, das heißt mit der durchschnittlichen Marktrendite für erstrangige, festverzinsliche Unternehmensanleihen. Er ignoriert die Allokation des Planvermögens. Der Unterschied zwischen dem tatsächlichen Ertrag auf das Planvermögen und dem auf dem Rechnungszins basierenden Ertrag wird im OCI erfasst.

Diese Fiktion ist allerdings nicht unproblematisch: Sie führt quasi automatisch zu einer Erfassung der Differenz zwischen dem tatsächlichen Ertrag und dem mit dem Rechnungszins kalkulierten Ertrag im OCI. Bislang gingen bei der Ausübung der „dritten Option“, das heißt bei Anwendung der OCI-Methode, lediglich die Differenz zwischen dem tatsächlichen und dem erwarteten Ertrag ins OCI ein. Zudem bringt der Nettozinsansatz weitere, beträchtliche Nachteile mit sich. Häufig dürften die Kosten für Pensionspläne steigen, da die Erwartung höherer Erträge auf riskantere Anlagen sich nicht mehr positiv auf die GuV auswirken würde. Dies könnte zu konservativeren Anlageformen und risikoärmeren Strategien führen, was wiederum zu einem Anstieg der langfristig zu erwartenden tatsächlichen Kosten führen könnte.

Andererseits würden die aus riskanteren Anlagestrategien resultierenden höheren Kapitalerträge den Finanzierungsstatus von Pensionsplänen verbessern und die zukünftige Nettozinsbelastung sowie die tatsächlichen Kosten für die Pensionspläne senken. Stellen hingegen Rückdeckungsversicherungen das Planvermögen dar, ist aufgrund der regelmäßig unter dem Planrechnungszins liegenden Verzinsung solcher Versicherun-

gen auch eine Ergebnisverbesserung denkbar. Ein weiterer Nachteil des Nettozinsansatzes ist, dass eine Überfinanzierung, die vom Arbeitgeber – bilanziell – aufgrund der Regelungen zum „asset ceiling“ nicht genutzt werden kann, keinen direkten Finanzierungsbeitrag mehr leisten kann.

Berücksichtigung künftiger Verwaltungskosten

Künftig sollen die Kosten für die Verwaltung von Ansprüchen und Rentenzahlungen sowie Steuern auf Arbeitgeberbeiträge (soweit sie nicht mit der Verwaltung des Planvermögens zusammenhängen) bei den ökonomischen versicherungsmathematischen Annahmen zur Berechnung der DBO und des Dienstzeitaufwands berücksichtigt werden. Diese Regelung ist zwar nur im Rahmen der „weiteren Klarstellungen“ aufgelistet, wirkt sich jedoch unter Umständen deutlich auf den Umfang des Dienstzeitaufwands und der DBO aus.

Gegenwärtig dürfen Verwaltungskosten (einschließlich möglicher Steuern auf Arbeitgeberbeiträge) als Verringerung des Ertrags auf das Planvermögen berücksichtigt, in die versicherungsmathematischen Annahmen zur Berechnung der DBO einbezogen oder bei Anfall im sonstigen Personalaufwand erfasst werden. Die geplante Regelung kann zu einer Steigerung der DBO und des Dienstzeitaufwands um mehrere Prozent führen (zirka zwei bis fünf Prozent). Derzeit ist jedoch noch völlig unklar, was das Konzept der „Kosten für die Verwaltung von Ansprüchen und Rentenzahlungen“ umfassen soll. Je nach Auslegung könnten hierzu auch Prämien für den Insolvenzschutz gezahlt werden (zum Beispiel an den PSVaG in Deutschland, den PBGC in den USA oder den PPF in Großbritannien). Das würde die DBO und den Dienstzeitaufwand noch weiter steigern.

Erweiterung der Anhangsangaben

Auf die nach dem Entwurf geforderten Anhangsangaben detailliert einzugehen, würde den Rahmen der Ausführungen sprengen. Durch die grundlegende Revision der Anhangsangaben soll der Bilanzleser die Leistungspläne, ihre Finanzierung und ihre Risiken besser einschätzen können.

Die Vorschläge zu den deutlich erweiterten Offenlegungsvorschriften werden einen erheblichen Mehraufwand für den Ab-

schlusssteller bedeuten. So müssen mehrere Zusatzbewertungen mit alternativen Bewertungsparametern (sogenannte Sensitivitäten) durchgeführt werden, um die Volatilität beziehungsweise Sensitivität der Verpflichtungen zu zeigen. Obwohl der Aufwand für die Durchführung dieser Zusatzbewertungen nicht groß sein sollte, handelt es sich dennoch um einen spürbaren Mehraufwand. Dazu kommen qualitative Darstellungen zu Art und Umfang der Versorgungswerke. Die meisten Anhangsangaben könnten vor dem Ende des Geschäftsjahres vorbereitet werden. Einige der vorgeschlagenen Angaben werden jedoch einen bedeutenden Aufwand zu oder nach Geschäftsjahresende verursachen.

Weiterhin soll laut dem Entwurf auch die Definition der Leistungen an Arbeitnehmer (employee benefits) geändert werden. Bislang unterscheidet IAS 19 zwischen Leistungen nach Beendigung des Dienstverhältnisses (zum Beispiel Pensionen) und anderen langfristig fälligen Leistungen (zum Beispiel Jubiläumsleistungen). Der IASB schlägt nun vor, langfristig fällige Leistungen so zu definieren, dass auch Leistungen vor Beendigung des Dienstverhältnisses darunter fallen. In diesem Zusammenhang soll auch der Ausdruck „Leistungen nach Beendigung des Dienstverhältnisses“ durch „langfristig fällige Leistungen“ ersetzt werden. In der Praxis ist es vermutlich einfacher, mit nur einer Kategorie zu arbeiten. Andererseits beschränken sich die umfangreichen Offenlegungspflichten dann nicht mehr nur auf die Leistungen nach Beendigung des Dienstverhältnisses.

Weitere Änderungen

Dem Entwurf zufolge wird IFRIC 14 (The Limit on a Defined Benefit Asset, Minimum Funding Requirements and their Interaction) ohne substanziellen Veränderungen Teil von IAS 19. Außerdem schlägt der IASB neben der bereits dargestellten Einbeziehung der Verwaltungskosten in die DBO weitere Klarstellungen und Ergänzungen vor, mit denen Probleme aus der Praxis gelöst werden sollen:

Bei der Beantwortung der Frage, ob durch eine Rentenformel wesentlich höhere Anteile der Leistung späteren Dienstzeiten zugeordnet werden (backloading), soll der erwartete Gehaltsanstieg mit berücksichtigt werden. Wird das Risiko (das heißt der

Nutzen eines Überschusses oder die Kosten einer Unterdeckung) von verschiedenen Parteien geteilt (zum Beispiel Arbeitgeber und Arbeitnehmer), ist das bei der Berechnung der DBO zu berücksichtigen. Ebenso sind konditionelle Anpassungsvorschriften (zum Beispiel die Koppelung einer Rentenerhöhung an den Finanzierungsstatus des Plans) angemessen abzubilden. Die Unterscheidung zwischen „kurzfristigen“ und „langfristigen“ Leistungen an Arbeitnehmer hängt vom Zeitpunkt der erwarteten Zahlung ab (und nicht vom Zeitpunkt der erstmaligen Anspruchsberechtigung).

Die Einbeziehung der Gehaltssteigerungen bei vielen Karrieredurchschnittsplänen und manchen Cash-Balance-Plänen sowie die Einbeziehung der künftigen Verwaltungskosten werden sich belastend auswirken.

Fazit: Mit den vorgeschlagenen Änderungen wird die Weiterentwicklung des IAS 19 – überwiegend mit Augenmaß – fortgesetzt. Dadurch sollen die Transparenz verbessert, Wahlmöglichkeiten verringert und einige kurzfristige Korrekturen durchgeführt werden. Die Änderungen sind zwar nicht so gravierend und umfangreich wie 2009 befürchtet. Dennoch können sie Unternehmensabschlüsse und die Informationen, die darin zu Pensionsplänen offenzulegen sind, erheblich beeinflussen. Umfassender werden die Rahmenbedingungen für die Bilanzierung von Leistungen an Arbeitnehmer erst in einigen Jahren überarbeitet sein.

Handlungsbedarf bleibt

Die Richtlinienggeber schlagen zunächst umfangreichere Anforderungen vor, als sie tatsächlich anstreben. Damit verfolgen sie das Ziel, ein Feedback von Jahresabschlussadressaten beziehungsweise -erstellern zu den sinnvollsten Informationen und den Kosten für deren Ermittlung zu erhalten. Den Betroffenen ist daher dringend zu empfehlen, die Kosten und den Nutzen aus den neuen beziehungsweise abzuschaffenden Anhangsangaben zu analysieren und gegenüber dem IASB eine entsprechende Stellungnahme abzugeben. Diese Kommentare wird der IASB sorgfältig prüfen, bevor er den endgültigen Standard formuliert. Stellungnahmen können bis zum 6. September 2010 eingereicht werden. Die endgültige Änderung des IAS 19 soll Mitte 2011 veröffentlicht werden und voraussichtlich am 1. Januar 2013 in Kraft treten. ■■■■■