



universität
wien

DIPLOMARBEIT

Titel der Diplomarbeit

„Personalrückstellungen nach IAS / IFRS, US-GAAP und
UGB – ein kritischer Vergleich“

Verfasser

Dominik Lutz

Angestrebter akademischer Grad

Magister der Sozial- und Wirtschaftswissenschaften

(Mag. rer. soc. oec.)

Wien, im September 2012

Studienkennzahl lt. Studienblatt:

A 157

Studienrichtung lt. Studienblatt:

Diplomstudium Internationale Betriebswirtschaft

Betreuer:

Univ.-Prof. Dr. Otto A. Altenburger

Eidesstattliche Erklärung

Mit meiner Unterschrift versichere ich, dass ich diese Diplomarbeit selbständig verfasst, andere als die angegebenen Quellen und Hilfsmittel nicht benutzt und mich auch sonst keiner unerlaubten Hilfsmittel bedient habe. Außerdem bestätige ich, dass ich diese Diplomarbeit bisher weder im In- noch im Ausland in irgendeiner Form als Prüfungsarbeit vorgelegt habe.

Wien, im September 2012

Unterschrift der/des Studierenden

DANKSAGUNG

Mein besonderer Dank gilt meiner Familie, ohne die mein Studium und meine Diplomarbeit niemals möglich gewesen wären.

Meinen Eltern Andrea und Egon, ohne deren finanzielle Unterstützung und Geduld es niemals möglich gewesen wäre, mich voll und ganz auf mein Studium zu konzentrieren.

Meinen Großeltern Elfriede und Egon, meiner Tante Regina und meinem Bruder Conrad, die mit Rat und Geduld zur Seite standen und nie den Glauben an mich verloren haben.

Meiner Schwester Julia, die mich im entscheidenden Moment in die richtige Richtung gelenkt hat. Ohne dich hätte ich es wohl nicht geschafft!

Mein Dank gilt Herrn Univ.-Prof. Dr. Otto A. Altenburger für die Möglichkeit, dieses interessante Thema zu behandeln und für seine Geduld.

Inhaltsverzeichnis

ABKÜRZUNGSVERZEICHNIS	VIII
1. EINLEITUNG	1
1.1. Problemstellung	1
1.2. Aufbau der Arbeit	2
2. RÜCKSTELLUNGEN IM ALLGEMEINEN	4
2.1. Bildung von Rückstellungen im Allgemeinen	4
2.1.1. Bildung von Rückstellungen im Allgemeinen nach IAS / IFRS	4
2.1.2. Bildung von Rückstellungen im Allgemeinen nach US-GAAP	4
2.1.3. Bildung von Rückstellungen im Allgemeinen nach dem UGB	5
2.2. Abgrenzung zu Verbindlichkeiten	6
2.2.1. Abgrenzung zu Verbindlichkeiten nach IAS / IFRS	6
2.2.2. Abgrenzung zu Verbindlichkeiten nach US-GAAP	6
2.2.3. Abgrenzung zu Verbindlichkeiten nach dem UGB	6
2.3. Ansatzpflicht von Rückstellungen im Allgemeinen	7
2.3.1. Ansatzpflicht von Rückstellungen im Allgemeinen nach IAS / IFRS	7
2.3.2. Ansatzpflicht von Rückstellungen im Allgemeinen nach US-GAAP	8
2.3.3. Ansatzpflicht von Rückstellungen im Allgemeinen nach dem UGB	9
2.4. Bewertung von Rückstellungen im Allgemeinen	9
2.4.1. Bewertung von Rückstellungen im Allgemeinen nach IAS / IFRS	9
2.4.2. Bewertung von Rückstellungen im Allgemeinen nach US-GAAP	10
2.4.3. Bewertung von Rückstellungen im Allgemeinen nach dem UGB	11
2.5. Ausweis von Rückstellungen im Allgemeinen in der Bilanz	12
2.5.1. Ausweis von Rückstellungen im Allgemeinen in der Bilanz nach IAS / IFRS	12
2.5.2. Ausweis von Rückstellungen im Allgemeinen in der Bilanz nach US-GAAP	12
2.5.3. Ausweis von Rückstellungen im Allgemeinen in der Bilanz nach dem UGB	13
2.6. Ausweis von Veränderungen von Rückstellungen im Allgemeinen in der Gewinn- und Verlustrechnung	13
2.6.1. Ausweis von Veränderungen von Rückstellungen im Allgemeinen in der Gewinn- und Verlustrechnung nach IAS / IFRS	13
2.6.2. Ausweis von Veränderungen von Rückstellungen im Allgemeinen in der Gewinn- und Verlustrechnung nach US-GAAP	13
2.6.3. Ausweis von Veränderungen von Rückstellungen im Allgemeinen in der Gewinn- und Verlustrechnung nach dem UGB	14
2.7. Anhangangaben und Erläuterungen von Rückstellungen im Allgemeinen	14
2.7.1. Anhangangaben und Erläuterungen von Rückstellungen im Allgemeinen nach IAS / IFRS	14
2.7.2. Anhangangaben und Erläuterungen von Rückstellungen im Allgemeinen nach US-GAAP	16
2.7.3. Anhangangaben und Erläuterungen von Rückstellungen im Allgemeinen nach dem UGB	16
2.8. Kritischer Vergleich von Rückstellungen im Allgemeinen	17
3. ABFERTIGUNGSRÜCKSTELLUNGEN	18
3.1. Rechtsquellen der Abfertigungsrückstellungen	18
3.1.1. Rechtsquellen der Abfertigungsrückstellungen nach IAS / IFRS	18

3.1.2.	Rechtsquellen der Abfertigungsrückstellungen im US-GAAP	18
3.1.3.	Rechtsquellen der Abfertigungsrückstellungen nach dem UGB	19
3.2.	Ansatzpflicht von Abfertigungsrückstellungen	20
3.2.1.	Ansatzpflicht von Abfertigungsrückstellungen nach IAS / IFRS	20
3.2.2.	Ansatzpflicht von Abfertigungsrückstellungen nach US-GAAP	20
3.2.3.	Ansatzpflicht von Abfertigungsrückstellungen nach dem UGB	21
3.3.	Bewertung von Abfertigungsrückstellungen	21
3.3.1.	Bewertung von Abfertigungsrückstellungen nach IAS / IFRS	21
3.3.2.	Bewertung von Abfertigungsrückstellungen nach US-GAAP	22
3.3.3.	Bewertung von Abfertigungsrückstellungen nach dem UGB	23
3.4.	Ausweis von Abfertigungsrückstellungen in der Bilanz	23
3.4.1.	Ausweis von Abfertigungsrückstellungen in der Bilanz nach IAS / IFRS	23
3.4.2.	Ausweis von Abfertigungsrückstellungen in der Bilanz nach US-GAAP	23
3.4.3.	Ausweis von Abfertigungsrückstellungen in der Bilanz nach dem UGB	24
3.5.	Ausweis von Veränderungen von Abfertigungsrückstellungen in der Gewinn- und Verlustrechnung	24
3.5.1.	Der Ausweis von Veränderungen von Abfertigungsrückstellungen in der Gewinn- und Verlustrechnung nach IAS / IFRS	24
3.5.2.	Der Ausweis von Veränderungen von Abfertigungsrückstellungen in der Gewinn- und Verlustrechnung nach US-GAAP	24
3.5.3.	Der Ausweis von Veränderungen von Abfertigungsrückstellungen in der Gewinn- und Verlustrechnung nach dem UGB	25
3.6.	Anhangangaben und Erläuterungen von Abfertigungsrückstellungen	25
3.6.1.	Anhangangaben und Erläuterungen von Abfertigungsrückstellungen nach IAS / IFRS	25
3.6.2.	Anhangangaben und Erläuterungen von Abfertigungsrückstellungen nach US-GAAP	26
3.6.3.	Anhangangaben und Erläuterungen von Abfertigungsrückstellungen nach dem UGB	26
3.7.	Kritischer Vergleich von Abfertigungsrückstellungen	27
4.	PENSIONS-RÜCKSTELLUNGEN	29
4.1.	Rechtsquellen der Pensionsrückstellungen	29
4.1.1.	Rechtsquellen der Pensionsrückstellungen der IAS / IFRS	29
4.1.2.	Rechtsquellen der Pensionsrückstellungen der US-GAAP	29
4.1.3.	Rechtsquellen der Pensionsrückstellungen nach dem UGB	31
4.2.	Definition für Beitragsorientierte und Leistungsorientierte Pläne	31
4.2.1.	Definition für Beitragsorientierte Pläne nach IAS / IFRS	31
4.2.2.	Definition für Beitragsorientierte Pläne nach US-GAAP	32
4.2.3.	Definition für Leistungsorientierte Pläne nach IAS / IFRS	32
4.2.4.	Definition für Leistungsorientierte Pläne nach US-GAAP	32
4.2.5.	Abgrenzung der Beitragsorientierten Pläne von den Leistungsorientierten Plänen nach IAS / IFRS	33
4.2.6.	Abgrenzung der Beitragsorientierten Pläne von den Leistungsorientierten Plänen nach US-GAAP	34
4.2.7.	Definition für beitragsorientierte Pläne nach dem UGB	35
4.2.8.	Definition für leistungsorientierte Pläne nach dem UGB	36
4.3.	Ansatzpflicht von Pensionsrückstellungen	37
4.3.1.	Ansatzpflicht von beitragsorientierten Plänen nach IAS / IFRS	37
4.3.2.	Ansatzpflicht von leistungsorientierten Plänen nach IAS / IFRS	37
4.3.3.	Ansatzpflicht von beitragsorientierten Plänen nach US-GAAP	37
4.3.4.	Ansatzpflicht von leistungsorientierten Plänen nach US-GAAP	38

4.3.5.	Ansatzpflicht von beitragsorientierten Plänen nach dem UGB	38
4.3.6.	Ansatzpflicht von leistungsorientierten Plänen nach dem UGB	38
4.4.	Bewertung von Pensionsrückstellung	39
4.4.1.	Leistungsorientierte Pläne nach IAS / IFRS	39
4.4.1.1.	<i>Versicherungsmathematische Annahmen</i>	40
4.4.1.2.	<i>Korridormethode</i>	42
4.4.1.3.	<i>Planvermögen</i>	44
4.4.1.4.	<i>Plankürzung und Plantilgung</i>	46
4.4.1.5.	<i>Laufender und nachzuverrechnender Dienstzeitaufwand</i>	47
4.4.1.6.	<i>Zinssatz</i>	48
4.4.1.7.	<i>Besonderheiten der Bewertung</i>	48
4.4.2.	Leistungsorientierte Pläne nach US-GAAP	49
4.4.2.1.	<i>Versicherungsmathematische Annahmen</i>	52
4.4.2.2.	<i>Korridormethode</i>	52
4.4.2.3.	<i>Planvermögen</i>	53
4.4.2.4.	<i>Plankürzung und Plantilgung</i>	53
4.4.2.5.	<i>Laufender und nachzuverrechnender Dienstzeitaufwand</i>	55
4.4.2.6.	<i>Zinssatz</i>	55
4.4.2.7.	<i>Besonderheiten der Bewertung</i>	55
4.4.3.	Leistungsorientierte Pläne nach dem UGB	57
4.4.3.1.	<i>Versicherungsmathematische Annahmen</i>	57
4.4.3.2.	<i>Korridormethode</i>	58
4.4.3.3.	<i>Planvermögen</i>	58
4.4.3.4.	<i>Plankürzung und Plantilgung</i>	58
4.4.3.5.	<i>Laufender und nachzuverrechnender Dienstzeitaufwand</i>	58
4.4.3.6.	<i>Zinssatz</i>	59
4.4.3.7.	<i>Besonderheiten der Bewertung</i>	59
4.4.4.	Beitragsorientierte Pläne nach IAS / IFRS	59
4.4.5.	Beitragsorientierte Pläne nach US-GAAP	60
4.4.6.	Beitragsorientierte Pläne nach dem UGB	60
4.5.	Ausweis von Pensionsrückstellungen in der Bilanz	61
4.5.1.	Leistungsorientierte Pläne nach IAS / IFRS	61
4.5.2.	Beitragsorientierte Pläne nach IAS / IFRS	63
4.5.3.	Leistungsorientierte Pläne nach US-GAAP	63
4.5.4.	Beitragsorientierte Pläne nach US-GAAP	64
4.5.5.	Leistungsorientierte Pläne nach dem UGB	64
4.5.6.	Beitragsorientierte Pläne nach dem UGB	64
4.6.	Ausweis von Veränderungen von Pensionsrückstellungen in der Gewinn- und Verlustrechnung	65
4.6.1.	Leistungsorientierte Pläne nach IAS / IFRS	65
4.6.2.	Beitragsorientierte Pläne nach IAS / IFRS	66
4.6.3.	Leistungsorientierte Pläne nach US-GAAP	66
4.6.4.	Beitragsorientierte Pläne nach US-GAAP	66
4.6.5.	Leistungsorientierte Pläne nach dem UGB	67
4.6.6.	Beitragsorientierte Pläne nach dem UGB	67
4.7.	Anhangangaben und Erläuterungen von Pensionsrückstellungen	67
4.7.1.	Leistungsorientierte Pläne nach IAS / IFRS	67
4.7.2.	Beitragsorientierte Pläne nach IAS / IFRS	68
4.7.3.	Leistungsorientierte Pläne nach US-GAAP	68
4.7.4.	Beitragsorientierte Pläne nach US-GAAP	71
4.7.5.	Leistungsorientierte Pläne nach dem UGB	71

4.7.6.	Beitragsorientierte Pläne nach dem UGB	72
4.8.	Kritischer Vergleich von Pensionsrückstellungen	72
5.	RÜCKSTELLUNGEN FÜR SONDERZAHLUNGEN	74
5.1.	Rechtsquellen der Rückstellungen für Sonderzahlungen	74
5.1.1.	Rechtsquellen der Rückstellungen für Sonderzahlungen nach IAS / IFRS	74
5.1.2.	Rechtsquellen der Rückstellungen für Sonderzahlungen nach US-GAAP	75
5.1.3.	Rechtsquellen der Rückstellungen für Sonderzahlungen nach dem UGB	76
5.2.	Ansatzpflicht von Rückstellungen für Sonderzahlungen	76
5.2.1.	Ansatzpflicht von Rückstellungen für Sonderzahlungen nach IAS / IFRS	76
5.2.2.	Ansatzpflicht von Rückstellungen für Sonderzahlungen nach US-GAAP	77
5.2.3.	Ansatzpflicht von Rückstellungen für Sonderzahlungen nach dem UGB	77
5.3.	Bewertung von Rückstellungen für Sonderzahlungen	78
5.3.1.	Bewertung von Rückstellungen für Sonderzahlungen nach IAS / IFRS	78
5.3.2.	Bewertung von Rückstellungen für Sonderzahlungen nach US-GAAP	78
5.3.3.	Bewertung von Rückstellungen für Sonderzahlungen nach dem UGB	78
5.4.	Ausweis von Rückstellungen für Sonderzahlungen in der Bilanz	79
5.4.1.	Ausweis von Rückstellungen für Sonderzahlungen in der Bilanz nach IAS / IFRS	79
5.4.2.	Ausweis von Rückstellungen für Sonderzahlungen in der Bilanz nach US-GAAP	79
5.4.3.	Ausweis von Rückstellungen für Sonderzahlungen in der Bilanz nach dem UGB	79
5.5.	Ausweis von Veränderungen von Rückstellungen für Sonderzahlungen in der Gewinn- und Verlustrechnung	80
5.5.1.	Ausweis von Veränderungen von Rückstellungen für Sonderzahlungen in der Gewinn- und Verlustrechnung nach IAS / IFRS	80
5.5.2.	Ausweis von Veränderungen von Rückstellungen für Sonderzahlungen in der Gewinn- und Verlustrechnung nach US-GAAP	80
5.5.3.	Ausweis von Veränderungen von Rückstellungen für Sonderzahlungen in der Gewinn- und Verlustrechnung nach dem UGB	80
5.6.	Anhangangaben und Erläuterungen von Rückstellungen für Sonderzahlungen	81
5.6.1.	Anhangangaben und Erläuterungen von Rückstellungen für Sonderzahlungen nach IAS / IFRS	81
5.6.2.	Anhangangaben und Erläuterungen von Rückstellungen für Sonderzahlungen nach US-GAAP	81
5.6.3.	Anhangangaben und Erläuterungen von Rückstellungen für Sonderzahlungen nach dem UGB	81
5.7.	Kritischer Vergleich von Rückstellungen für Sonderzahlungen	82
6.	RÜCKSTELLUNGEN FÜR JUBILÄUMSZAHLUNGEN	83
6.1.	Rechtsquellen der Rückstellungen für Jubiläumszahlungen	83
6.1.1.	Rechtsquellen der Rückstellungen für Jubiläumszahlungen nach IAS / IFRS	83
6.1.2.	Rechtsquellen der Rückstellungen für Jubiläumszahlungen nach US-GAAP	83
6.1.3.	Rechtsquellen der Rückstellungen für Jubiläumszahlungen nach dem UGB	84
6.2.	Ansatzpflicht von Rückstellungen für Jubiläumszahlungen	84
6.2.1.	Ansatzpflicht von Rückstellungen für Jubiläumszahlungen nach IAS / IFRS	84
6.2.2.	Ansatzpflicht von Rückstellungen für Jubiläumszahlungen nach US-	

GAAP	85
6.2.3. Ansatzpflicht von Rückstellungen für Jubiläumszahlungen nach dem UGB	85
6.3. Bewertung von Rückstellungen für Jubiläumszahlungen	85
6.3.1. Bewertung von Rückstellungen für Jubiläumszahlungen nach IAS / IFRS	85
6.3.2. Bewertung von Rückstellungen für Jubiläumszahlungen nach US-GAAP	86
6.3.3. Bewertung von Rückstellungen für Jubiläumszahlungen nach dem UGB	86
6.4. Ausweis von Rückstellungen für Jubiläumszahlungen in der Bilanz	87
6.4.1. Ausweis von Rückstellungen für Jubiläumszahlungen in der Bilanz nach IAS / IFRS	87
6.4.2. Ausweis von Rückstellungen für Jubiläumszahlungen in der Bilanz nach US-GAAP	87
6.4.3. Ausweis von Rückstellungen für Jubiläumszahlungen in der Bilanz nach dem UGB	87
6.5. Ausweis von Veränderungen von Rückstellungen für Jubiläumszahlungen in der Gewinn- und Verlustrechnung	88
6.5.1. Ausweis von Veränderungen von Rückstellungen für Jubiläumszahlungen in der Gewinn- und Verlustrechnung nach IAS / IFRS	88
6.5.2. Ausweis von Veränderungen von Rückstellungen für Jubiläumszahlungen in der Gewinn- und Verlustrechnung nach US-GAAP	88
6.5.3. Ausweis von Veränderungen von Rückstellungen für Jubiläumszahlungen in der Gewinn- und Verlustrechnung nach dem UGB	88
6.6. Anhangangaben und Erläuterungen von Rückstellungen für Jubiläumszahlungen	89
6.6.1. Anhangangaben und Erläuterungen von Rückstellungen für Jubiläumszahlungen nach IAS / IFRS	89
6.6.2. Anhangangaben und Erläuterungen von Rückstellungen für Jubiläumszahlungen nach US-GAAP	89
6.6.3. Anhangangaben und Erläuterungen von Rückstellungen für Jubiläumszahlungen nach dem UGB	89
6.7. Kritischer Vergleich von Rückstellungen für Jubiläumszahlungen	90
7. RÜCKSTELLUNGEN FÜR NICHT KONSUMIERTE URLAUBE	91
7.1. Rechtsquellen der Rückstellungen für nicht konsumierte Urlaube	91
7.1.1. Rechtsquellen der Rückstellungen für nicht konsumierte Urlaube nach IAS / IFRS	91
7.1.2. Rechtsquellen der Rückstellungen für nicht konsumierte Urlaube nach US-GAAP	92
7.1.3. Rechtsquellen der Rückstellungen für nicht konsumierte Urlaube nach dem UGB	93
7.2. Ansatzpflicht von Rückstellungen für nicht konsumierte Urlaube	94
7.2.1. Ansatzpflicht von Rückstellungen für nicht konsumierte Urlaube nach IAS / IFRS	94
7.2.2. Ansatzpflicht von Rückstellungen für nicht konsumierte Urlaube nach US-GAAP	94
7.2.3. Ansatzpflicht von Rückstellungen für nicht konsumierte Urlaube nach dem UGB	95
7.3. Bewertung von Rückstellungen für nicht konsumierte Urlaube	95
7.3.1. Bewertung von Rückstellungen für nicht konsumierte Urlaube nach IAS / IFRS	95
7.3.2. Bewertung von Rückstellungen für nicht konsumierte Urlaube nach US-GAAP	95

7.3.3.	Bewertung von Rückstellungen für nicht konsumierte Urlaube nach dem UGB	96
7.4.	Ausweis von Rückstellungen für nicht konsumierte Urlaube in der Bilanz	98
7.4.1.	Ausweis von Rückstellungen für nicht konsumierte Urlaube in der Bilanz nach IAS / IFRS	98
7.4.2.	Ausweis von Rückstellungen für nicht konsumierte Urlaube in der Bilanz nach US-GAAP	98
7.4.3.	Ausweis von Rückstellungen für nicht konsumierte Urlaube in der Bilanz nach dem UGB	98
7.5.	Ausweis von Veränderungen von Rückstellungen für nicht konsumierte Urlaube in der Gewinn- und Verlustrechnung	99
7.5.1.	Ausweis von Veränderungen von Rückstellungen für nicht konsumierte Urlaube in der Gewinn- und Verlustrechnung nach IAS / IFRS	99
7.5.2.	Ausweis von Veränderungen von Rückstellungen für nicht konsumierte Urlaube in der Gewinn- und Verlustrechnung nach US-GAAP	99
7.5.3.	Ausweis von Veränderungen von Rückstellungen für nicht konsumierte Urlaube in der Gewinn- und Verlustrechnung nach dem UGB	99
7.6.	Anhangangaben und Erläuterungen von Rückstellungen für nicht konsumierte Urlaube	100
7.6.1.	Anhangangaben und Erläuterungen von Rückstellungen für nicht konsumierte Urlaube im IAS / IFRS	100
7.6.2.	Anhangangaben und Erläuterungen von Rückstellungen für nicht konsumierte Urlaube im US-GAAP	100
7.6.3.	Anhangangaben und Erläuterungen von Rückstellungen für nicht konsumierte Urlaube nach dem UGB	100
7.7.	Kritischer Vergleich von Rückstellungen für nicht konsumierte Urlaube	101
8.	RÜCKSTELLUNGEN FÜR ERFOLGSPRÄMIEN	102
8.1.	Rechtsquellen der Rückstellungen für Erfolgsprämien	102
8.1.1.	Rechtsquellen der Rückstellungen für Erfolgsprämien nach IAS / IFRS	102
8.1.2.	Rechtsquellen der Rückstellungen für Erfolgsprämien nach US-GAAP	103
8.1.3.	Rechtsquellen der Rückstellungen für Erfolgsprämien nach dem UGB	104
8.2.	Ansatzpflicht von Rückstellungen für Erfolgsprämien	104
8.2.1.	Ansatzpflicht von Rückstellungen für Erfolgsprämien nach IAS / IFRS	104
8.2.2.	Ansatzpflicht von Rückstellungen für Erfolgsprämien nach US-GAAP	105
8.2.3.	Ansatzpflicht von Rückstellungen für Erfolgsprämien nach dem UGB	105
8.3.	Bewertung von Rückstellungen für Erfolgsprämien	105
8.3.1.	Bewertung von Rückstellungen für Erfolgsprämien nach IAS / IFRS	105
8.3.2.	Bewertung von Rückstellungen für Erfolgsprämien nach US-GAAP	106
8.3.3.	Bewertung von Rückstellungen für Erfolgsprämien nach dem UGB	106
8.4.	Ausweis von Rückstellungen für Erfolgsprämien in der Bilanz	107
8.4.1.	Ausweis von Rückstellungen für Erfolgsprämien in der Bilanz nach IAS / IFRS	107
8.4.2.	Ausweis von Rückstellungen für Erfolgsprämien in der Bilanz nach US-GAAP	107
8.4.3.	Ausweis von Rückstellungen für Erfolgsprämien in der Bilanz nach dem UGB	108
8.5.	Ausweis von Veränderungen von Rückstellungen für Erfolgsprämien in der Gewinn- und Verlustrechnung	108

8.5.1. Ausweis von Veränderungen von Rückstellungen für Erfolgsprämien in der Gewinn- und Verlustrechnung nach IAS / IFRS	108
8.5.2. Ausweis von Veränderungen von Rückstellungen für Erfolgsprämien in der Gewinn- und Verlustrechnung nach US-GAAP	108
8.5.3. Ausweis von Veränderungen von Rückstellungen für Erfolgsprämien in der Gewinn- und Verlustrechnung nach dem UGB	108
8.6. Anhangangaben und Erläuterungen von Rückstellungen für Erfolgsprämien	109
8.6.1. Anhangangaben und Erläuterungen von Rückstellungen für Erfolgsprämien nach IAS / IFRS	109
8.6.2. Anhangangaben und Erläuterungen von Rückstellungen für Erfolgsprämien nach US-GAAP	109
8.6.3. Anhangangaben und Erläuterungen von Rückstellungen für Erfolgsprämien nach dem UGB	109
8.7. Kritischer Vergleich von Rückstellungen für Erfolgsprämien	110
9. SCHLUSSBEMERKUNG	111
ANLAGE	X
Übersicht über Rückstellungen	X
Übersicht über Rückstellungen allgemein	X
Übersicht über Abfertigungsrückstellungen	XII
Übersicht über Pensionsrückstellungen	XIII
Übersicht über Sonderzahlungen	XVI
Übersicht über Jubiläumszahlungen	XVII
Übersicht über Rückstellungen für nicht konsumierte Urlaube	XVIII
Übersicht über Rückstellungen für Erfolgsprämien	IXX
Literaturverzeichnis	XXI
Monographien, Lehrbücher und Handbücher	XXI
Zeitschriftenaufsätze	XXIII
Online - Quellen	XXIII
Rechtsquellen	XXIV
Berufsständische Verlautbarungen	XXV
Abstract, Curriculum vitae	XXVI
Abstract (deutsch)	XXVI
Abstract (english)	XXVII
Curriculum vitae	XXVIII

Abkürzungsverzeichnis

ABO	Accumulated benefit obligation
Abs.	Absatz
BGBI.	Bundesgesetzblatt
BilMoG	Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz
bzw.	beziehungsweise
DB	Defined benefit plan
DBO	Defined benefit obligation
DC	Defined contribution plan
DRGBI.	Deutsches Reichsgesetzblatt
EBIT	Earnings before interests and taxes
ED	Exposure Draft
EG	Europäische Gemeinschaft
ERISA	Employee Retirement Income Security Act
EStG	Einkommensteuergesetz
et al.	und andere
f.	folgend
FAS	Financial Accounting Standards
FASB	Financial Accounting Standards Board
HGB	Handelsgesetzbuch
IAS	International Accounting Standards
IASB	International Accounting Standards Board
IFRIC	International Financial Reporting Interpretations Committee
IFRS	International Financial Reporting Standards
iVm	in Verbindung mit
Jg.	Jahrgang
KFS	Fachsenat für Handelsrecht und Revision der Kammer der Wirtschaftstreuhänder
KPMG	Klynveld Peat Marwick Goerdeler
lit.	Litera
No.	Number
NPPC	Net periodic pension cost
Nr.	Nummer

PBGC	Pension Benefit Guaranty Corporation
PBO	projected benefit obligation
R	revised
rev.	Revised
RL	Rechnungslegung
Rz	Randzahl
S	Seite
SEC	Security and Exchange Commission
SFAS	Statement of Financial Accounting Standards
UGB	Unternehmensgesetzbuch
US-GAAP	United States – Generally Accepted Accounting Principles
u.a.	unter anderem
Vgl.	Vergleiche
VwGH	Verwaltungsgerichtshof
Z	Ziffer
z.B.	zum Beispiel

1. EINLEITUNG

1.1. Problemstellung

Bei Rückstellungen gibt es erhebliche Unterschiede zwischen den einzelnen Rechnungslegungssystemen hinsichtlich der Ansatzkriterien, Bewertungsvorschriften, dem Ausweis der notwendigen Änderungen der Rückstellungen in der Gewinn- und Verlustrechnung sowie dem Ausweis der Rückstellung in der Bilanz und der notwendigen Angaben im Jahresabschluss der Unternehmen. Auf den nachfolgenden Seiten werden die Unterschiede der Rückstellungen im Rahmen der Rechnungslegungssysteme des österreichischen Unternehmensrechts, den in Europa geltenden International Accounting Standards (IAS) bzw. International Financial Reporting Standards (IFRS) sowie den in den Vereinigten Staaten von Amerika geltenden United States Generally Accepted Accounting Principles (US-GAAP) herausgearbeitet. Ziel dieser Arbeit ist es, dem Leser einen Überblick über die Unterschiede in den Bereichen Ansatzpflicht, Bewertung, Ausweis und Anhangangaben zu geben und gleichzeitig ein Nachschlagewerk für weiterführende Fragestellungen bezüglich der Unterschiede und Eckpunkte der Überführung eines Jahresabschlusses von einem Rechnungslegungssystem in ein anderes. Aufgrund des Umfangs des Stoffgebietes wird diese Arbeit auf Rückstellungen betreffend die Arbeitnehmer im Sinne des österreichischen Allgemeinen Sozialversicherungsgesetzes der Unternehmen eingegrenzt. Die Führungsebenen der Unternehmen werden aufgrund der häufig auftretenden Sondervereinbarungen ausgenommen. Hierbei wird versucht, einen Großteil der möglichen Transferleistungen an die Arbeitnehmer abzudecken. Im konkreten Fall betrifft dies Abfertigungen, Pensionen, Sonderzahlungen, Jubiläumszahlungen, nicht konsumierte Urlaube und Erfolgsprämien.

Diese Arbeit richtet sich vor allem an in der Praxis tätige Personen, die regelmäßig mit dieser Problemstellung konfrontiert sind. Es soll dadurch ermöglicht werden, sowohl innerhalb der einzelnen Rechnungslegungssysteme als auch übergreifend eine schnellstmögliche, korrekte Darstellung der Personalrückstellungen in den jeweiligen Jahresabschlüssen zu erreichen.

1.2. Aufbau der Arbeit

Die Arbeit gliedert sich in 10 Kapitel. Nach der Einleitung im ersten Kapitel erfolgt die Behandlung von Rückstellungen im Allgemeinen in Kapitel 2. Hierbei wird in Abschnitt 2.1. die Bildung von Rückstellungen im Allgemeinen behandelt, jeweils nach den Rechnungslegungssystemen IAS / IFRS, US-GAAP und nach dem Unternehmensgesetzbuch (UGB)¹. Abschnitt 2.2. befasst sich mit der Abgrenzung von Rückstellungen zu Verbindlichkeiten, im Anschluss wird die Ansatzpflicht in Abschnitt 2.3. und die Bewertung in Abschnitt 2.4. behandelt. Der Ausweis von Rückstellungen in der Bilanz (Abschnitt 2.5.) und von Veränderungen von Rückstellungen in der Gewinn- und Verlustrechnung (Abschnitt 2.6.) wird von der Verpflichtung des Ausweises von Anhangangaben und Erläuterungen in Abschnitt 2.7. abgerundet. Der kritische Vergleich schließt das Kapitel der Rückstellungen im Allgemeinen in Abschnitt 2.8. ab.

Im Anschluss an die allgemeine Betrachtung von Rückstellungen wird auf einzelne Personalrückstellungen im Speziellen eingegangen. In Kapitel 3 werden die Abfertigungsrückstellungen näher beleuchtet. Die Unterteilung der Ausarbeitung in Abschnitte erfolgt im Wesentlichen nach dem Schema der Rückstellungen im Allgemeinen, mit Ausnahme des Vergleiches von Rückstellungen mit Verbindlichkeiten, da dieses Thema bereits abschließend in Abschnitt 2.2. behandelt wurde. Die weitere Untergliederung erfolgt somit durch die Darstellung der Rechtsquellen von Abfertigungsrückstellungen in Abschnitt 3.1., gefolgt von der Ansatzpflicht und der Bewertung von Abfertigungsrückstellungen in den Abschnitten 3.2. und 3.3., dem Ausweis von Abfertigungsrückstellungen in der Bilanz und von Veränderungen von Abfertigungsrückstellungen in der Gewinn- und Verlustrechnung in den Abschnitten 3.4. und 3.5., der Verpflichtung zur Anführung von Anhangangaben und Erläuterungen in Abschnitt 3.6. und dem kritischen Vergleich von Abfertigungsrückstellungen in Abschnitt 3.7., in welchem die unterschiedliche Behandlungsweise von Abfertigungsrückstellungen nach den Rechnungslegungssystemen IAS / IFRS, US-GAAP und nach dem UGB betrachtet und kritisch hinterfragt werden. Auch wird in diesem Kapitel auf die Vor- und Nachteile der einzelnen Kriterien und Vorschriften eingegangen.

¹ Unternehmensgesetzbuch vom 10. Mai 1897 (DRGBI. S. 219), zuletzt geändert durch das 2. Stabilitätsgesetz 2012 vom 24. April 2012 (BGBl. I Nr. 35/2012).

Kapitel 4 befasst sich mit Pensionsrückstellungen. In Abschnitt 4.1. werden die Rechtsquellen dargestellt, in denen sich Vorschriften zur Bildung von Rückstellung befinden. In Abschnitt 4.2. wird auf die unterschiedlichen Arten von Pensionsrückstellungen eingegangen. Da es bei Pensionszahlungen die Möglichkeit gibt, diese aus dem Unternehmen heraus zu finanzieren oder diese auf externe Versicherungsträger oder in rechtlich vom Unternehmen getrennte Gesellschaften auszulagern, werden diese unterschiedlichen Methoden einzeln betrachtet. Dazu ist es notwendig, die unterschiedlichen Möglichkeiten zu definieren, um den Leser einen Einblick in die Unterschiede geben zu können. Dies geschieht in Abschnitt 4.2. Die Ansatzpflicht von Pensionsrückstellungen wird in Abschnitt 4.3. behandelt. Da Pensionsrückstellungen weitaus komplexer als Abfertigungsrückstellungen zu behandeln sind, wird das Abschnitt 4.4. Bewertung von Pensionsrückstellungen weiter unterteilt. Die leistungsorientierten Pläne nach den drei Rechnungslegungsarten IAS / IFRS, US-GAAP und UGB werden bei den Themen Versicherungsmathematische Annahmen, Korridormethode, Planvermögen, Plankürzung und Plantilgung, Laufender und nachzuverrechnender Dienstzeitaufwand, Zinssatz und Besonderheiten der Bewertung näher betrachtet. In den Abschnitten 4.5. und 4.6. werden dem Leser der Ausweis von Pensionsrückstellungen in der Bilanz und von Veränderungen in der Gewinn- und Verlustrechnung näher gebracht, Abschnitt 4.7. widmet sich den Anhangangaben und den Erläuterungen von Pensionsrückstellungen. Das Kapitel Pensionsrückstellungen wird vom Kritischen Vergleich im Abschnitt 4.8. abgeschlossen. Das Kapitel 5 befasst sich nach dem Gliederungsschema von Abfertigungsrückstellungen mit Rückstellungen für Sonderzahlungen, das Kapitel 6 mit Rückstellungen für Jubiläumszahlungen, das Kapitel 7 mit Rückstellungen für nicht konsumierte Urlaube und das Kapitel 8 mit Rückstellungen für Erfolgsprämien.

Den Abschluss der Arbeit bietet die Schlussbemerkung in Kapitel 9. Hierbei werden die grundlegenden Unterschiede und Gemeinsamkeiten von Rückstellungen nach den Rechnungslegungssystemen IAS / IFRS, US-GAAP und UGB betrachtet und auf aktuelle Entwicklungen, zukünftige Perspektiven und Entwicklungsmöglichkeiten eingegangen.

2. RÜCKSTELLUNGEN IM ALLGEMEINEN

2.1. Bildung von Rückstellungen im Allgemeinen

2.1.1. Bildung von Rückstellungen im Allgemeinen nach IAS / IFRS

Rückstellungen sind Schulden, die bezüglich ihrer Fälligkeit oder ihrer Höhe ungewiss sind. Sie sind dann anzusetzen, wenn folgende Kriterien erfüllt sind:²

- aus einem Ereignis der Vergangenheit resultiert eine gegenwärtige, rechtliche oder faktische Verpflichtung gegenüber Dritten;
- es ist wahrscheinlich, dass der Abfluss von Ressourcen mit wirtschaftlichem Nutzen zur Erfüllung dieser Verpflichtung erfolgen wird;
- die Höhe der Verpflichtung ist zuverlässig schätzbar.

Hinsichtlich der Wahrscheinlichkeit des Abflusses von Ressourcen werden nach IAS 37 die Begriffe „Probable“, „Possible“ und „Remote“ verwendet. „Probable“ ist im Sinne von „More likely than not“ zu verstehen, geht also von einer Wahrscheinlichkeit von mehr als 50 % aus. Wenn also ein Ereignis hinreichend wahrscheinlich ist, kommt es zum Ansatz einer Rückstellung, sofern auch die übrigen Kriterien erfüllt sind. „Possible“ ist das Gegenstück zu „Probable“. Die Wahrscheinlichkeit des Abflusses von Ressourcen beträgt weniger als 50 %, ist jedoch nicht unwahrscheinlich. Eine Rückstellung ist in diesem Fall nicht anzusetzen, wohl kann aber der Ansatz einer Eventualverbindlichkeit notwendig sein.³ „Remote“ ist im Sinne eines unwahrscheinlichen Abflusses von Ressourcen zu verstehen, jedoch nicht deren gänzliche Unmöglichkeit. Es erfolgt kein Ansatz.

2.1.2. Bildung von Rückstellungen im Allgemeinen nach US-GAAP

Nach den Regelungen des US-GAAP sind Verbindlichkeiten (liabilities) wahrscheinliche zukünftige wirtschaftliche Verluste. Diese Definition verlangt, dass eine Verpflichtung dem Grunde und nicht ihrer Höhe nach besteht. Daher werden unter den Ver-

² Butollo / Schmidt-Karall / Prachner (2006), S. 125.

³ Vgl. IAS 37.23

bindlichkeiten auch ungewisse, noch nicht eingetretene, aber bereits verursachte Verpflichtungen umfasst. Aus diesem Grund unterscheidet das US-GAAP nicht zwischen Verbindlichkeiten und Rückstellungen. Eine Rückstellung ist vielmehr eine besondere Ausprägung einer Verbindlichkeit. Verbindlichkeiten werden daher wie folgt unterteilt:⁴

- Als kurzfristige Verbindlichkeit (current liability) wird eine Verbindlichkeit bezeichnet, zu deren Erfüllung kurzfristiges Vermögen (current asset) eingesetzt werden muss.
- Als Eventualverbindlichkeit (contingent liability) wird eine Verbindlichkeit bezeichnet, deren Eintritt von einem zukünftigen Ereignis abhängt.
- Als antizipative Verbindlichkeiten (accrued liability) wird eine Verbindlichkeit bezeichnet, die eine klare Zahlungsverpflichtung beinhaltet, für die aber ein bestimmter Zeitpunkt noch nicht eingetreten ist.
- Als langfristige Verbindlichkeit (long-term debt) werden Verbindlichkeiten bezeichnet, die keine kurzfristigen sind. Diese umfassen insbesondere Verbindlichkeiten, die zur Tätigkeit von Investitionen aufgenommen werden und eine Laufzeit von mehr als fünf Jahren umfasst.

2.1.3. Bildung von Rückstellungen im Allgemeinen nach dem UGB

Rückstellungen sind zu bilden, um den Grundsätzen der Vorsicht und der periodengerechten Gewinnermittlung zu entsprechen. Sie stellen daher wichtige Bestandteile des Jahresabschlusses dar. Sobald bekannt wird, dass zukünftig Aufwendungen auftreten könnten, muss diese Kenntnis aufgrund des Gläubigerschutzes in der Bilanz berücksichtigt werden. Dies ist jedoch nur zulässig, wenn die zukünftigen Aufwendungen ihren Ursprung in der Periode, über den sich der Jahresabschluss erstreckt, oder in den jeweiligen Vorperioden haben.

Der unternehmensrechtliche Rückstellungsbegriff ist weiter gefasst als jener nach IAS / IFRS bzw. nach US-GAAP, einige unternehmensrechtliche Rückstellungsverpflichtungen sind international als Verbindlichkeiten („Accruals“) auszuweisen. Infolge

⁴ Vgl. Alves (2007), S. 132.

des Vorsichtsprinzips müssen für die unternehmensrechtliche Passivierungspflicht weniger strenge Voraussetzungen als nach IFRS vorliegen.⁵

2.2. Abgrenzung zu Verbindlichkeiten

2.2.1. Abgrenzung zu Verbindlichkeiten nach IAS / IFRS

Rückstellungen haben grundsätzlich den Charakter einer Verbindlichkeit. Der Unterschied zu Verbindlichkeiten liegt darin, dass Rückstellungen eine oder mehrere Ungewissheiten beinhalten. Diese Ungewissheiten können in unsicherem Eintritt oder in der Höhe⁶ bestehen, in der Fälligkeit oder in der Entstehung. Das IAS / IFRS definiert eine Verbindlichkeit als „eine Schuld, die bezüglich ihrer Fälligkeit oder Höhe ungewiss ist“.⁷ Urlaubsrückstellungen sind in der Regel keine Rückstellungen nach IAS / IFRS, sondern sonstige Verbindlichkeiten, da die ihnen innewohnende Unsicherheit deutlich geringer ist als bei Rückstellungen im herkömmlichen Sinn.⁸

2.2.2. Abgrenzung zu Verbindlichkeiten nach US-GAAP

Da unter den Verbindlichkeiten auch ungewisse, noch nicht eingetretene, aber bereits verursachte Verpflichtungen umfasst werden, gibt es im US-GAAP keine Unterscheidung zwischen Verbindlichkeiten und Rückstellungen.⁹

2.2.3. Abgrenzung zu Verbindlichkeiten nach dem UGB

Rückstellungen haben grundsätzlich den Charakter einer Verbindlichkeit. Der Unterschied zu Verbindlichkeiten liegt darin, dass Rückstellungen eine oder mehrere Un-

⁵ Butollo / Schmidt-Karall / Prachner (2006), S. 126.

⁶ Vgl. Wagenhofer (2009), S. 264.

⁷ IAS 37.10.

⁸ Vgl. Wagenhofer (2009), S. 265.

⁹ Vgl. Alves (2007), S. 132.

gewissheiten beinhalten. Diese Ungewissheiten können in der Höhe¹⁰ bestehen, in der Fälligkeit oder in der Entstehung.

2.3. Ansatzpflicht von Rückstellungen im Allgemeinen

2.3.1. Ansatzpflicht von Rückstellungen im Allgemeinen nach IAS / IFRS

Eine Rückstellung ist ansatzpflichtig, wenn die folgenden drei Bedingungen kumulativ erfüllt sind:¹¹

- Das Unternehmen hat aus einem Ereignis der Vergangenheit eine gegenwärtige Verpflichtung.
- Es ist wahrscheinlich (probable), dass ein Abfluss von Ressourcen erforderlich ist, um die Verpflichtung zu erfüllen.
- Eine verlässliche Schätzung des Betrages der Verpflichtung ist möglich.

Trifft eine der Bedingungen nicht zu, besteht keine Ansatzfähigkeit in der Bilanz. Es entsteht dann jedoch je nach Eintrittswahrscheinlichkeit eine Angabepflicht. Der erste Punkt stellt auf das Bestehen einer Verpflichtung am Bilanzstichtag ab, die durch ein Ereignis aus der Vergangenheit ausgelöst wird. Die Verpflichtung muss rechtlich oder wirtschaftlich durchsetzbar sein und zusätzlich Erwartungen gegenüber Dritten entstehen lassen, dass sich das Unternehmen nicht der Verantwortung entzieht.¹² Die zweite Ansatzbedingung stellt auf einen wahrscheinlichen Abfluss von Ressourcen mit wirtschaftlichem Nutzen zur Begleichung der Verpflichtung ab. Die Wahrscheinlichkeit muss mehr als 50 % erreichen und ist bei einer Gruppe von gleichartigen Verpflichtungen gemeinsam zu beurteilen. Die dritte Ansatzbedingung ist die verlässliche Messbarkeit der Verpflichtung. Dies ist ein allgemeines Kriterium in den IFRS.¹³

¹⁰ Vgl. Wagenhofer (2009), S. 264.

¹¹ Vgl. IAS 37.14.

¹² Vgl. Wagenhofer (2009), S. 265 f.

¹³ Vgl. Wagenhofer (2009), S. 268 f.

2.3.2. Ansatzpflicht von Rückstellungen im Allgemeinen nach US-GAAP

Die US-GAAP unterscheiden nicht zwischen Verbindlichkeiten und Rückstellungen. Daher sind die Ansatzpflichten der Verbindlichkeiten generell zu beurteilen. Prinzipiell werden Verbindlichkeiten bezüglich ihrer Dauer unterschieden. Es gibt kurzfristige und langfristige Verbindlichkeiten. Aufgrund der besonderen Bedeutung der Liquidität für die Beurteilung eines Unternehmens sind kurzfristige Verbindlichkeiten gesondert darzustellen. Ist die Verbindlichkeit innerhalb einer Berichtsperiode fällig, gilt diese als kurzfristig. Zu den kurzfristigen Verbindlichkeiten zählen:

- Verbindlichkeiten gegenüber Kreditinstituten;
- Verbindlichkeiten aus kurzfristigen Anleihen;
- Verpflichtungen aus Lieferungen und Leistungen;
- Verbindlichkeiten gegenüber Versicherungen und Mitarbeitern.

Langfristige Verbindlichkeiten sind mit ihrem Barwert anzusetzen. Der Zinssatz für die Diskontierung entspricht im Regelfall dem Marktzinssatz. Liegt der Barwert unter dem Nominalwert, wie es zum Beispiel bei Anleihen vorkommen kann, ergibt sich einen Abschlag (discount). In diesem Fall ist die Verbindlichkeit um diesen Betrag zu verringern und bis zur Fälligkeit um den jeweiligen Zinsaufwand ergebniswirksam aufzuzinsen. Liegt der Barwert über dem Nominalwert, ergibt sich ein Aufschlag (premium). In diesem Fall ist die Verbindlichkeit um diesen Betrag zu erhöhen und bis zur Fälligkeit um den jeweiligen Zinsertrag ergebniswirksam abzuziehen.¹⁴ Eine mit einer Rückstellung korrespondierende Eventualverbindlichkeit ist unter der Bilanzposition „Andere Verbindlichkeiten“ auszuweisen. Eine Eventualfall ist „eine aktuelle Bedingung oder eine vorhandene Situation oder eine Reihe von Umständen, aufgrund deren für das Unternehmen die Ungewissheit besteht, ob und in welcher Höhe ein Gewinn oder Verlust eintreten wird, und diese erst durch ein oder mehrere zukünftige Ereignisse ausgelöst werden kann“.¹⁵ Für den Fall eines möglichen Verlus-

¹⁴ Vgl. Alves (2007), S. 132 f.

¹⁵ Alves (2007), S. 134

tes ist die Eintrittswahrscheinlichkeit zu überprüfen. Die Eintrittswahrscheinlichkeit kann sich wie folgt äußern:¹⁶

- wahrscheinlich (probable);
- möglich (reasonably possible);
- gering (remote).

Der mögliche Verlust ist als Eventualverbindlichkeit nur dann anzusetzen, wenn eine Verpflichtung wahrscheinlich entstanden ist und die Höhe des Verlustes zuverlässig bestimmbar ist.

2.3.3. Ansatzpflicht von Rückstellungen im Allgemeinen nach dem UGB

Rückstellungen im Allgemeinen sind nach dem UGB in der Höhe anzusetzen, die nach vernünftiger unternehmerischer Beurteilung notwendig ist. Im Rahmen der Bewertung ist auf den Grundsatz der Vorsicht Bedacht zu nehmen.¹⁷

2.4. Bewertung von Rückstellungen im Allgemeinen

2.4.1. Bewertung von Rückstellungen im Allgemeinen nach IAS / IFRS

Die Bewertung von Rückstellungen erfolgt in der Höhe der besten Schätzung (best estimate) der Ausgaben, die zur Erfüllung der Verpflichtung am Bilanzstichtag erforderlich sind.¹⁸ Daraus ergibt sich grundsätzlich eine Bewertung mit dem Erwartungswert durch das Management bzw. durch unabhängige Sachverständigengutachten.¹⁹ Bei einmaligen Verpflichtungen ist nicht nur der wahrscheinlichste Wert innerhalb eines Intervalls anzusetzen, sondern es sind auch andere möglichen Werte zu berücksichtigen. Dies gilt auch dann, wenn nur eine Ober- und eine Untergrenze ge-

¹⁶ Vgl. Alves (2007), S. 134 f.

¹⁷ § 211 Abs. 1 UGB.

¹⁸ Vgl. IAS 37.36

¹⁹ Vgl. Butollo / Schmidt-Karall / Prachner (2006), S. 126.

schätzt werden können. Risiken und Unsicherheiten sind entsprechend zu berücksichtigen. Aus der Summe der möglichen wahrscheinlichen Werte ergibt sich der Erwartungswert, der zum Bilanzstichtag als Aufwand im Jahresabschluss zu berücksichtigen ist.²⁰ Bei einer wesentlichen Wirkung des Zinseffekts ist eine Rückstellung in der Höhe des Barwerts der erwarteten Ausgaben unter Verwendung des risikofreien Zinssatzes anzusetzen.²¹ Der Zinssatz ist vor Steuern und unter Berücksichtigung der Markterwartungen zu ermitteln und hat die spezifischen Risiken widerzuspiegeln.²² Dieser Zinseffekt führt bei langfristigen Rückstellungen zu einer Erhöhung des Buchwertes im Zeitablauf und wird als Fremdkapitalkosten erfasst.²³ Risiken und Unsicherheiten hinsichtlich der Umstände sind bei der Bewertung zu berücksichtigen. Dabei ist darauf zu achten, dass die Risiken nicht mehrfach berücksichtigt werden. Deshalb ist auf die Auszahlungen ein Aufschlag und auf den Zinssatz ein Abschlag zu errechnen. Künftige Ereignisse sind zu berücksichtigen, sobald sie hinreichend nachweisbar sind. Auch Rückforderungsansprüche im Zusammenhang mit der Verpflichtung sind dann gesondert zu aktivieren, wenn sie praktisch sicher entstehen. Der Betrag der Aktivierung darf die Höhe der Rückstellung nicht übersteigen. Weiters hat der Wertansatz von Rückstellungen zu jedem Bilanzstichtag überprüft und gegebenenfalls angepasst zu werden. Wenn die Verpflichtung, für die eine Rückstellung ursprünglich gebildet wurde, getilgt wird, kann im Zuge dessen die Rückstellung verbraucht werden. Fällt die Verpflichtung weg oder ist ein Abfluss der Ressourcen zur Erfüllung der Verpflichtung nicht mehr wahrscheinlich, ist die Rückstellung aufzulösen.²⁴

2.4.2. Bewertung von Rückstellungen im Allgemeinen nach US-GAAP

Im Vergleich mit dem IAS 37 enthalten die US-GAAP nur sehr wenige Bewertungsregeln. Die wichtigste Bewertungsregel ist eine vernünftige Schätzung (reasonable estimate). Dies wird als wahrscheinlichster Wert und bei der Schätzung eines Intervalls als der niedrigste Betrag innerhalb eines Intervalls angeführt, was dazu führen kann, dass bei einem Intervall, das einen Wert von null einschließt, keine Rückstel-

²⁰ Vgl. *Wagenhofer* (2009), S. 275.

²¹ Vgl. IAS 37.46.

²² Vgl. IAS 37.47.

²³ Vgl. IAS 37.60.

²⁴ Vgl. *Wagenhofer* (2009), S. 276 f.

lung angesetzt werden kann.²⁵ Eine Rückstellung sollte nur dann mit ihrem Barwert angesetzt werden, wenn die Zeitpunkte der zukünftigen Zahlungsströme feststehen.²⁶ Die Höhe der Rückstellungen richtet sich, im Gegensatz zu anderen Rechnungslegungssystemen, nach den Nettoverpflichtungen, den so genannten saldier-ten Erfolgsunsicherheiten (loss and gain contingencies).²⁷

2.4.3. Bewertung von Rückstellungen im Allgemeinen nach dem UGB

Der unternehmensrechtliche Ansatz erfolgt mit dem nach „vernünftiger unternehmerischer Beurteilung“²⁸ notwendigen Wert. Das ist jener Betrag, mit dem die Gesellschaft voraussichtlich in Anspruch genommen wird.²⁹ Stützen sich die künftigen Erwartungen auf vertrauenswürdige Daten, bieten somit bei der Schätzung eine hinreichende Sicherheit, sind diese Daten für die Bewertung maßgebend. Können statistische (objektivierbare) Wahrscheinlichkeiten geschätzt werden, ist der Erwartungswert anzusetzen. Ist weder eine hinreichende Sicherheit der künftigen Erwartungen gegeben, noch kann der Erwartungswert angegeben werden, müssen subjektive Schätzungen getroffen werden, die oftmals nur als Schätzintervall angegeben werden können. In diesen Fällen ist, gemäß dem Vorsichtsprinzip, ein „pessimistisch gefärbter Wert“ anzusetzen. Eine Abzinsung ist grundsätzlich nicht zulässig, pauschale Rückstellungen können grundsätzlich gebildet werden,³⁰ sind jedoch steuerlich nicht abzugsfähig.³¹

²⁵ Vgl. *Wagenhofer* (2009), S. 278.

²⁶ *Butollo / Schmidt-Karall / Prachner* (2006), S. 126 f.

²⁷ Vgl. *Wagenhofer* (2009), S. 278.

²⁸ Vgl. § 211 Abs.1 Satz 2 UGB.

²⁹ *Butollo / Schmidt-Karall / Prachner* (2006), S. 127.

³⁰ Vgl. *Wagenhofer* (2009), S. 278.

³¹ Vgl. § 9 Abs. 3 Satz 1 Einkommensteuergesetz (EStG).

2.5. Ausweis von Rückstellungen im Allgemeinen in der Bilanz

2.5.1. Ausweis von Rückstellungen im Allgemeinen in der Bilanz nach IAS / IFRS

Die allgemeinen Rückstellungen sind in der Bilanz als Schuld auszuweisen.³² Rückforderungsansprüche sind gesondert zu aktivieren.³³ Die unter der Bilanz auszuweisenden Haftungsverhältnisse fallen nach IAS 37 nicht unter die Eventualschulden, so dass für sie normalerweise keine Angabe erforderlich ist. Der Grund hierfür ist darin zu suchen, dass mit einem Eintritt der Verbindlichkeit regelmäßig nicht gerechnet wird.³⁴

2.5.2. Ausweis von Rückstellungen im Allgemeinen in der Bilanz nach US-GAAP

Unter langfristigen Verbindlichkeiten (noncurrent liabilities) werden Verbindlichkeiten mit einer Laufzeit von mindestens einem Jahr ausgewiesen. Darunter fallen:

- Darlehen (debt);
- Rückstellungen (accruals);
- Latente Steuerrückstellungen (deferred tax);
- Sonstige langfristige Verbindlichkeiten (other liabilities).

Der Betrag dieser langfristigen Verbindlichkeiten, der innerhalb eines Jahres fällig ist, wird unter den Kurzfristigen Verbindlichkeiten (current liabilities) ausgewiesen.³⁵ Somit werden Rückstellungen als Untergruppe der langfristigen bzw. kurzfristigen Verbindlichkeiten ausgewiesen. Die tatsächlichen Rückstellungen werden im US-GAAP, unter den Verbindlichkeiten, als „Accrued Liabilities“ ausgewiesen.³⁶

³² Vgl. IAS 19.54.

³³ Vgl. *Wagenhofer* (2009), S. 276.

³⁴ Vgl. *Wagenhofer* (2009), S. 278.

³⁵ Vgl. *KPMG* (2007), S. 93.

³⁶ Vgl. FAS 112.6.

2.5.3. Ausweis von Rückstellungen im Allgemeinen in der Bilanz nach dem UGB

Nach den Regelungen des Unternehmensgesetzbuch werden die Rückstellungen unter einer eigenen Bilanzposition, unter Punkt „C. Rückstellungen“³⁷ auf der Passivseite der Bilanz, ausgewiesen.

2.6. Ausweis von Veränderungen von Rückstellungen im Allgemeinen in der Gewinn- und Verlustrechnung

2.6.1. Ausweis von Veränderungen von Rückstellungen im Allgemeinen in der Gewinn- und Verlustrechnung nach IAS / IFRS

Der Aufwand und der Ertrag können in der Gewinn- und Verlustrechnung saldiert werden.³⁸ Eine entsprechende Abzinsung wird unter den Fremdkapitalkosten erfasst.³⁹

2.6.2. Ausweis von Veränderungen von Rückstellungen im Allgemeinen in der Gewinn- und Verlustrechnung nach US-GAAP

Langfristige Verbindlichkeiten sind mit ihrem Barwert anzusetzen. Bei Unterschieden zwischen dem Barwert und dem Nominalwert ergibt sich entweder ein Abschlag oder ein Aufschlag. Im Falle eines Abschlages ist die Verbindlichkeit um den Unterschiedsbetrag zu verringern und bis zur Fälligkeit um den jeweiligen Zinsaufwand ergebniswirksam aufzuzinsen. Bei einem Aufschlag ist die Verbindlichkeit zu erhöhen und bis zur Fälligkeit um den jeweiligen Zinsertrag ergebniswirksam abzuzinsen.⁴⁰

³⁷ Vgl. § 224 Abs. 3 UGB.

³⁸ Vgl. *Wagenhofer* (2009), S. 277.

³⁹ Vgl. IAS 37.60.

⁴⁰ Vgl. *Alves* (2007), S. 133.

2.6.3. Ausweis von Veränderungen von Rückstellungen im Allgemeinen in der Gewinn- und Verlustrechnung nach dem UGB

Rückstellungen dienen dazu, Ausgaben, die erst in späteren Perioden konkret anfallen, der Periode ihres wirtschaftlichen Entstehens als Aufwand zuzuordnen.⁴¹ Wurden Rückstellungen zu hoch gebildet, müssen sie im Folgejahr erfolgswirksam aufgelöst werden.⁴² Diese Auflösungen von Rückstellungen sind in der Gewinn- und Verlustrechnung unter „Erträge aus der Auflösung von Rückstellungen“ auszuweisen.⁴³ Werden Rückstellungen dotiert, wird die Dotierung entsprechend dem zugehörigen Aufwand im Personalaufwand, im Aufwand für Steuern oder in den übrigen betrieblichen Aufwendungen ausgewiesen.⁴⁴

2.7. Anhangangaben und Erläuterungen von Rückstellungen im Allgemeinen

2.7.1. Anhangangaben und Erläuterungen von Rückstellungen im Allgemeinen nach IAS / IFRS

Der Anhang nach IAS / IFRS hat eine Aufstellung über den Anfangs- und Endstand sowie der Veränderungen der Rückstellungen zu enthalten, wobei jede Gruppe von Rückstellungen getrennt dargestellt werden muss. Dies ist vergleichbar mit einem Anlagespiegel und soll ebenso einen schnellen und klaren Überblick über die Zusammensetzung und die Änderungen aller Rückstellungen bieten.⁴⁵

⁴¹ Vgl. VwGH.(2006), Geschäftszahl 2006/14/0106.

⁴² Vgl. *Leitsmüller / Naderer* (2008), S. 26.

⁴³ Vgl. § 231 Abs. 3 UGB.

⁴⁴ Vgl. *Leitsmüller / Naderer* (2008), S. 28.

⁴⁵ Vgl. *Wagenhofer* (2009), S. 279 f.

Die einzelnen Komponenten dieses „Rückstellungsspiegels“ stellen sich folgendermaßen dar:⁴⁶

	Buchwert am Beginn der Periode
+	Zuführung zu bestehenden Rückstellungen einschließlich der Dotierung neuer Rückstellungen
+	Erhöhung der Rückstellung im Geschäftsjahr aufgrund zeitlicher Zinseffekte und Änderungen des Zinssatzes
-	verwendete Beträge während des Geschäftsjahres
-	Auflösung von Rückstellungen
=	Buchwert am Bilanzstichtag

Des Weiteren sind für jede Gruppe von Rückstellungen folgende Angaben zu machen:

- Beschreibung der Verpflichtung und der erwarteten Fälligkeit;
- Schätzungen der finanziellen Auswirkungen;
- Angabe der Unsicherheit von Betrag oder Fälligkeit;
- Betrag möglicher Erstattungen.

Die International Accounting Standards enthalten aber auch eine Schutzklausel, die in „äußerst seltenen Fällen“ von den vollständigen Angabepflichten befreit, sofern schwere Nachteile im Rahmen eines Rechtsstreites mit anderen Parteien zu befürchten sind. Dies ist insofern der Fall, wenn über den Gegenstand oder ein bestimmtes Ereignis, über das eine Rückstellung gebildet wurde, prozessiert wird. Es sind in solchen Fällen nur allgemeine Informationen über die Art der Rechtsstreitigkeiten anzugeben mit dem Hinweis, dass es sich um eine Anwendung der Schutzklausel handelt.⁴⁷

⁴⁶ Vgl. Wagenhofer (2009), S. 279 f.

⁴⁷ Vgl. IAS 37.92.

2.7.2. Anhangangaben und Erläuterungen von Rückstellungen im Allgemeinen nach US-GAAP

Langfristige Verbindlichkeiten (Long-term debt) sind nach Gläubigergruppen im Anhang aufzuteilen. Für Rückstellungen sind unter anderem anzugeben:⁴⁸

- Verpflichtungen aus Produktgarantien und Produktdefekten;
- Eventualverbindlichkeiten;
- Grund für die Rückstellungsbildung;
- Abschätzung der Eintrittswahrscheinlichkeit;
- Rückstellungen für Umweltverbindlichkeiten;
- Ursache und Betrag;
- Angewandte Diskontierungsmethoden.

2.7.3. Anhangangaben und Erläuterungen von Rückstellungen im Allgemeinen nach dem UGB

Im Anhang sind Rückstellungen anzugeben und zu erläutern, wenn sie in der Bilanz nicht gesondert ausgewiesen werden und einen erheblichen Umfang haben.⁴⁹

⁴⁸ Vgl. *KPMG* (2007), S. 94 f.

⁴⁹ Vgl. § 237 Z 7 UGB.

2.8. Kritischer Vergleich von Rückstellungen im Allgemeinen

Rückstellungen haben in den unterschiedlichen Rechnungslegungssystemen unterschiedliche Ausprägungen. Während nach dem österreichischen Unternehmensgesetzbuch und nach den International Accounting Standards die Rückstellungen als solche ausgewiesen werden und somit klar erkennbar sind, werden Rückstellungen nach den US-GAAP als Verbindlichkeiten ausgewiesen. Da Rückstellungen jedoch dadurch gekennzeichnet sind, dass sie gewisse Unsicherheiten in sich tragen, birgt dieser Ausweis das Problem in sich, dass gewisse Risiken, die das Unternehmen über die berechneten Rückstellungen hinaus beinhaltet, nicht sofort als solche erkennbar sind. Dies ist vor allem deshalb bedenklich, da diese Risiken auch durch die Bewertungsvorschriften nicht aufgedeckt werden. Beinhaltet ein Intervall gewisser Wahrscheinlichkeiten des Eintritts der Verpflichtung auch den Wert null, ist die Rückstellung mit dem niedrigsten Wert des Intervalls anzusetzen. Somit besteht die Gefahr, dass trotz erheblichen finanziellen Risiken und trotz hoher Wahrscheinlichkeit des Mittelabflusses der Fall eintreten kann, dass besagtes Risiko nicht angegeben werden muss, wenn eine geringe Wahrscheinlichkeit besteht, diese Verpflichtung zu umgehen.

3. ABFERTIGUNGSRÜCKSTELLUNGEN

3.1. Rechtsquellen der Abfertigungsrückstellungen

3.1.1. Rechtsquellen der Abfertigungsrückstellungen nach IAS / IFRS

Die Rechtlichen Rahmenbedingungen des IAS / IFRS befinden sich in den IAS 19.132 – 143 „Leistungen aus Anlass der Beendigung des Arbeitsverhältnisses“. Dies betrifft alle Leistungen, die nach Beendigung eines Arbeitsverhältnisses, jedoch vor Eintritt des Rentenalters anfallen.⁵⁰

3.1.2. Rechtsquellen der Abfertigungsrückstellungen im US-GAAP

Die Rechtlichen Rahmenbedingungen befinden sich unter den Regelungen der:

- Financial Accounting Standards 43 „Accounting for Compensated Absence“;⁵¹
- Financial Accounting Standards 88 „Employers' Accounting for Settlements and Curtailments of Defined Benefit Pension Plans and for Termination Benefits“ unter Punkt 15 „Termination Benefits“;⁵² und den
- Financial Accounting Standards 112 „Employers' Accounting for Postemployment Benefits“.⁵³

In jedem dieser Standards befinden sich unterschiedliche Regelungen zur Behandlung von Leistungen an Arbeitnehmer nach Beendigung des Arbeitsverhältnisses. Die Leistungen der Unternehmen an Arbeitnehmer werden in drei Leistungskategorien unterteilt, die jeweils spezifische Regelungen aufweisen:⁵⁴

- Spezielle Leistungen: Diese betreffen individuelle Angebote, die ein Unternehmen dem Arbeitnehmer zum vorzeitigen Austritt aus dem Unternehmen unterbreitet.

⁵⁰ Vgl. Mackenzie et al. (2011), S. 793.

⁵¹ Vgl. <http://www.fasb.org/pdf/fas43.pdf>.

⁵² Vgl. <http://www.fasb.org/pdf/fas88.pdf>.

⁵³ Vgl. <http://www.fasb.org/pdf/fas112.pdf>.

⁵⁴ Vgl. Butollo / Schmidt-Karall / Prachner (2006), S. 145.

- Vertragliche Leistungen: Diese betreffen Leistungen, die ein Unternehmen vor dem Zeitpunkt einer Kündigungsentscheidung dem Arbeitnehmer vertraglich zusichert.
- Leistungen in Verbindung mit einer Restrukturierung: Diese betreffen Leistungen, die ein Unternehmen im Rahmen eines vom Management abgesegneten Restrukturierungsplan bei einem vorzeitigen Austritt zusichert.

Die spezifischen Regelungen betreffen die Voraussetzungen zur Ansatzpflicht, die Bewertung, den Ausweis und die Anhangangaben.

3.1.3. Rechtsquellen der Abfertigungsrückstellungen nach dem UGB

Gesetzlich vorgesehen sind u.a. Rückstellungen für Leistungen aus Abfertigungsverpflichtungen.⁵⁵ Die rechtlichen Rahmenbedingungen der Abfertigungsrückstellung befinden sich im Unternehmensgesetzbuch:

- Bildung einer Abfertigungsrückstellung;⁵⁶
- Wertansätze der Abfertigungsrückstellung.⁵⁷

In Österreich gibt es eine gesetzliche Verpflichtung zur Zahlung von Entlassungsschädigungen, so genannte Abfertigungsverpflichtungen. Diese Regelungen gelten für Ansprüche, die vor 2003 begründet wurden und nach wie vor aufrecht sind. Ab 2003 trat eine neue Gesetzesregelung in Kraft. Mit dieser Regelung sind Arbeitgeberbeiträge in eine Mitarbeitervorsorgekasse einzuzahlen. Dies ist mit einer Versicherung für den Fall einer Beendigung des Arbeitsverhältnisses zu vergleichen, bei der der Arbeitgeber die Beiträge übernimmt.⁵⁸

⁵⁵ Vgl. Butollo / Schmidt-Karall / Prachner (2006), S. 136.

⁵⁶ Vgl. § 198 Abs. 8 Z 4 lit. A UGB.

⁵⁷ Vgl. § 211 Abs. 2 UGB.

⁵⁸ Vgl. Heuser / Theile (2009), S. 496.

3.2. Ansatzpflicht von Abfertigungsrückstellungen

3.2.1. Ansatzpflicht von Abfertigungsrückstellungen nach IAS / IFRS

Nach den IAS / IFRS sind Abfertigungsrückstellungen dann zu bilden, wenn das Unternehmen nachweislich verpflichtet ist, entweder das Arbeitsverhältnis eines Arbeitnehmers oder einer Arbeitnehmergruppe vor dem Zeitpunkt der regulären Pensionierung zu beenden und deshalb eine Leistung gegenüber den betroffenen Arbeitnehmern zu erbringen oder Leistungen zu erbringen, die aufgrund eines Angebotes zur Förderung eines freiwilligen vorzeitigen Ausscheidens geleistet werden.⁵⁹ Dies bedeutet also, dass die voraussichtlichen Kosten für die Beendigung des Arbeitsverhältnisses, seien es nun die Abfindungsbeträge oder Bonuszahlungen, der so genannte „Golden Handshake“, also eine Leistung, die den Arbeitnehmer dazu motivieren soll, das Unternehmen zu verlassen, passiviert werden müssen und unter den Verbindlichkeiten auszuweisen sind.

3.2.2. Ansatzpflicht von Abfertigungsrückstellungen nach US-GAAP

Abfertigungen sind als Verbindlichkeiten auszuweisen, wenn folgende Kriterien kumulativ erfüllt sind.⁶⁰

- Die Unternehmensführung verpflichtet sich zur Durchführung eines Kündigungsplanes;
- Die Anzahl der betroffenen Mitarbeiter ist verlässlich bestimmbar;
- Der Plan beinhaltet die Voraussetzungen für Leistungen zur vorzeitigen Beendigung des Arbeitsverhältnisses;
- Zusätzlich erforderliche Handlungen ändern den Plan nicht wesentlich ab und beenden diesen nicht.

Für den Fall der „Leistungen, die nur für eine beschränkte Zeit angeboten werden“ (spezial termination benefits) hat das Unternehmen die Verpflichtung dann als Verbindlichkeit zu erfassen, wenn der Betrag verlässlich bestimmbar ist und die Arbeit-

⁵⁹ Vgl. IAS 19.133.

⁶⁰ Vgl. FAS 146.8.

nehmer dem Angebot zum vorzeitigen Austritt aus dem Unternehmen zustimmen. Dies ist als „Golden Handshake“ bekannt, bei dem Arbeitnehmer mittels finanzieller Anreize dazu motiviert werden, aus freien Stücken das Unternehmen zu verlassen. Bei „Leistungen, die fester Bestandteil eines Plans sind“ (contractual termination benefits) ist das Unternehmen dazu verpflichtet, die Verbindlichkeit dann auszuweisen, sobald der Betrag verlässlich bestimmbar ist und die Möglichkeit, dass ein Arbeitnehmer diesem Plan zufolge die ihm vertraglich zugesicherte Leistung in Anspruch zu nehmen, zumindest wahrscheinlich (probable) ist.⁶¹

3.2.3. Ansatzpflicht von Abfertigungsrückstellungen nach dem UGB

Rückstellungen dürfen für Aufwendungen aus aktuellen oder in der Vergangenheit liegenden Ereignissen gebildet werden, wenn diese Aufwendungen zum Bilanzstichtag bezüglich ihres Bestehens „wahrscheinlich oder sicher“, bezüglich des Zeitpunktes des Eintritts oder der Höhe der Verpflichtung jedoch unsicher sind.⁶² Rückstellungen müssen vor allem für Ansprüche auf Abfertigungen gebildet werden.⁶³ Die Bildung von Abfertigungsrückstellungen ist entsprechend der Vorschriften für Verbindlichkeitsrückstellungen durchzuführen.⁶⁴

3.3. Bewertung von Abfertigungsrückstellungen

3.3.1. Bewertung von Abfertigungsrückstellungen nach IAS / IFRS

Die Bewertung der Verbindlichkeit ist in den IAS 19 geregelt. Sind Leistungen aus Anlass der Beendigung des Arbeitsverhältnisses mehr als 12 Monate nach dem Bilanzstichtag fällig,⁶⁵ sind diese Leistungen zu diskontieren.⁶⁶ Es ist also der Barwert der erwarteten zukünftigen Zahlungen in der Bilanz anzusetzen. Der Abzinsungssatz richtet sich nach dem risikolosen Zinssatz, der im Markt zu finden ist. Als Vergleichs-

⁶¹ Vgl. Hayn / Waldersee (2008), S. 241.

⁶² Vgl. § 198 Abs. 8 Z 2 UGB.

⁶³ Vgl. § 198 Abs. 8 Z 4 lit. a UGB.

⁶⁴ Vgl. Hayn / Waldersee (2008), S. 240.

⁶⁵ Vgl. Heuser / Theile (2009), S. 496.

⁶⁶ Vgl. IAS 19.139.

wert bestimmt das IAS die Renditen für erstrangige, festverzinsliche Industriefinanzierungen, also Anleihen, die von Unternehmen ausgegeben wurden, deren allgemeines Risiko der Zahlungsunfähigkeit als gering einzustufen ist. Falls es in einem Land keinen liquiden Markt für Industriefinanzierungen geben sollte, sind stattdessen Regierungsanleihen als Vergleichswert anzunehmen.⁶⁷ Falls im Rahmen eines Restrukturierungsplanes, also einer voraussichtlichen Reduzierung der Arbeitnehmerzahl über die normale Fluktuation hinaus, ein Angebot gelegt wird, das die Arbeitnehmer motivieren soll, freiwillig aus dem Unternehmen auszusteigen, ist diese Leistung mit der Zahl der Arbeitnehmer zu multiplizieren, die voraussichtlich dieses Angebot zum vorzeitigen Austritt aus dem Unternehmen annehmen wird.⁶⁸ Bei verpflichtenden Regelungen zur Zahlung von Abfertigungen hat die Bilanzierung entsprechend der gesetzlichen Regelungen des jeweiligen Ansässigkeitsstaates zu erfolgen.⁶⁹

3.3.2. Bewertung von Abfertigungsrückstellungen nach US-GAAP

Leistungen aus der vorzeitigen Beendigung des Arbeitsverhältnisses werden bei der Bewertung der Verpflichtung wie leistungsorientierte Versorgungspläne behandelt. Zur Berechnung der Höhe der Verpflichtung können Unternehmen „entweder den versicherungsmathematisch ermittelten Barwert, der sich bei sofortigem Ausscheiden ergibt, oder den versicherungsmathematisch ermittelten Barwert der unverfallbaren Leistungen, der sich bei sofortigem Ausscheiden ergibt, verwenden, allerdings basierend auf dem erwarteten Datum des Ausscheidens aus dem Unternehmen.“⁷⁰ Leistungen, die fester Bestandteil eines Planes sind, sind ebenso wie Leistungen, die nur für eine bestimmte Zeit angeboten werden, auf den Bilanzstichtag abzuzinsen und mit dem entsprechenden Barwert zu bewerten.⁷¹

⁶⁷ Vgl. IAS 19.78.

⁶⁸ Vgl. IAS 19.140.

⁶⁹ Vgl. Heuser / Theile (2009), S. 496.

⁷⁰ Vgl. Butollo / Schmidt-Karall / Prachner (2006), S. 145.

⁷¹ Vgl. Hayn / Waldersee (2008), S. 243.

3.3.3. Bewertung von Abfertigungsrückstellungen nach dem UGB

Die Abfertigungsrückstellung wird nach dem Unternehmensgesetzbuch nach finanz- oder versicherungsmathematischen Grundsätzen berechnet.⁷² Eine Abzinsung der Verpflichtung erfolgt in der Regel nicht.⁷³ Vereinfachend kann auch „ein bestimmter Prozentsatz der fiktiven Ansprüche zum jeweiligen Bilanzstichtag angesetzt werden, sofern dagegen im Einzelfall keine erheblichen Bedenken bestehen“.⁷⁴

3.4. Ausweis von Abfertigungsrückstellungen in der Bilanz

3.4.1. Ausweis von Abfertigungsrückstellungen in der Bilanz nach IAS / IFRS

Nach den IAS / IFRS sind Abfindungen als Verbindlichkeiten in der Bilanz auszuweisen. Bei Freistellungen von Dienstnehmern aufgrund von Restrukturierungsmaßnahmen muss ein formaler, detaillierter und beschreibender Plan vorliegen.⁷⁵

3.4.2. Ausweis von Abfertigungsrückstellungen in der Bilanz nach US-GAAP

Nach den US-GAAP werden Leistungen nach Beendigung des Arbeitsverhältnisses als antizipative Verbindlichkeit (Accrued Liability) ausgewiesen.⁷⁶ Da bei Abfertigungen eine Rückforderung nicht vorgesehen ist, ist auch ein Aktivposten in der Bilanz nicht vorgesehen.

⁷² Vgl. § 211 Abs. 2 Satz 1 UGB.

⁷³ Vgl. Hayn / Waldersee (2008), S. 242.

⁷⁴ § 211 Abs. 2 Satz 2 UGB.

⁷⁵ Vgl. Heuser / Theile (2009), S. 496.

⁷⁶ Vgl. FAS 112.6.

3.4.3. Ausweis von Abfertigungsrückstellungen in der Bilanz nach dem UGB

Rückstellungen für Abfertigungen sind nach UGB auf der Passivseite unter Punkt:⁷⁷

C. Rückstellungen

1. Rückstellungen für Abfertigungen

auszuweisen.

3.5. Ausweis von Veränderungen von Abfertigungsrückstellungen in der Gewinn- und Verlustrechnung

3.5.1. Der Ausweis von Veränderungen von Abfertigungsrückstellungen in der Gewinn- und Verlustrechnung nach IAS / IFRS

Die Erhöhung oder Verringerung der Schuldposition ist nach den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung aufwandswirksam zu erfassen.⁷⁸

3.5.2. Der Ausweis von Veränderungen von Abfertigungsrückstellungen in der Gewinn- und Verlustrechnung nach US-GAAP

Die Erhöhung oder Verringerung der Verbindlichkeit ist nach den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung aufwandswirksam zu erfassen.

⁷⁷ Vgl. § 224 Abs. 3 UGB.

⁷⁸ Vgl. IAS 19.129.

3.5.3. Der Ausweis von Veränderungen von Abfertigungsrückstellungen in der Gewinn- und Verlustrechnung nach dem UGB

Die Dotierung der Abfertigungsrückstellungen ist als Aufwand in der laufenden Periode zu erfassen.⁷⁹ Die Auflösung der Abfertigungsrückstellung ist als Ertrag unter „Erträge aus der Auflösung von Rückstellungen“ ergebniswirksam zu erfassen.⁸⁰ Der Verbrauch der Rückstellung ist gegen den entsprechenden Aufwand zu saldieren oder in einer entsprechenden Position getrennt auszuweisen.

3.6. Anhangangaben und Erläuterungen von Abfertigungsrückstellungen

3.6.1. Anhangangaben und Erläuterungen von Abfertigungsrückstellungen nach IAS / IFRS

Nach den Vorschriften des IAS / IFRS sind folgende Angaben im Anhang offen zu legen:

- Eine vorliegende Eventualschuld, wenn die Anzahl der Arbeitnehmer ungewiss ist, die das Angebot zur Förderung des freiwilligen vorzeitigen Ausscheidens werden;⁸¹
- Die Art der Leistung, um die es sich handelt, wenn diese wesentlich ist;⁸²
- Der Betrag der Leistung, wenn diese wesentlich ist;⁸³
- Angaben über die Beziehung zu nahe stehende Unternehmen und Personen, die eine Leistung erhalten;⁸⁴
- Angaben über die Leistung an Personen, die sich in Schlüsselpositionen der Unternehmensleitung befinden und eine solche Leistung zur Beendigung des Arbeitsverhältnisses in Anspruch nehmen.⁸⁵

⁷⁹ Vgl. Hayn / Waldersee (2008), S. 242.

⁸⁰ Vgl. § 231 Abs. 3 Z 4 lit. b UGB.

⁸¹ Vgl. IAS 19.141.

⁸² Vgl. IAS 19.142.

⁸³ Vgl. IAS 19.142.

⁸⁴ Vgl. IAS 19.143.

Andere langfristig fällige Leistungen an Arbeitnehmer sind nicht im Anhang anzugeben, sofern diesen keine überragende Bedeutung zukommt. Sozialleistungen, denen keine überragende Bedeutung zukommt, sind ebenso wenig im Anhang anzuführen. Jedoch können Sozialplanleistungen, die nicht abgeschätzt werden können, zu Eventualschulden führen, die zu Anhangangaben verpflichten.⁸⁶

3.6.2. Anhangangaben und Erläuterungen von Abfertigungsrückstellungen nach US-GAAP

Kann eine Verbindlichkeit nicht zuverlässig geschätzt werden, muss dies im Anhang angegeben und erläutert werden.⁸⁷ Darüber hinaus gibt es keine weiteren Vorschriften bezüglich der Anhangangaben.

3.6.3. Anhangangaben und Erläuterungen von Abfertigungsrückstellungen nach dem UGB

„Im Anhang ist anzugeben, ob die Abfertigungsrückstellung nach versicherungs-/finanzmathematischen Grundsätzen oder nach (...) dem vereinfachten Verfahren mit einem bestimmten Prozentsatz der fiktiven Abfertigungsansprüche am Bilanzstichtag berechnet wurde. Bei versicherungs-/finanzmathematischer Berechnung ist jedenfalls der angewandte Rechnungszinssatz, beim vereinfachenden Verfahren der Prozentsatz der fiktiven Abfertigungsansprüche und eine allfällige Änderung dieses Prozentsatzes gegenüber des Vorjahres anzugeben.“⁸⁸

⁸⁵ Vgl. IAS 19.143.

⁸⁶ Vgl. Heuser / Theile / Pawelzik (2009), S. 496.

⁸⁷ Vgl. SFAS 112.7.

⁸⁸ Fachsenat für Handelsrecht und Revision (1992), S. 23.

3.7. Kritischer Vergleich von Abfertigungsrückstellungen

Abfertigungsrückstellungen beinhalten Verpflichtungen aufgrund der vorzeitigen Beendigung eines Arbeitsverhältnisses. Bereits die Ansatzpflicht unterscheidet die drei Rechnungslegungssysteme grundlegend voneinander. Während etwa nach den IAS / IFRS und den US-GAAP die Verpflichtung vor allem aufgrund konkreter Ereignisse zur Beendigung des Arbeitsverhältnisses entsteht, betrifft die Abfertigungsrückstellung nach dem Unternehmensgesetzbuch vor allem die gesetzlich verpflichtende Abfertigung bei Beendigung des Dienstverhältnisses. Die gesetzliche Abfertigung richtet sich auf den Anspruch des Arbeitnehmers, dass nach einem bestimmten Zeitraum eines ununterbrochenen Arbeitsverhältnisses ein Anspruch auf eine bestimmte Leistung besteht, die bei Beendigung desselben Arbeitsverhältnisses das Unternehmen verpflichtet ist, an den Arbeitnehmer zu leisten. Während nach dem Unternehmensgesetzbuch der Ansatz einer Rückstellung verpflichtend ist, besteht nach den IAS / IFRS und den US-GAAP in den meisten Fällen das Verbot des Ansatzes einer Verpflichtung, da die Wahrscheinlichkeit einer vorzeitigen Beendigung des Arbeitsverhältnisses nicht gegeben sein wird. Umgekehrt wird nach dem Unternehmensgesetzbuch ein konkretes Ereignis, das zu einer Leistung im Rahmen einer vorzeitigen Beendigung des Arbeitsverhältnisses führt, als Verbindlichkeitsrückstellung ausgewiesen, wohingegen nach den IAS / IFRS und den US-GAAP diese speziellen Verpflichtungen zum eigentlichen Ansatz einer Verbindlichkeit im Rahmen einer vorzeitigen Beendigung des Arbeitsverhältnisses führen.

Auch in der Bewertung führen die unterschiedlichen Rechnungslegungssysteme zu unterschiedlichen Ergebnissen. Besonders auffallend ist die vereinfachte Bewertung der Abfertigungsrückstellung nach dem Unternehmensgesetzbuch. Diese steht in geringer Relation zu den tatsächlich zu erwartenden Verpflichtungen, bieten somit für externe Adressaten des Jahresabschlusses ein unzureichendes Bild über die tatsächlichen Vermögensverhältnisse des Unternehmens.

Bei den Anhangangaben weisen die US-GAAP und das Unternehmensgesetzbuch auffallend geringe Verpflichtungen zur Erläuterung der Abfertigungsrückstellungen auf. Während nach den IAS / IFRS eine umfassende Verpflichtung zur Angabe von wesentlichen Umständen der Erstellung der Abfertigungsrückstellung besteht, sind

im Unternehmensgesetzbuch lediglich die jeweilige Methode und der Zinssatz beziehungsweise der zugrunde liegende Prozentsatz der vereinfachten Berechnung anzugeben, nach den US-GAAP gar nur die Umstände, wenn die Rückstellung nicht verlässlich bestimmbar ist. Dies wäre zumindest den Anforderungen zum Ausweis von Anhangangaben nach den IAS / IFRS anzugleichen, da durchaus vorhandene Unsicherheiten das Bild eines externen Bilanzlesers beeinflussen können. Speziell aufgrund der Langfristigkeit der Verbindlichkeit können minimale Abweichungen einzelner Komponenten zu erheblichen Differenzen bei der Berechnung der Höhe der Verbindlichkeit führen. Dies wird de facto ohne jede weitere Information an den Bilanzleser weitergegeben und trägt somit bei, ein richtiges und umfassendes Bild zur Einschätzung der Lage des Unternehmens zu verhindern.

4. PENSIONS-RÜCKSTELLUNGEN

4.1. Rechtsquellen der Pensionsrückstellungen

4.1.1. Rechtsquellen der Pensionsrückstellungen der IAS / IFRS

Die Bilanzierung von Pensionsvorsorgeplänen hat nach den Regelungen des IAS 19 „Leistungen an Arbeitnehmer“ zu erfolgen und betrifft Betriebspensionen und ähnliche Versorgungsmodelle.⁸⁹ Dieser Standard unterscheidet zwischen beitrags- (defined contribution plans) und leistungsorientierten (defined benefit plans) Vorsorgeplänen.⁹⁰ Diese können durch Pensionskassen, staatliche Pensionsvorsorge oder durch Versicherungen erfolgen. Grundsätzlich gibt es 4 Leistungskategorien:⁹¹

- Kurzfristig fällige Leistungen an Arbeitnehmer;
- Leistungen nach Beendigung des Arbeitsverhältnisses;
- Andere langfristig fällige Leistungen an Arbeitnehmer;
- Leistungen aus Anlass der Beendigung des Arbeitsverhältnisses.

Für die Pensionsrückstellung relevant sind „Leistungen nach Beendigung des Arbeitsverhältnisses“.

4.1.2. Rechtsquellen der Pensionsrückstellungen der US-GAAP

Das Pensionssystem der Vereinigten Staaten ist grundsätzlich identisch mit dem österreichischen Pensionssystem, mit dem Unterschied, dass in das Sozialversicherungssystem hineinoptiert werden muss. Dieses staatliche System wird durch die Beiträge der Arbeitgeber und Arbeitnehmer finanziert. Für alle, die keinen Pensionsanspruch besitzen oder zu wenig Einkommen aus ihrem Anspruch bekommen, gibt es eine Art Grundsicherung, die „Supplemental Security Income“.⁹² Auf Grund strenger Vorschriften, um die betragsmäßige Mindestsicherung über die Rückversiche-

⁸⁹ Vgl. Grünberger (2010), S. 221.

⁹⁰ Vgl. Pellens / Fülbier / Gassen (2011), S. 459.

⁹¹ Vgl. IAS 19.7.

⁹² Vgl. <http://www.ssa.gov/pubs/11000.pdf>, S 4.

zung zu sichern und steuerliche Vorteile für die Arbeitnehmer und Arbeitgeber nutzen zu können, gibt es Pensionspläne für Arbeitnehmer und Pläne für leitende Angestellte und Manager, wobei für Manager keine Vergünstigungen vorhanden sind. Diesem Nachteil steht der Vorteil gegenüber, dass die Pensionsfonds, mangels gesetzlicher Einschränkungen bezüglich ihrer Investitionsmöglichkeiten, flexibler agieren können. Vorherrschend sind leistungsorientierte Pläne, wobei durch zahlreiche Finanzierungsschwierigkeiten bzw. Unterdotierungen der Fonds in der Vergangenheit ein vermehrter Wechsel zu beitragsorientierten Plänen stattfand und Neugründungen zumeist beitragsorientierter Natur sind.⁹³

Die rechtliche Regelung befindet sich im „Employee Retirement Income Security Act of 1974“, kurz ERISA genannt. Es regelt die Sicherung der Pensionsansprüche der Arbeitnehmer, die Gründung der „Pension Benefit Guaranty Corporation“ (PBGC) und die Sicherstellung der Finanzierung der Pensionspläne. Die Pensionsleistungen aus diesen Pensionsplänen dürfen nicht vor dem 65. Lebensjahr ausbezahlt werden. Eine umfangreiche Berichterstattung ist verpflichtend und die PBGC verlangt Versicherungsprämien für leistungsorientierte Pensionsprämien.⁹⁴ Weitere Regeln der Bilanzierung von Pensionsverpflichtungen und sonstiger Vorsorgeleistungen finden sich in den folgenden Standards des US-amerikanischen Rechnungslegungssystem US-GAAP:⁹⁵

- SFAS 87 „Employers’ Accounting for Pension“;
- SFAS 88 „Employers’ Accounting for Settlements and Curtailments of Defined Benefit Plans and for Termination Benefits“;
- SFAS 106 „Employers’ Accounting for Postretirement Benefits Other Than Pensions“;
- SFAS 112 „Employers’ Accounting for Postemployment Benefits“;
- SFAS 132 (R) „Employers’ Disclosure about Pensions and Other Postretirement Benefits – an amendment of FASB Statement No. 87, 88 and 106“;
- SFAS 158 „Employers’ Accounting for Defined Benefit Pension and Other Postretirement Plans“.

⁹³ Vgl. *Mader / Boesschoten* (2012), S. 1 f.

⁹⁴ Vgl. *Delaney et al.* (2003), S. 701 f.

⁹⁵ Vgl. *KPMG* (2007), S. 117.

4.1.3. Rechtsquellen der Pensionsrückstellungen nach dem UGB

Pensionsrückstellungen sind ungewisse Verbindlichkeiten für Verpflichtungen gegenüber Mitarbeitern, die künftig altersbedingt aus dem Unternehmen ausscheiden und nach dem Ausscheiden eine wirtschaftliche Unterstützung vom Unternehmen erhalten.⁹⁶ Gesetzlich vorgesehen sind u. a. Rückstellungen für Leistungen aus betrieblichen Pensionszusagen.⁹⁷ Die Bilanzierung von Pensionsrückstellungen erfolgt nach dem ersten Abschnitt des dritten Buches des Unternehmensgesetzbuches.⁹⁸

4.2. Definition für Beitragsorientierte und Leistungsorientierte Pläne

4.2.1. Definition für Beitragsorientierte Pläne nach IAS / IFRS

Bei jedem Vorsorgesystem muss eine Unterscheidung zwischen Beitrags- und Leistungsorientierung vorgenommen werden. Dies führt zu unterschiedlichen Ausweis- und Bewertungsvorschriften. Nach den International Accounting Standards werden Beitragsorientierte Pläne wie folgt definiert: „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“.⁹⁹ In diesem System wird somit das Risiko des Unternehmens an die eigenständige Einheit ausgelagert, bzw. an den Arbeitnehmer, der vom Anlageerfolg dieser Einheiten abhängig ist. Ein Beispiel hierfür wäre eine Lebensversicherung, die ein Unternehmen zu Gunsten seiner Arbeitnehmer abschließt.¹⁰⁰

⁹⁶ Vgl. Hayn / Waldersee (2008), S. 220.

⁹⁷ Vgl. Butollo / Schmidt-Karall / Prachner (2006), S. 136.

⁹⁸ Vgl. § 198 Abs. 8 UGB.

⁹⁹ Vgl. IAS 19.7.

¹⁰⁰ Vgl. Pellens / Fülbier / Gassen (2011), S. 459 f.

4.2.2. Definition für Beitragsorientierte Pläne nach US-GAAP

Ein beitragsorientierter Vorsorgeplan (defined contribution plan) ist eine Vereinbarung, bei der die Höhe der Beiträge, die in jeder Periode an eine festgelegte Einrichtung, z.B. an einen Pensionsfonds, zu zahlen hat. Die Höhe der Pensionszahlungen hängt nur von den geleisteten Beiträgen des Arbeitgebers ab. Der Arbeitgeber hat darüber hinaus keine weiteren Verpflichtungen, das Risiko über die Höhe der Versorgungsleistung liegt bei den Arbeitnehmern.¹⁰¹

4.2.3. Definition für Leistungsorientierte Pläne nach IAS / IFRS

Demgegenüber stehen die leistungsorientierten Vorsorgepläne. Diese entsprechen im Wesentlichen dem österreichischen Begriff der Pensionsrückstellungen.¹⁰² Nach den International Accounting Standards werden Leistungsorientierte Pläne wie folgt definiert: „Leistungsorientierte Pläne sind Pläne für Leistungen nach Beendigung des Arbeitsverhältnisses, die nicht unter die Definition der beitragsorientierten Pläne fallen“.¹⁰³ Ein leistungsorientiertes Vorsorgesystem ist also ein System, bei dem das Unternehmen das Risiko trägt. Kommt es zu einem ungünstigen Verlauf des Anlageerfolges, kann es zu Nachschussverpflichtungen kommen. Kommt es zu günstigen Entwicklungen des Anlageerfolges, kommen dem Unternehmen die nicht verwendeten Überschüsse zugute. Langfristig dienen die leistungsorientierten Vorsorgepläne der Innenfinanzierung der Unternehmen, da die Dotierung einer Pensionsrückstellung als Steuer mindernder Aufwand geltend gemacht wird, die tatsächliche Ausgabe jedoch erst Jahre später erfolgt.¹⁰⁴

4.2.4. Definition für Leistungsorientierte Pläne nach US-GAAP

Ein leistungsorientierter Vorsorgeplan (defined benefit plan) ist eine Vereinbarung des Unternehmens mit dem Arbeitnehmer, durch die der Leistungsanspruch des Arbeitnehmers definiert wird. Das Risiko zur Erbringung der Leistung trägt das Unter-

¹⁰¹ KPMG (2007), S. 118.

¹⁰² Vgl. Hüttche (2010), S. 194.

¹⁰³ Vgl. IAS 19.7.

¹⁰⁴ Vgl. Bossert / Hartmann (2006), S. 184.

nehmen. Dieses kann aus eigenen Mitteln die Leistungen, die zur Erfüllung des leistungsorientierten Vorsorgeplans notwendig sind, den Leistungsanspruch decken oder die Mittel in einem externen Pensionsfonds ansammeln. In dieser Vereinbarung werden die Höhe der Leistung, der Zeitpunkt der Inanspruchnahme und die Dauer der Unternehmenszugehörigkeit für den Erhalt der Ansprüche festgelegt.¹⁰⁵ Das Planvermögen wird in zwei Kategorien eingeteilt, nicht gesichertes Planvermögen (unfunded plan assets) und gesichertes Planvermögen (funded plan assets). Die Bezeichnung „nicht gesichert“ (unfunded) kommt daher, dass das Vermögen für einen leistungsorientierten Plan oft nicht klar trennbar von den übrigen Vermögenswerten des Unternehmens ist. Dies verhindert weder den Zugriff des Unternehmens selbst noch den Zugriff der Gläubiger im Fall einer Insolvenz auf das Vermögen. Im Gegensatz dazu gilt das Vermögen, das in einem externen Pensionsfonds angesammelt wird, als gesichert. Ein externer Pensionsfonds ist eine eigenständige Rechtspersönlichkeit, die dem das Vermögen vor dem Zugriff des Unternehmens und der Gläubiger im Fall einer Insolvenz geschützt ist. Der einzige Zugriff auf das Vermögen des externen Pensionsfonds durch das Unternehmen erfolgt im Fall einer Leistungserbringung des Unternehmens an den Arbeitnehmer.¹⁰⁶

4.2.5. Abgrenzung der Beitragsorientierten Pläne von den Leistungsorientierten Plänen nach IAS / IFRS

Die Abgrenzung nach den International Accounting Standards enthält zwei Kriterien:¹⁰⁷

- die Ausgliederung der Ansprüche in einen eigenständigen Fonds und
- die Bemessung der Ansprüche auf Basis geleisteter Beiträge in den Fonds oder auf Basis sonstiger Berechnungen.

Durch diese Abgrenzung orientiert sich das versicherungstechnische Risiko bei beitragsorientierten Plänen beim Arbeitnehmer. Verbleibt ein Restrisiko einer Zahlungsverpflichtung beim Unternehmen, handelt es sich immer um einen leistungsorientier-

¹⁰⁵ KPMG (2007), S. 118.

¹⁰⁶ Vgl. Alves (2007), S. 136.

¹⁰⁷ Vgl. IAS 19.7.

ten Plan. Dies kann auch im Fall einer Mindestverzinsung der Ansprüche vorliegen.¹⁰⁸

4.2.6. Abgrenzung der Beitragsorientierten Pläne von den Leistungsorientierten Plänen nach US-GAAP

Die Charakteristik beitragsorientierter Pläne:¹⁰⁹

- Übertragung des Risikos der Zahlungsverpflichtung auf einen Versorgungsträger;
- Beitragszahlungen sind Aufwand in der Periode;
- Die künftige Versorgungsleistung setzt sich aus der Beitragsleistung und Investmenterträgen zusammen;
- Es gibt kein Bewertungsproblem.

Die Charakteristik leistungsorientierter Pläne:¹¹⁰

- Die Verpflichtung zur Zahlung einer Leistung verbleibt beim Unternehmen;
- Zu Finanzierungszwecken wird regelmäßig auf einen ausgelagerten Pensionsfonds zurückgegriffen;
- Die Verpflichtung ist nach der Leistungsformel zu bewerten.

Auch hier liegt der wesentliche Unterschied darin, dass bei leistungsorientierten Plänen das Risiko der Leistung beim Unternehmen liegt, wohingegen das Risiko bei beitragsorientierten Plänen auf den Arbeitnehmer übergeht.

¹⁰⁸ Vgl. *Wagenhofer* (2009), S. 309.

¹⁰⁹ Vgl. *Hayn / Waldersee* (2008), S. 225.

¹¹⁰ Vgl. *Hayn / Waldersee* (2008), S. 229.

4.2.7. Definition für beitragsorientierte Pläne nach dem UGB

Es können unmittelbare und mittelbare Pensionsverpflichtungen unterschieden werden, wobei die unmittelbaren Verpflichtungen in Neu- und Altzusagen zu unterteilen sind:¹¹¹

- Unmittelbare Pensionsverpflichtungen beziehen sich auf Pensionsleistungen, die vom Unternehmen ohne Einschaltung eines selbständigen Versorgungsträgers selbst übernommen werden.
- Mittelbare Pensionsverpflichtungen sind Verpflichtungen des Unternehmens, die Pensionsleistungen unter Einschaltung eines selbständigen Versorgungsträgers dem begünstigten Mitarbeiter bereitzustellen.

Mittelbare Pensionsverpflichtungen sind Verpflichtungen des Unternehmens an einen selbständigen Versorgungsträger, wodurch die Verpflichtungen des Unternehmens gegenüber dem Arbeitnehmer getilgt sind. Stattdessen verpflichtet sich der selbständige Versorgungsträger gegenüber dem Arbeitnehmer zur Leistung der Beitragszahlungen als auch der damit erwirtschafteten Erträge.¹¹² Die mittelbaren Pensionsverpflichtungen entsprechen insofern den beitragsorientierten Pensionsverpflichtungen nach IAS / IFRS und US-GAAP, sofern mit der Einschaltung eines selbständigen Versorgungsträgers das Risiko des Unternehmens bezüglich einer etwaigen Nachzahlung auf diesen Versorgungsträger übergeht.

¹¹¹ Vgl. Hayn / Waldersee (2008), S. 224.

¹¹² Vgl. Hayn / Waldersee (2008), S. 224.

4.2.8. Definition für leistungsorientierte Pläne nach dem UGB

Es können unmittelbare und mittelbare Pensionsverpflichtungen unterschieden werden, wobei die unmittelbaren Verpflichtungen in Neu- und Altzusagen zu unterteilen sind:¹¹³

- Unmittelbare Pensionsverpflichtungen beziehen sich auf Pensionsleistungen, die vom Unternehmen ohne Rückdeckung durch einen selbständigen Versorgungsträgers selbst übernommen werden.
- Mittelbare Pensionsverpflichtungen sind Verpflichtungen des Unternehmens, die Pensionsleistungen unter Rückdeckung durch einen selbständigen Versorgungsträgers dem begünstigten Mitarbeiter bereitzustellen.

Unmittelbare Pensionsverpflichtungen sind Verpflichtungen des Unternehmens gegenüber dem Arbeitnehmer zur Leistung bestimmter, vom Unternehmen zugesagten, Zahlungen. Das Risiko zur Erwirtschaftung dieser Verpflichtungen liegt beim Unternehmen. Die Bewertung von unmittelbaren Pensionsverpflichtungen ist komplexer als die Bewertung mittelbarer Pensionsverpflichtungen, da diverse versicherungsmathematische Annahmen erforderlich sind.¹¹⁴ Die mittelbaren Pensionsverpflichtungen entsprechen insofern den leistungsorientierten Pensionsverpflichtungen nach IAS / IFRS und US-GAAP, sofern mit der Einschaltung eines selbständigen Versorgungsträgers das Risiko des Unternehmens bezüglich einer etwaigen Nachzahlung nicht auf diesen Versorgungsträger übergeht. Die unmittelbaren Pensionsverpflichtungen entsprechen ohne Einschränkungen den leistungsorientierten Pensionsverpflichtungen, da das Risiko zur Gänze vom Unternehmen getragen wird.

¹¹³ Vgl. Hüttche (2010), S. 193.

¹¹⁴ Vgl. Hayn / Waldersee (2008), S. 228.

4.3. Ansatzpflicht von Pensionsrückstellungen

4.3.1. Ansatzpflicht von beitragsorientierten Plänen nach IAS / IFRS

Beitragsorientierte Pläne sind „als Schuld (abzugrenzender Aufwand) nach Abzug bereits entrichteter Beiträge“¹¹⁵ anzusetzen, sofern sie das abgelaufene Wirtschaftsjahr betreffen. Diese Pläne sind wie ein abzugrenzender Aufwand zu behandeln.¹¹⁶ Hat das Unternehmen eine Vorauszahlung auf die zu entrichtenden Beiträge geleistet, so ist die Vorauszahlung, die die folgenden Wirtschaftsjahre betrifft, als „Vermögenswert zu aktivieren (aktivistische Abgrenzung), sofern die Vorauszahlung beispielsweise zu einer Verringerung künftiger Zahlungen oder einer Rückerstattung führen wird.“¹¹⁷ Alternativ kann der Aufwand für beitragsorientierte Pläne auch in Anschaffungs- oder Herstellungskosten einbezogen werden, wenn dies von einem anderen Standard verlangt wird.¹¹⁸

4.3.2. Ansatzpflicht von leistungsorientierten Plänen nach IAS / IFRS

Ein Unternehmen hat die rechtlichen Verpflichtungen eines leistungsorientierten Planes, die aus den vertraglichen Bestimmungen hervorgehen, zu erfassen. Darüber hinaus hat das Unternehmen auch alle faktischen Verpflichtungen zu erfassen, wenn keine realistische Alternative zur Begleichung der Verpflichtung hat. Dies kann beispielsweise eine Verpflichtung sein, deren Nichtbegleichung einen derartigen Schaden auf das Betriebsklima zur Folge hätte, dass die Auswirkung auf die Produktivität des Unternehmens unannehmbar wäre.¹¹⁹

4.3.3. Ansatzpflicht von beitragsorientierten Plänen nach US-GAAP

Beitragsorientierte Pläne sind als Aufwand zu erfassen. Rückständige Beitragsleistungen sind entsprechend als „Current liability“ zu erfassen. Im Falle einer Voraus-

¹¹⁵ IAS 19.44 lit. a.

¹¹⁶ Vgl. Hayn / Waldersee (2008), S. 227.

¹¹⁷ IAS 19.44 lit. a.

¹¹⁸ Vgl. IAS 19.44 lit. b.

¹¹⁹ Vgl. IAS 19.52.

zahlung der Beiträge über den Abschlussstichtag hinaus sind entsprechende Vorauszahlungen als „Current assets“ zu erfassen.

4.3.4. Ansatzpflicht von leistungsorientierten Plänen nach US-GAAP

Leistungen, die nur für eine bestimmte Zeit angeboten werden (special termination benefits), sind mit dem Zeitpunkt anzusetzen, sobald der Betrag verlässlich bestimmbar ist. Dies ist in der Regel der Zeitpunkt, zu dem die Arbeitnehmer dem Angebot zustimmen. Leistungen, die fester Bestandteil eines Plans sind (contractual termination benefits), sind mit dem Zeitpunkt anzusetzen, sobald der Betrag verlässlich bestimmbar ist. Dies ist in der Regel der Zeitpunkt, zu dem die Arbeitnehmer wahrscheinlich berechtigt sind, die vertraglich festgelegten Leistungen in Anspruch zu nehmen.¹²⁰

4.3.5. Ansatzpflicht von beitragsorientierten Plänen nach dem UGB

Die Aufwendungen sind in der Periode zu erfassen, in der sie entstanden sind. Die Bildung von Rückstellungen kommt bei beitragsorientierten Plänen nicht in Betracht. Ein Ansatz als aktiver oder passiver Abgrenzungsposten kommt dann in Betracht, wenn das Unternehmen die Beiträge im Voraus bezahlt oder mit den Beitragszahlungen in Verzug gerät.¹²¹

4.3.6. Ansatzpflicht von leistungsorientierten Plänen nach dem UGB

Leistungsorientierte Pläne entsprechen unserem Verständnis von Rückstellungen, da das Risiko eines zukünftigen Mittelabflusses beim Unternehmen verbleibt. Rückstellungen dürfen für Aufwendungen gebildet werden, die dem Geschäftsjahr oder früheren Geschäftsjahren zuzuordnen sind, hinsichtlich ihrer Höhe oder ihres Eintritts un-

¹²⁰ Vgl. Hayn / Waldersee (2008), S. 241.

¹²¹ Vgl. Hayn / Waldersee (2008), S. 226.

bestimmt sind.¹²² Rückstellungen sind für laufende Pensionen und Anwartschaften auf Pensionen zu bilden.¹²³

4.4. Bewertung von Pensionsrückstellung

4.4.1. Leistungsorientierte Pläne nach IAS / IFRS

Bei leistungsorientierten Pensionsvorsorgeplänen hängt die Höhe der Zahlungen von einer Berechnung ab, die vertraglich festgelegt wurde. Üblicherweise ist die Höhe der Ansprüche vom Gehalt und von der Dauer des Dienstverhältnisses abhängig. Die Bewertung der Verpflichtung erfolgt unabhängig davon, ob der Plan durch einen Fonds oder durch eine Versicherung gedeckt ist, oder nicht. Unter bestimmten Voraussetzungen gelten diese Deckungen als Planvermögen und sind entsprechend zu bewerten, teilweise auch mit den Ansprüchen zu saldieren.¹²⁴ Das Planvermögen ist Vermögen, das von einer rechtlich selbständigen und vom berichtenden Unternehmen unabhängigen Einheit gehalten und ausschließlich zur Erfüllung von Pensionsverpflichtungen verwendet wird.¹²⁵ Leistungsorientierte Pensionsvorsorgepläne sind sehr komplex zu bewerten, da die erwartete Höhe der Verpflichtung des Unternehmens von unterschiedlichen versicherungsmathematischen Annahmen über die Zukunft abhängt.¹²⁶ Es können auch versicherungsmathematische Gewinne oder Verluste auftreten.¹²⁷ Folgende Salden sind bei der Bewertung der Rückstellungsverpflichtung ergebniswirksam zu erfassen:¹²⁸

- Laufender Dienstzeitaufwand;
- Zinsaufwand;
- Erwarteter Ertrag aus etwaigem Planvermögen und aus anderen Erstattungsansprüchen;

¹²² Vgl. § 198 Abs. 8 Z 2 UGB.

¹²³ Vgl. § 198 Abs. 8 Z 4 lit. b UGB.

¹²⁴ Vgl. *Wagenhofer* (2009), S. 310.

¹²⁵ Vgl. IAS 19.7.

¹²⁶ Vgl. *Wagenhofer* (2009), S. 309.

¹²⁷ Vgl. IAS 19.48.

¹²⁸ Vgl. IAS 19.61.

- Versicherungsmathematische Gewinne und Verluste gemäß den Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden des Unternehmens;
- Nachzuverrechnender Dienstzeitaufwand;
- Die Auswirkungen von etwaigen Plankürzungen oder Abgeltungen.

Aufgrund des langfristigen Charakters der Rückstellung für Pensionen wird die Verpflichtung auf den Bilanzstichtag abgezinst.¹²⁹ Die Bewertung muss mit ausreichender Regelmäßigkeit vorgenommen werden. Dabei dürfen die Beträge, die im Abschluss erfasst werden, nicht wesentlich von den am Bilanzstichtag zu erfassenden Beträgen abweichen.¹³⁰ Somit ist keine jährliche oder unterjährige Bewertung vorzunehmen, sofern die Beträge nicht wesentlich abweichen.¹³¹

Kennzeichnend für die Pensionsrückstellungen ist, dass mit geplanten Aufwendungen gerechnet wird. So werden zu Jahresbeginn die versicherungsmathematischen Annahmen, der Diskontierungsfaktor und die Erträge des Planvermögens geschätzt, während am Jahresende unter Berücksichtigung der tatsächlichen Wertentwicklung der einzelnen Faktoren die tatsächliche Verpflichtung bestimmt wird. Die Differenz zwischen der errechneten und der tatsächlichen Verpflichtung ist als versicherungsmathematischer Gewinn oder Verlust auszuweisen¹³² und gegebenenfalls über die Restlaufzeit zu verteilen, sodass sich ein richtiger Ausweis des Vermögens bzw. der Verbindlichkeit in einigen Fällen erst bei der Fälligkeit der Pensionsverpflichtung ergibt.

4.4.1.1. Versicherungsmathematische Annahmen

Die versicherungsmathematischen Annahmen betreffen:¹³³

- Demographische und biometrische Annahmen (wie insbesondere Sterblichkeitswahrscheinlichkeiten, Fluktuationsraten, Invalidisierungsraten und Früh-

¹²⁹ Vgl. IAS 19.48.

¹³⁰ Vgl. IAS 19.56.

¹³¹ Vgl. Wagenhofer (2009), S. 312.

¹³² Vgl. Heuser / Theile (2009), S. 474.

¹³³ Vgl. Wagenhofer (2009), S. 313.

pensionierungsverhalten, Anteile der Anspruchsberechtigten und deren Angehörigen);

- Finanzielle Annahmen (wie den Zinssatz, das künftige Gehaltsniveau, Kostentrends bei medizinischen Versorgungsleistungen und erwartete Erträge aus dem Planvermögen).

Die finanziellen Annahmen sind entsprechend der aktuellen Markterwartungen für den Zeitraum zu treffen, der mit der Fristigkeit der Verpflichtungen korrespondiert. Dadurch wird eine fremdübliche Bewertung der Verpflichtung erreicht.¹³⁴ Die Annahmen für die Berechnung der Höhe der Leistungen haben folgende Faktoren zu berücksichtigen:

- Erwartete künftige Gehaltssteigerungen oder Gehaltstrends, wenn die Leistungen auf dem künftigen Gehalt basieren. Diese umfassen gesetzliche und sonstige vertragliche Gehaltserhöhungen, inflationsbedingte Erhöhungen, aber auch qualifikationsbedingte Gehaltserhöhungen. Dabei sind die Dauer der Zugehörigkeit zum Unternehmen, Karriereentwicklung, aber auch die Angebots- und Nachfragestruktur auf dem Arbeitsmarkt zu berücksichtigen.
- Zugesagte Leistungen aufgrund der Regelung des Plans oder einer ähnlichen Verpflichtung, wie zum Beispiel Leistungserhöhungen zur Minderung von Inflationswirkungen.
- Geschätzte künftige Änderungen des Niveaus staatlicher Leistungen (zum Beispiel der gesetzlichen Pensionshöhe), die sich auf die Leistungen des Unternehmens im Rahmen des Plans auswirken. Dies gilt allerdings nur unter der Voraussetzung, dass die Änderungen bereits in Kraft getreten sind oder verlässlich diagnostizierbar sind.

Inflationsbedingte Erhöhungen sind nicht zu berücksichtigen, da der Marktzinssatz die aktuelle Inflation inklusive einem Risikoaufschlag enthält. Weiters sind Annahmen über die erwartete Entwicklung des Planvermögens zu treffen. Diese richtet sich nach den Markterwartungen über Anlageerträge, erwartete Zinserträge sowie nach dem beizulegenden Zeitwert des Planvermögens.¹³⁵

¹³⁴ Vgl. Heuser / Theile (2009), S. 472.

¹³⁵ Vgl. Wagenhofer (2009), S. 314.

4.4.1.2. Korridormethode

Die Korridormethode hat per 01.01.2013 ihre Gültigkeit verloren. Durch eine Überarbeitung des IAS 19 durch das IASB wurde die bisher optional verwendbare Korridormethode abgeschafft. Versicherungsmathematische Gewinne und Verluste sowie nachzuverrechnender Dienstzeitaufwand sind in Jahresabschlüssen, die am oder nach dem 01.01.2013 beginnen, sofort und vollständig zu erfassen. Versicherungsmathematische Gewinne und Verluste, die bisher in Nebenaufzeichnungen mitgeführt wurden, sind im Zuge der Umstellung direkt gegen das Eigenkapital zu verbuchen.¹³⁶ Aufgrund der Vollständigkeit wird die Korridormethode dennoch nachfolgend kurz erläutert.

Die Bewertung der Pensionsverpflichtung hat regelmäßig mit den besten Schätzungen über die zukünftige Entwicklung zu erfolgen. Abweichungen der Bewertung von den besten Schätzungen werden als versicherungsmathematische Gewinne oder Verluste bezeichnet.¹³⁷ Die Ursachen der versicherungsmathematischen Gewinne oder Verluste können sein:¹³⁸

- Im Bezug auf den Verpflichtungsumfang (defined benefit obligation) können Gehalts- und Pensionssteigerungen im laufenden Jahr höher oder niedriger ausfallen als geplant;
- Es können weniger Berechtigte wegfallen, als es nach biometrischen Angaben (Sterbetafel) zu erwarten wäre;
- Der Zinssatz könnte schwanken;
- Die Börsenentwicklung könnte unerwartet gut oder schlecht ausfallen.

Die Korridormethode dient zur Glättung laufender kleiner Schwankungen und entspricht der vergleichbaren Methode nach den US-GAAP. Der Korridor beträgt 10 Prozent des höheren Wertes aus dem Barwert der Verpflichtung und des Planvermögens am Bilanzstichtag. Versicherungsmathematische Gewinne und Verluste, die diesen Grenzwert nicht überschreiten, bleiben somit außer Ansatz, da keine er-

¹³⁶ Vgl. KPMG (2011), S. 2

¹³⁷ vgl. Wagenhofer (2009), S. 314.

¹³⁸ vgl. Heuser / Theile (2009), S. 476.

folgswirksame Erfassung erfolgt.¹³⁹ Den Korridor übersteigende versicherungsmathematische Gewinne oder Verluste werden nicht in der Periode ihres Auftretens, sondern in den Folgeperioden¹⁴⁰ etwa auf die erwartete durchschnittliche Restlebensarbeitszeit der vom Plan erfassten Arbeitnehmer ergebniswirksam verteilt.¹⁴¹ Eine systematische Verteilung der versicherungsmathematischen Gewinne und Verluste über einen geringeren Zeitraum als bis zum Eintritt der Fälligkeit ist zulässig.¹⁴² Unternehmen können von dieser Methode in folgenderweise abweichen:

- Eine schnellere systematische Verteilung des den Korridor überschreitenden Betrages ist möglich.
- Die systematische Verteilung eines höheren als den Korridor überschreitende Betrag ist zulässig.
- Sämtliche versicherungsmathematische Gewinne und Verluste können erfolgswirksam angesetzt und somit auf die Korridormethode verzichtet werden.

Die Korridormethode glättet somit die Abweichungen der Schätzungen vom Bilanzansatz und streckt diese über eine längere Periode, wodurch der Bilanzansatz gut planbar wird. Allerdings kann es aufgrund nicht vorhergesehenen Trends von den Schätzungen zu starken Abweichungen im Zeitverlauf kommen. Dies kann zu massiven Über- und Unterbewertungen der Verpflichtungen führen.¹⁴³ Bei der erstmaligen Umstellung auf IFRS von einem anderen Rechnungslegungsstandard kommt die Korridormethode für Abweichungen zwischen dem bisherigen Wert des jeweiligen Rechnungslegungsstandards (z.B. UGB) und dem Wert des IAS / IFRS im Umstellungszeitpunkt nicht zur Anwendung.¹⁴⁴

Eine weitere Bilanzierungsvariante stellt die Erfassung der versicherungsmathematischen Gewinne und Verluste in der entsprechenden Periode direkt im Eigenkapital dar. Diese Methode ist als Wahlrecht konzipiert und hat auch Auswirkungen auf die Gliederung der Eigenkapitalveränderungsrechnung.¹⁴⁵ Sie liefert unverzerrte Informationen über die tatsächliche Über- oder Unterdeckung und belastet die Gewinn-

¹³⁹ vgl. *Wagenhofer* (2009), S. 315.

¹⁴⁰ vgl. *Pellens / Fülbier / Gassen* (2011), S. 462.

¹⁴¹ vgl. IAS 19.93.

¹⁴² vgl. *Wagenhofer* (2009), S. 315.

¹⁴³ Vgl. *Wagenhofer* (2009), S. 316.

¹⁴⁴ Vgl. *Heuser / Theile* (2009), S. 479.

¹⁴⁵ Vgl. *Wagenhofer* (2009), S. 317.

und Verlustrechnung nicht mit außerplanmäßigen Schwankungen der Pensionsverpflichtung.¹⁴⁶ Die Methode ist stetig anzuwenden, eine imparitatische Behandlung von Gewinnen und Verlusten ist nicht zulässig.¹⁴⁷

Die Konsequenzen einer Anwendung dieser Bilanzierungsvariante sind:¹⁴⁸

- Eine Anwendung auf alle Pläne und eingetretene Gewinne und Verluste in der entsprechenden Periode;
- Der Ausschluss einer ertragswirksamen Auflösung beim Wegfall einer Verpflichtung;
- Eine retrospektive Anpassung der Vorjahreswerte bei einer Umstellung
- Eine erfolgsneutrale Verrechnung der laufenden Nach-Steuer-Beträge mit dem Eigenkapital zu verrechnen, entweder mit Gewinnrücklagen am Jahresende oder in einer separaten Kategorie der erfolgsneutralen Eigenkapitalveränderung;
- Die Aufstellung einer Gesamtergebnisrechnung (Aufstellung der erfassten Erträge und Aufwendungen).

4.4.1.3. Planvermögen

Planvermögen können entweder Vermögen eines langfristig angelegten Fonds oder qualifizierte Versicherungsverträge sein.¹⁴⁹ Kumulative Voraussetzungen für einen längerfristig angelegten Fonds sind:¹⁵⁰

- Rechtliche unabhängig vom Unternehmen;
- Alleiniger Zweck des Fonds ist die Erfüllung von Leistungsverpflichtungen gegenüber den Arbeitnehmern;
- Ausschließliche Erfüllung der Leistungsverpflichtungen ohne Möglichkeit des Zugriffs der Gläubiger des Unternehmens;

¹⁴⁶ Vgl. *Pellens / Fülbier / Gassen* (2011), S. 470.

¹⁴⁷ Vgl. *Heuser / Theile* (2009), S. 480.

¹⁴⁸ Vgl. *Heuser / Theile* (2009), S. 480.

¹⁴⁹ Vgl. IAS 19.7.

¹⁵⁰ Vgl. *Wagenhofer* (2009), S. 319.

- Ausschluss der Möglichkeit der Rückübertragung des Vermögens auf das Unternehmen, außer es bleibt hinreichendes Vermögen vorhanden, um alle Leistungsverpflichtungen zu erfüllen oder es werden bereits geleistete Zahlungen vom Unternehmen an den Arbeitnehmer aufgrund der Leistungsverpflichtung ersetzt.

Verschiedene Versorgungspläne dürfen trotz der Annahme eines Konzerns bei der Bewertung nicht zusammengefasst werden.¹⁵¹ Durch das Saldierungsverbot sind die Berechnungen der Über- und Unterdeckung pro Plan auszuweisen und auch das Planvermögen eines Pensionsplanes darf nicht mit den Pensionsverpflichtungen eines anderen Planes saldiert werden.¹⁵² Nicht übertragbare Finanzinstrumente sowie fällige Beiträge des Unternehmens an den Fonds sind nicht Teil des Planvermögens.¹⁵³

Eine qualifizierte Versicherungspolice ist eine Versicherungspolice eines Versicherers,¹⁵⁴

- deren Erlöse ausschließlich zur Zahlung von Leistungsverpflichtungen gegenüber den Arbeitnehmern verwendet werden können;
- deren Erlöse selbst im Insolvenzfall nicht dem Zugriff der Gläubiger des Unternehmens unterliegen, außer die Erlöse werden nicht zur Erfüllung aller Leistungsverpflichtungen benötigt bereits geleistete Zahlungen des Unternehmens an den Arbeitnehmer aufgrund der Leistungsverpflichtung werden erstattet und;
- dessen Eingliederung in die Konzernstruktur des berichtenden Unternehmens oder dessen Beziehung als nahe stehendes Unternehmen des berichtenden Unternehmens nicht gegeben ist.

Sonstige Versicherungsverträge zählen nicht zum Planvermögen. Ist die Abgeltung der Leistungsverpflichtung durch die Versicherung praktisch sicher, ist das Recht auf Abgeltung gesondert als Vermögenswert zu aktivieren. Das Saldierungsverbot des

¹⁵¹ Vgl. Heuser / Theile (2009), S. 478.

¹⁵² Vgl. Heuser / Theile (2009), S. 479.

¹⁵³ Vgl. Wagenhofer (2009), S. 319.

¹⁵⁴ Vgl. IAS 19.7.

Vermögenswertes mit der Verpflichtung ist anzuwenden. Die Ermittlung des Buchwertes der Leistungsverpflichtung erfolgt durch die Bewertung des Planvermögens mit dem beizulegenden Zeitwert. Rechte aus Versicherungsverträgen sind mit dem gleichen Betrag wie die abgedeckten Verpflichtungen zu bewerten.¹⁵⁵ Dadurch kommt es zum Ansatz unrealisierter Wertsteigerungen.¹⁵⁶ Übersteigt das Planvermögen die Pensionsverpflichtungen, ist dieses Planvermögen grundsätzlich mit dem Nettobetrag, nach Abzug der Verpflichtungen, zu aktivieren. Das Prinzip der Einzelbewertung und des Saldierungsverbot der Überdeckung kann bei einzelnen Plänen zur Aktivierung führen, obwohl insgesamt eine Pensionsrückstellung vorliegt.¹⁵⁷

4.4.1.4. Plankürzung und Plantilgung

Änderungen in den Ansprüchen können auf verschiedenen Gründen beruhen. Durch diese Änderungen entsteht ein nachzuverrechnender Dienstzeitaufwand (past service cost). Dies gilt für einen Aufwand wie für einen Ertrag. Die Bewertungen von Plankürzungen und Plantilgungen entsprechen dem Grunde nach dem Gegenwartswertverfahren, konkret erfolgt eine lineare Verteilung auf zukünftige Perioden. Der Verteilungszeitraum endet mit dem Eintritt der Unverfallbarkeit der Ansprüche. Bei erheblichen Plankürzungen werden Gewinne und Verluste sofort erfolgswirksam erfasst.¹⁵⁸ Eine Plantilgung liegt vor, wenn alle rechtlichen und faktischen Verpflichtungen für einen Teil oder für die Gesamtheit der Verpflichtungen eines Planes beendet werden. Dies kann der Fall sein, wenn die Begünstigten für deren Verzicht auf die Inanspruchnahme der Leistung abgegolten werden.¹⁵⁹ Das Unternehmen kann auch einen Versicherungsvertrag erwerben, um alle Ansprüche, die Begünstigte gegenüber dem Unternehmen haben, abzudecken.¹⁶⁰

¹⁵⁵ Vgl. *Wagenhofer* (2009), S. 319 f.

¹⁵⁶ Vgl. *Heuser / Theile* (2009), S. 473.

¹⁵⁷ Vgl. *Heuser / Theile* (2009), S. 489 f.

¹⁵⁸ Vgl. *Wagenhofer* (2009), S. 318.

¹⁵⁹ Vgl. IAS 19.112.

¹⁶⁰ Vgl. IAS 19.113.

4.4.1.5. Laufender und nachzuverrechnender Dienstzeitaufwand

Der laufende Dienstzeitaufwand ist jener Betrag, um den der Barwert der leistungsorientierten Verpflichtung durch die in der Periode zusätzlich erdienten Pensionsansprüche steigt. Dieser Anstieg der Verpflichtung kann aus Neuzusagen von Leistungen oder Änderungen bestehender Leistungsansprüche resultieren. Dieser nachzuverrechnende Dienstzeitaufwand (past service cost) ist linear bis zum Zeitpunkt des Eintrittes der Unverfallbarkeit (vested) zu verteilen. Eine Korridormethode ist nicht anzuwenden.¹⁶¹ Resultieren die Leistungsansprüche aus Arbeitsleistungen aus früheren Perioden, sind diese Leistungsansprüche wie Leistungsansprüche aus der aktuellen Periode zu behandeln.¹⁶² Noch verfallbare Leistungen sind linear über den durchschnittlichen Zeitraum bis zum Eintritt der Unverfallbarkeit der Anwartschaften zu verteilen. Gewinne und Verluste aus etwaigen Plankürzungen oder Abgeltungen sind sofort ergebniswirksam zu erfassen.¹⁶³ Nachzuverrechnender Dienstzeitaufwand beinhaltet nicht:¹⁶⁴

- Abweichungen der tatsächlichen von den ursprünglich angenommenen Gehaltssteigerungen (versicherungsmathematische Annahmen);
- Abweichungen der freiwilligen Rentenanpassungen bei einer faktischen Verpflichtung (versicherungsmathematische Annahmen);
- Leistungsverbesserungen aus versicherungsmathematischen Gewinnen aufgrund einer Vermögensüberdeckung eines Planes bei einer rechtlichen Verpflichtung zur Weitergabe der Überdeckung an Arbeitnehmer (versicherungsmathematischer Verlust);
- Zuwachs an unverfallbaren Leistungen, wenn Arbeitnehmer die Bedingungen der Unverfallbarkeit erfüllen (laufender Dienstzeitaufwand in der Periode);
- Auswirkungen von Planänderungen, die zukünftige Leistungen reduzieren (Plankürzung).

¹⁶¹ Vgl. Mackenzie et al. (2011), S. 801 f.

¹⁶² Vgl. Amtsblatt der Europäischen Union (2009), L21/22.

¹⁶³ Vgl. Pellens / Fülber / Gassen (2011), S. 469.

¹⁶⁴ Vgl. Amtsblatt der Europäischen Union (2009), L21/22.

4.4.1.6. Zinssatz

Der Zinssatz zur Abzinsung der künftigen Leistungen ist der Normalzins vor Steuern¹⁶⁵ und ist wie folgt zu bestimmen:¹⁶⁶

- Bei der Ermittlung des Zinssatzes sind die Verhältnisse am Bilanzstichtag ausschlaggebend.
- Die Grundlage des risikolosen Zinssatzes bildet der Marktvergleich mit erst-rangigen, festverzinslichen Industriefinanzen. Gibt es für solche keinen liquiden Markt, ist auf die Marktrendite von Bundesanleihen abzustellen. Das Investitionsrisiko wird hierbei außer Acht gelassen, es wird nur der Zeitwert des Geldes abgebildet.
- Die Finanzen müssen hinsichtlich der zugrunde liegenden Währung und der Laufzeiten mit der Währung und den voraussichtlichen Fristigkeiten der Verpflichtungen übereinstimmen.

Der Zinssatz beinhaltet lediglich den Zeitwert des Geldes. Versicherungsmathematische Risiken, Anlagerisiken und Unternehmensspezifische Risiken, wie das Ausfallrisiko oder das Risiko der zukünftigen Entwicklung, werden nicht berücksichtigt.¹⁶⁷

4.4.1.7. Besonderheiten der Bewertung

„Der Barwert der leistungsorientierten Verpflichtung am Bilanzstichtag wird nach versicherungsmathematischen Grundsätzen mit der Methode der laufenden Einmalprämien (projected unit credit method) ermittelt. Diese Methode wird häufig auch als Anwartschaftsbarwertverfahren bezeichnet. Diese ist die einzige zulässige Bewertungsmethode. Der so ermittelte Barwert der leistungsorientierten Verpflichtung wird als defined benefit obligation (DBO) bezeichnet und entspricht der projected benefit obligation (PBO) nach SFAS 87“.¹⁶⁸ Die Annahme, die hinter der Methode der laufenden Einmalprämien steht, ist die, dass der Arbeitnehmer jährlich

¹⁶⁵ Vgl. Pellens / Fülbier / Gassen (2011), S. 461.

¹⁶⁶ Vgl. Wagenhofer (2009), S. 313.

¹⁶⁷ Vgl. Wagenhofer (2009), S. 313.

¹⁶⁸ Wagenhofer (2009), S. 310.

einen zusätzlichen, gleichen Teil des gesamten künftigen Anspruches erdient. Der Barwert der Verpflichtung ist die Abzinsung der bis zum Ende des betreffenden Geschäftsjahres erdienten Teilansprüche. Die Dotierung der Rückstellung wird in Zinsaufwand (interest cost), das ist der Betrag, um den sich die Verpflichtung durch die sinkende Abzinsungsdauer erhöht, und Dienstzeitaufwand (current service cost), das sind im betreffenden Jahr neu erdiente Ansprüche, getrennt. Bei einem wesentlichen Anstieg der Ansprüche aufgrund der erbrachten Arbeitsleistung in späteren Dienstjahren erfolgt die Zuordnung linear anstatt durch die Methode der laufenden Einmalzahlungen. Für den Fall, dass die Ansprüche im Zeitablauf sinken, gibt es keine Sonderregelungen.¹⁶⁹

4.4.2. Leistungsorientierte Pläne nach US-GAAP

Die Bilanzierung von Pensionsverpflichtungen basiert auf Grundprinzipien, die für die Ermittlung des Pensionsaufwandes und der Bilanzierung von Pensionsverpflichtungen von immanenter Bedeutung sind.¹⁷⁰ Im Folgenden werden diese Grundprinzipien näher erklärt. Ein Pendant zu der Korridormethode im IAS / IFRS lässt sich auch im US-GAAP finden. Prinzipiell werden zwar alle Veränderungen von Vermögen oder Schulden als Aufwand bzw. Ertrag erfasst, die Veränderungen der Pensionsverpflichtungen werden jedoch nicht sofort bei deren Entstehung verbucht. Diese werden aufgrund ihrer Ergebnis glättenden Wirkung verteilt auf die Folgeperioden erfasst. Eine zusätzliche Verbindlichkeit ist dann auszuweisen, wenn durch diese Korridormethode eine eklatante Unterdeckung des Pensionsfonds entsteht. Diese Verbindlichkeit ist ergebnisneutral zu bilden. Entgegen des grundsätzlich geltenden Saldierungsverbots von Vermögen und Schulden werden die Pensionsverpflichtungen mit dem Marktwert des Vermögens im Pensionsfonds saldiert, obwohl die Erfüllung der Verpflichtungen noch ausständig ist und der Arbeitgeber die Risiken von Wertschwankungen ausgleichen muss.¹⁷¹ Die Pensionsleistung hängt bei leistungsorientierten Pensionsplänen von der Höhe des Gehalts, der Anzahl der Dienstjahre und/oder eventuell gezahlter Abfindungen ab. Der Pensionsanspruch der Arbeitnehmer richtet sich nach der sich aus der Leistungsformel ergebenden, vertraglich ver-

¹⁶⁹ Vgl. *Wagenhofer* (2009), S. 310 f.

¹⁷⁰ Vgl. *KPMG* (2007), S. 119.

¹⁷¹ Vgl. *KPMG* (2007), S. 120.

einbarten, Pensionsleistung.¹⁷² Der Arbeitgeber leistet die Beiträge und trägt das volle Risiko, dass die Leistung gemäß der Leistungsformel erreicht wird. Der Pensionsaufwand entspricht dem Erwartungswert des tatsächlichen Nettoversorgungsaufwandes zum Beginn des Geschäftsjahres. Er besteht aus folgenden Komponenten:¹⁷³

- Dienstzeitaufwand (Service cost);
- Finanzmathematisch bedingter Anstieg des Barwerts (Interest cost);
- Erwartete Rendite aus dem Planvermögen (Expected Return on Plan Assets / Actual Return on Plan Assets);
- Nachzuverrechnender Dienstzeitaufwand (Amortization of Unrecognized Prior Service Cost) ;
- Versicherungsmathematische Gewinne oder Verluste (Gain or Loss to the Extent Recognized);
- Amortisation von Nettovermögen und Schulden (Amortization of any net transition asset or obligation existing at the date of initial application of this Statement and remaining in accumulated other comprehensive income).

Dabei stellen folgende Bewertungsmethoden die Basis für die Ermittlung der Höhe der Pensionsverpflichtungen dar.¹⁷⁴

- Anwartschaftsbarwert ohne Berücksichtigung künftiger Gehaltssteigerungen (Accumulated Benefit Obligation – ABO);
- Anwartschaftsbarwert unter Berücksichtigung künftiger Gehaltssteigerungen (Projected Benefit Obligation – PBO).

Die Accumulated Benefit Obligation entspricht dem „Barwert aller verfallbaren und unverfallbaren erdienten Ansprüche auf der Basis des aktuellen Gehaltsniveaus“.¹⁷⁵

Die Projected Benefit Obligation entspricht dem „Barwert aller verfallbaren und unverfallbaren Ansprüche auf der Basis des geschätzten Gehaltsniveaus zum

¹⁷² Vgl. FAS 87.11.

¹⁷³ Vgl. FAS 87.20.

¹⁷⁴ Vgl. Wiley (2010), S. 942.

¹⁷⁵ KPMG (2007), S. 121.

Zeitpunkt der Pensionierung“¹⁷⁶ und wird durch das Anwartschaftsbarwertverfahren ermittelt. Der Mindestausweis der Pensionsverpflichtung (additional minimum liability) wird mittels der „Accumulated Benefit Obligation“ ermittelt. Die Ermittlung des Pensionsaufwandes und der Pensionsrückstellung erfolgt mittels der „Projected Benefit Obligation“. Ist der Pensionsanspruch von der Gehaltsentwicklung völlig unabhängig, entsprechen sich die beiden Verfahren. Ist die Berechnungsformel für die Pensionsformel gehaltsabhängig, ist der Pensionsanspruch mittels der Projected Benefit Obligation zu ermitteln. Dabei sind Annahmen über die Einkommens- und Rentendynamik zu treffen. Ferner sind eine Reihe versicherungsmathematischer Annahmen für die Ermittlung der Projected Benefit Obligation zu treffen, wie:

- Demografische und biometrische Annahmen (wie die Sterblichkeit, Fluktuation und Eintreten des Pensionsfalles);
- Ökonomische Annahmen (wie Renten- und Gehaltstrends).

Der Zinssatz ist das zentrale Element zur Ermittlung der Höhe der Pensionsverpflichtung. Dieser soll sich an der Rendite hochwertiger, festverzinslicher Wertpapiere mit guter Bonität und vergleichbarer Laufzeit orientieren. Fremdübliche Zinssätze (Settlement rates) sind nach Auffassung der amerikanischen Wertpapieraufsichtsbehörde SEC nicht zulässig. Der Zinssatz ist an jedem Bewertungsstichtag neu zu ermitteln, woraus eine gewisse Volatilität des periodischen Nettopensionsaufwandes (net periodic pensions cost – NPPC) entstehen kann, die jedoch durch diverse Verfahren geglättet wird. Abweichend vom Bilanzstichtag kann auch ein anderer Termin gewählt werden, sofern dieser nicht mehr als drei Monate vor dem Bilanzstichtag liegt.¹⁷⁷

¹⁷⁶ KPMG (2007), S. 121.

¹⁷⁷ Vgl. KPMG (2007), S. 121 f.

4.4.2.1. Versicherungsmathematische Annahmen

Die versicherungsmathematischen Annahmen betreffen:¹⁷⁸

- Demographische und biometrische Annahmen (wie insbesondere Sterblichkeit, Fluktuationen und Eintreten des Pensionsfalls);
- Ökonomische Parameter (wie den Zinssatz, Renten- und Gehaltstrends).

Diese sind bei der erstmaligen Bildung des leistungsorientierten Planes festzulegen und im Sinne der Bilanzkontinuität beizubehalten. Sollten sich gravierende Änderungen ergeben, sind die versicherungsmathematischen Annahmen entsprechen anzupassen und bei der Berechnung des leistungsorientierten Planes zu berücksichtigen.

4.4.2.2. Korridormethode

Die Korridormethode nach IAS / IFRS ist im Wesentlichen der Korridormethode nach US-GAAP nachempfunden, wodurch sich im Wesentlichen kaum Unterschiede ergeben. Aufgrund der Annahme, dass sich versicherungsmathematische Gewinne und Verluste über die Laufzeit ausgleichen, werden diese nicht bei Eintreten erfasst, sondern über die Laufzeit verteilt amortisiert. Eine Ausnahme ergibt sich nur bei starken Abweichungen, die sich an der geplanten und prognostizierten Entwicklung der Pensionsvorsorge ergeben, und beträgt 10% des höheren Wertes vom Anschaffungsbarwert unter Berücksichtigung künftiger Gehaltssteigerungen (projected benefit obligation) und dem Marktwert des Planvermögens (market-related value of plan assets) als Obergrenze¹⁷⁹ beziehungsweise 10% des niedrigeren Wertes vom Anschaffungsbarwert unter Berücksichtigung künftiger Gehaltssteigerungen (projected benefit obligation) und dem Marktwert des Planvermögens (market-related value of plan assets) als Untergrenze. Der Mindestbetrag der Amortisation errechnet sich aus dem Betrag, der den Korridor über- oder unterschreitet, dividiert durch die durchschnittliche Restarbeitszeit aller aktiven Beschäftigten, korrigiert um die Fluktuation.¹⁸⁰ Eine von der linearen Amortisierung der versicherungsmathematischen Gewinne und Ver-

¹⁷⁸ Vgl. KPMG (2007), S. 122.

¹⁷⁹ Vgl. Reinstein / Churyk (2011), S. 6.

¹⁸⁰ Vgl. KPMG (2007), S. 125.

luste abweichende, systematische Methode ist ebenfalls zulässig, sofern folgende Voraussetzungen erfüllt sind:¹⁸¹

- es erfolgt eine schnellere Amortisierung;
- die Methode ist konsistent;
- die Methode wird für versicherungsmathematische Gewinne und Verluste gleichermaßen angewandt;
- die Methode wird im Anhang beschrieben.

Eine Pflicht zur Verwendung der Korridormethode besteht nicht für Wirtschaftsjahre, die bis zum 31.12.2012 beginnen.¹⁸² Ein Verbot zur Verwendung der Korridormethode besteht für Wirtschaftsjahre, die am oder nach dem 01.01.2013 beginnen.¹⁸³

4.4.2.3. Planvermögen

Das Planvermögen umfasst in der Regel festverzinsliche Wertpapiere, Dividendenzertifikate, Immobilienvermögen und andere Investitionen, die von einem Pensionsfonds verwaltet werden. Es muss derart vom Unternehmen getrennt sein, dass dieses Planvermögen ausschließlich zur Tilgung der Pensionsverpflichtungen verwendet werden kann. Insbesondere in Fällen der Insolvenz dürfen Gläubiger des Unternehmens keinen Zugriff auf das Planvermögen haben. Das Planvermögen ist am selben Bilanzstichtag wie die projected benefit obligation mit ihren Marktwerten (fair value) zu bewerten.¹⁸⁴

4.4.2.4. Plankürzung und Plantilgung

Eine Plankürzung (curtailment) ist eine wesentliche Minderung eines Pensionsplanes. Dies kann durch eine Verminderung der Pensionsansprüche oder durch eine verkürzte durchschnittliche Zugehörigkeit der Dienstnehmer zum Unternehmen erfol-

¹⁸¹ Vgl. *Reinstein / Churyk* (2011), S. 6.

¹⁸² Vgl. *Born* (2007), S. 562.

¹⁸³ Vgl. *KPMG* (2011), S. 2

¹⁸⁴ Vgl. *KPMG* (2007), S. 122 f.

gen.¹⁸⁵ Dabei sind die rückwirkenden Planänderungen (unrecognized prior service costs) sofort als Aufwand zu erfassen. Die Änderungen zukünftiger Gehaltssteigerungen (projected benefit obligation) ergeben entweder einen Gewinn, der beim Vollzug der Plankürzungen zu verbuchen ist, oder einen Verlust, der bei einem wahrscheinlichen (probable) Eintritt zu verbuchen ist, wenn dessen Auswirkungen mit hinreichender Genauigkeit (reasonably estimate) ermittelt werden können.¹⁸⁶ Die wichtigsten Voraussetzungen für eine Plantilgung lauten wie folgt.¹⁸⁷

- die Tilgung ist unwiderruflich (irrevocable action);
- die Befreiung des Arbeitgebers von der Erfüllung des Pensionsanspruchs (relieves the employer of primary responsibility for a pension benefit obligation);
- die Beseitigung aller damit verbundenen Risiken (eliminates significant risks related to the obligation and the assets used to effect the settlement).

Die häufigsten Arten dieser Transaktionen sind:¹⁸⁸

- Einmal-Barauszahlungen der Arbeitnehmer;
- der Verkauf eines Betriebes oder Betriebsteiles;
- eine befreiende Übertragung der Verpflichtung an eine Versicherung.

Eine Fortführung des verzögerten Bilanzansatzes (delayed recognition) erscheint in diesem Zusammenhang nicht mehr sinnvoll, daher werden anteilig die damit verbundenen Gewinne und Verluste sofort ergebniswirksam.

4.4.2.5. Laufender und nachzuverrechnender Dienstzeitaufwand

Der laufende Dienstzeitaufwand (service cost) ist der versicherungsmathematische Barwert des zusätzlichen Pensionsanspruchs, der durch den Arbeitnehmer in der entsprechenden Periode durch die Tätigkeit im Betrieb erarbeitet wurde.¹⁸⁹ Der

¹⁸⁵ Vgl. *Bragg* (2010), S. 938.

¹⁸⁶ Vgl. *KPMG* (2007), S. 128.

¹⁸⁷ Vgl. FAS 88.3.

¹⁸⁸ Vgl. *KPMG* (2007), S. 127.

¹⁸⁹ Vgl. *Bragg* (2010), S. 944.

nachzuverrechnende Dienstzeitaufwand (prior service cost) kommt bei leistungsorientierten Vorsorgeplänen zum Tragen. Bei diesen Plänen können Pensionszusagen rückwirkend geändert werden. Diese werden gewöhnlich vom Arbeitgeber gewährt, um daraus einen zukünftigen wirtschaftlichen Nutzen ziehen zu können.¹⁹⁰

4.4.2.6. Zinssatz

Die Grundlage für die Berechnung des Zinssatzes bildet die Rendite hochwertiger, festverzinslicher Wertpapiere mit guter Bonität. Eine Zerobond-Anleihe bietet sich besonders gut als Vergleichsmöglichkeit, da durch die fehlenden, jährlichen Zinsauschüttungen der aktuelle Kurs der Anleihe den Barwert derselben darstellt. Der Ansatz von fremdüblichen Zinssätzen (settlement rates) ist nach SEC-Auffassung unzulässig. Der Zinssatz ist zu jedem Periodenabschluss (measurement date) neu zu ermitteln. Der Zeitpunkt zur Ermittlung des Zinssatzes muss nicht mit dem Bilanzstichtag übereinstimmen, darf jedoch maximal um drei Monate abweichen.¹⁹¹

4.4.2.7. Besonderheiten der Bewertung

Die standardisierte Ermittlung der periodischen Nettopensionsverpflichtungen (net periodic pension cost (NPPC)) stellen ein wichtiges Element der Bilanzierung von Pensionsverpflichtungen dar. Das einzige, für die Berechnung der Höhe der Pensionsrückstellung zugelassene, versicherungsmathematische Verfahren, ist das Anwartschaftsbarwertverfahren (projected unit credit method). Der Aufwand für Versorgungsansprüche (service costs) stellen eine wichtige Komponente der periodischen Nettopensionsverpflichtungen (net periodic pension cost) dar und sind nach der Berechnungsformel für Pensionsansprüche zu ermitteln.¹⁹² Die periodischen Nettopensionsverpflichtungen (net periodic pension cost – NPPC) setzen sich aus folgenden Komponenten zusammen:¹⁹³

¹⁹⁰ Vgl. Bragg (2010), S. 949.

¹⁹¹ Vgl. KPMG (2007), S. 122.

¹⁹² Vgl. KPMG (2007), S. 119 f.

¹⁹³ Vgl. FAS 87.20.

- Dienstzeitaufwand (Service cost);
- Finanzmathematisch bedingter Anstieg des Barwerts (Interest cost);
- Erwartete Rendite aus dem Planvermögen (Expected Return on Plan Assets / Actual Return on Plan Assets);
- Nachzuverrechnender Dienstzeitaufwand (Amortization of Unrecognized Prior Service Cost) ;
- Versicherungsmathematische Gewinne oder Verluste (Gain or Loss to the Extent Recognized);
- Amortisation von Nettovermögen und Schulden (Amortization of any net transition asset or obligation existing at the date of initial application of this Statement and remaining in accumulated other comprehensive income).

Das Prinzip der Minimum Pension Liability besagt, dass bei Erreichen einer bestimmten Deckungslücke des Planvermögens eine zusätzliche Pensionsverbindlichkeit (minimum pension liability) passiviert werden muss. Der Anwartschaftsbarwert auf Basis des aktuellen Gehaltsniveaus (accumulated benefit obligation) ist der Maßstab und muss mindestens durch den Marktwert des Planvermögens und durch die passivierte Pensionsverbindlichkeit gedeckt sein. Ist der Anwartschaftsbarwert auf Basis des aktuellen Gehaltsniveaus nicht gedeckt, ist in Höhe der Differenz eine so genannte zusätzliche Mindestpensionsverpflichtung (additional minimum pension liability) zu buchen. An jedem Bilanzstichtag (measurement date) ist die zusätzliche Pensionsverbindlichkeit (additional minimum liability) neu zu ermitteln. Änderungen zum vorherigen Ansatz werden als Korrektur der ursprünglichen Änderung des Ansatzes gebucht. Der nachzuverrechnende Dienstzeitaufwand wird als immaterieller Vermögensgegenstand aktiviert und auf den Zeitraum bis zur Unverfallbarkeit der Leistung verteilt. Vermindert sich die zusätzliche Pensionsverpflichtung von einem Bilanzstichtag auf den nächsten, ist diese Minderung erst im kumulierten übrigen Eigenkapital (other comprehensive income) und danach beim immateriellen Vermögensgegenstand zu erfassen.¹⁹⁴

¹⁹⁴ Vgl. KPMG (2007), S. 126 f.

4.4.3. Leistungsorientierte Pläne nach dem UGB

Leistungsorientierte Pensionspläne sind vergleichbar mit dem Begriff der Pensionsrückstellung. Pensionsverpflichtungen sind grundsätzlich nach versicherungsmathematischen Grundsätzen zu bewerten.¹⁹⁵ Die Bewertung hat mittels jährlicher Gutachten zu erfolgen. Zur vereinfachten Ermittlung der Pensionsrückstellung darf auch, sofern keine erhebliche Abweichung der Berechnungsergebnisse vorliegt, ein bestimmter Prozentsatz der fiktiven Ansprüche angesetzt werden.¹⁹⁶ Steuerlich ist das Teilwertverfahren vorgegeben. Künftige Lohn- und Gehaltssteigerungen bleiben bei der Berechnung außer Ansatz.¹⁹⁷ Die Erhöhung des Pensionsanspruches stellt Lohn- und Gehaltsaufwand dar, da dieser Anspruch mit der Tätigkeit im Unternehmen zusammenhängt. Der Pensionsaufwand der entsprechenden Periode ist die Differenz des ermittelten Teilwertes. Diese Dotierung setzt sich aus der Erhöhung des Anspruches und einer Zinskomponente zusammen.¹⁹⁸

4.4.3.1. Versicherungsmathematische Annahmen

Eine Pensionsrückstellung ist mit dem Barwert anzusetzen, der sich nach versicherungsmathematischen Grundsätzen ergibt. Die Pensionsanwartschaft ist nach vernünftiger kaufmännischer Beurteilung zu bewerten.¹⁹⁹ Die versicherungsmathematischen Annahmen betreffen:²⁰⁰

- Biometrische Rechnungsgrundlagen (Invaliditäts- und Sterbewahrscheinlichkeiten);
- Rechnungszinsfuß;
- Fluktuation;
- Etwaige Altersgrenzen.

¹⁹⁵ Vgl. § 211 Abs. 2 UGB.

¹⁹⁶ Vgl. Butollo / Schmidt-Karall / Prachner (2006), S. 137 f.

¹⁹⁷ Vgl. Born (2007), S. 563.

¹⁹⁸ Vgl. Hayn / Waldersee (2008), S. 228.

¹⁹⁹ Vgl. Hayn / Waldersee (2008), S. 230.

²⁰⁰ Vgl. Hayn / Waldersee (2008), S. 232.

Änderungen der zugrunde liegenden Annahmen sind sofort zum Zeitpunkt der Kenntnis zu berücksichtigen.

4.4.3.2. Korridormethode

Ein Korridor ist nach dem UGB nicht vorgesehen.²⁰¹

4.4.3.3. Planvermögen

Eine erforderliche Wertpapierdeckung oder Rückdeckungsversicherung nach steuerlichen Vorschriften ist nicht mit dem Planvermögen zu vergleichen. Eine Saldierung mit der Rückstellung ist daher ausgeschlossen. Sollte sich das Unternehmen doch dazu entschließen, eine entsprechende Vorsorge durch Wertpapiere zu treffen, hat, im Gegensatz zu IFRS, die Bewertung nach UGB nach den Vorschriften über Finanzanlagen zu erfolgen. Es gilt das gemilderte Niederstwertprinzip sowie das Anschaffungskostenprinzip,²⁰² das bedeutet, dass die Finanzanlagen maximal mit ihren Anschaffungskosten bewertet werden dürfen.

4.4.3.4. Plankürzung und Plantilgung

Eine Auflösung von Pensionsrückstellungen ist nur dann zulässig, wenn die zugrunde liegenden Verpflichtungen wegfallen.²⁰³

4.4.3.5. Laufender und nachzuverrechnender Dienstzeitaufwand

Der laufende und nachzuverrechnende Dienstzeitaufwand wird laufend als Aufwand erfasst.²⁰⁴

²⁰¹ Vgl. Butollo / Schmidt-Karall / Prachner (2006), S. 138.

²⁰² Vgl. Butollo / Schmidt-Karall / Prachner (2006), S. 138.

²⁰³ Vgl. Hayn / Waldersee (2008), S. 238.

²⁰⁴ Vgl. Butollo / Schmidt-Karall / Prachner (2006), S. 138.

4.4.3.6. Zinssatz

Steuerlich ist ein Kapitalisierungszinsfuß von 6 % vorgeschrieben, während nach dem Unternehmensgesetzbuch auch ein niedrigerer Zinsfuß angewendet werden kann.²⁰⁵ Dieser unternehmensrechtliche Zinsfuß entspricht dem um die Geldentwertungsrate bereinigten Kapitalmarktzinssatz für langfristiges Kapital und liegt zwischen 3,5 % und 4 %.²⁰⁶

4.4.3.7. Besonderheiten der Bewertung

Im Vergleich zu den IAS / IFRS beziehungsweise zu den US-GAAP findet sich nach dem UGB weder die Korridormethode noch eine entsprechende Regelungen etwaigen Planvermögens. Nach dem UGB wird der tatsächliche Aufwand ohne Glättungsmechanismen dargestellt. Rentenverpflichtungen sind mit dem Barwert der zukünftigen Auszahlungen und in der Höhe anzusetzen, die nach vernünftiger unternehmerischer Beurteilung notwendig ist.²⁰⁷

4.4.4. Beitragsorientierte Pläne nach IAS / IFRS

Die Höhe der Leistungen der Beitragsorientierten Pensionspläne richtet sich nach der Höhe der Beiträge, die das Unternehmen an den Plan oder an ein Versicherungsunternehmen gezahlt haben, und den Erträgen aus der Anlage dieser Beiträge.²⁰⁸ Das versicherungsmathematische Risiko und das Anlagerisiko werden daher vom Arbeitnehmer getragen.²⁰⁹ Beiträge, deren Fälligkeiten mehr als zwölf Monate nach dem Ende des entsprechenden Geschäftsjahres liegen, sind abzuzinsen. Der Zinssatz entspricht dem am Bilanzstichtag geltenden Marktzinssatz für erstklassige, festverzinsliche Industriefinanzen.²¹⁰

²⁰⁵ Vgl. Born (2007), S. 563.

²⁰⁶ Vgl. Butollo / Schmidt-Karall / Prachner (2006), S. 138.

²⁰⁷ Vgl. § 211 Abs. 1 UGB.

²⁰⁸ Vgl. IAS 19.25 lit. a.

²⁰⁹ Vgl. IAS 19.25 lit. b.

²¹⁰ Vgl. Mackenzie et al. (2011), S. 796.

4.4.5. Beitragsorientierte Pläne nach US-GAAP

Bei einem beitragsorientierten Pensionsplan verpflichtet sich der Arbeitgeber gegenüber dem Arbeitnehmer, jährlich einen fixen Beitrag an einen externen Pensionsfonds zu leisten. Das Anlagerisiko geht somit auf den Arbeitnehmer über. Die Höhe der Beitragsorientierten Pensionspläne richtet sich daher nach der Höhe des vereinbarten fixen Beitrages.²¹¹ Werden die Beiträge an einen externen Fonds entrichtet, wird die Verpflichtung des Unternehmens durch die zu entrichtenden Beiträge an den Fonds bestimmt.²¹²

4.4.6. Beitragsorientierte Pläne nach dem UGB

Bei beitragsorientierten Versorgungszusagen bestehen im Prinzip keine Unterschiede zu IAS / IFRS und US-GAAP, da die Verpflichtung bei allen drei Rechnungssystemen in der Zahlung der vereinbarten Beiträge besteht.²¹³ Eine Rückstellung kann bei beitragsorientierten Plänen nicht gebildet werden. Leistet das Unternehmen die erforderlichen, meist gleich hohen, Beiträge nicht, ist eine entsprechende Verbindlichkeit auszuweisen.²¹⁴

²¹¹ Vgl. *KPMG* (2007), S. 118.

²¹² Vgl. *Wagenhofer* (2009), S. 309.

²¹³ Vgl. *Born* (2007), S. 563.

²¹⁴ Vgl. *Hayn / Waldersee* (2008), S. 226.

4.5. Ausweis von Pensionsrückstellungen in der Bilanz

4.5.1. Leistungsorientierte Pläne nach IAS / IFRS

Die auszuweisende Schuldposition in der Bilanz ermittelt sich wie folgt:²¹⁵

- Barwert der leistungsorientierten Pensionsverpflichtung zum Bilanzstichtag
- +/- versicherungsmathematische Gewinne oder Verluste
- nach zu verrechnender Dienstzeitaufwand
- Zeitwert des Planvermögens zum Bilanzstichtag
- = Schuldposition in der Bilanz (defined benefit liability)

Die Schuldposition in der Bilanz ist somit die Unterdeckung der zugesagten Verpflichtung zum Bilanzstichtag.²¹⁶ Sie wird üblicherweise als „Pensionsrückstellung“ oder als „Pensionsverpflichtung“ unter den langfristigen Verbindlichkeiten ausgewiesen. Entgegen der üblichen Vorschriften sind bei den Pensionsverpflichtungen auf die kurzfristig fälligen Auszahlungsbeträge unter den langfristigen Verbindlichkeiten.²¹⁷ Die Schuldposition muss jedoch nicht immer negativ sein. Falls es zu einer Überdeckung oder Vorauszahlung kommt, ist ein Aktivposten anzusetzen. Dieser Aktivposten ist jedoch betragsmäßig mit einer Obergrenze versehen. Er darf die Summe aus dem Tageswert der erzielbaren Rückerstattungen und zukünftiger Beitragsreduzierungen nicht übersteigen.²¹⁸ Diese Obergrenze wird „asset ceiling“ genannt. Der Aktivposten ist nur insoweit anzusetzen, als er die Summe aus noch nicht erfassten versicherungsmathematischen Verlusten, nachzuverrechnendem Dienstzeitaufwand und dem Barwert von Rückerstattungen oder Minderungen künftiger Beitragszahlungen an den Plan übersteigt.²¹⁹

²¹⁵ Vgl. IAS 19.54.

²¹⁶ Vgl. IAS 19.58.

²¹⁷ Vgl. Heuser / Theile (2009), S. 493.

²¹⁸ Vgl. IAS 19.58.

²¹⁹ Vgl. Wagenhofer (2009), S. 321.

Folgende Obergrenzen können bei der Berechnung des Aktivwertes relevant sein:²²⁰

- Ein Nutzen in Form künftiger Rückflüsse oder Ansprüche Aktivierung der entsprechenden Vermögenswerte wird mit dem entsprechenden Zinssatz angezinst.
- Übersteigt der vorläufige Vermögensüberschuss den Nutzenbarwert, ist der Aktivposten wert zu berichtigen und die Dotierung dieser Wertberichtigung im Pensionsaufwand separat auszuweisen.
- Eine Auflösung der Wertberichtigung darf nur erfolgen, wenn sie nicht nur auf versicherungsmathematischen Verlusten basiert.

Es besteht nicht nur die Pflicht der Erfassung einer rechtlichen Verpflichtung, sondern auch einer faktischen Verpflichtung, wenn das Unternehmen keine realistische Alternative zur Zahlung der Leistungen an die Arbeitnehmer hat.²²¹ Diese Verpflichtungen sind als Schuld in der Bilanz auszuweisen.²²²

Das Planvermögen unterliegt nicht dem Zugriff des Unternehmers und der Gläubiger. Da es sich um eine eigenständige Vermögenseinheit handelt, ist der ein Ansatz in der Bilanz nicht möglich. Allerdings wird die Leistungsverpflichtung des Unternehmens an die Arbeitnehmer reduziert, wodurch die Deckung der Leistungsverpflichtung durch das Planvermögen die ausgewiesene Leistungsverpflichtung des Unternehmens reduziert.²²³ Als Planvermögen gilt auch, wenn die Leistungsverpflichtung an eine Versicherungsgesellschaft abgetreten wurden. Diese Forderung gegenüber der Versicherungsgesellschaft in Form eines qualifizierten Versicherungsvertrages wird als Vermögenswert aktiviert, wenn die Abgeltung der Verpflichtung durch die Versicherung als praktisch sicher gilt. Die Aktivierung unterliegt dem Saldierungsverbot.²²⁴ Neben der Erfassung der Pensionsverpflichtungen als Schuld besteht weiters im Jahr der Entstehung der versicherungsmathematischen Gewinne und Verluste ein bilanzielles Wahlrecht, diese erfolgsneutral im Eigenkapital zu erfassen.²²⁵

²²⁰ Vgl. Heuser / Theile (2009), S. 490.

²²¹ Vgl. IAS 19.52.

²²² Vgl. IAS 19.54.

²²³ Vgl. Wagenhofer (2009), S. 320.

²²⁴ Vgl. Wagenhofer (2009), S. 319.

²²⁵ Vgl. Mackenzie et al. (2011), S. 795.

4.5.2. Beitragsorientierte Pläne nach IAS / IFRS

Der Ausweis in der Bilanz gestaltet sich relativ einfach, da das Unternehmen nur zur Zahlung festgelegter Beiträge verpflichtet ist. Es gibt weder Bewertungsprobleme mit fehlenden Nachschussverpflichtungen oder Planvermögen, noch Schwierigkeiten mit der versicherungsmathematischen Berechnung des Pensionsaufwandes. Es kann nur die Möglichkeit eintreten, eine Abzinsung vornehmen zu müssen, wenn die geleisteten Beiträge an den Pensionsvorsorgeplan nicht innerhalb von zwölf Monaten nach der Leistungserbringung des Arbeitnehmers fällig werden.²²⁶

4.5.3. Leistungsorientierte Pläne nach US-GAAP

Ist die Zahlung an den Fonds geringer als die vereinbarten Zahlungen, ist eine Verbindlichkeit zu bilden, welche die Differenz zwischen der Zahlung und dem ermittelten Pensionsaufwand ergibt. Ist die Zahlung an den Fonds höher, ist ein Vermögenswert zu aktivieren.²²⁷ Verfügt ein Unternehmen über mehrere Pensionspläne, ist eine Gesamtsumme aller unterfinanzierten Pläne und eine Gesamtsumme aller überfinanzierten Pläne zu berechnen. Diese werden getrennt in als Vermögenswert bzw. als Schuld ausgewiesen und unterliegen dem Saldierungsverbot.²²⁸ Der Finanzierungsstatus (funded status) ist die Differenz aus dem Marktwert des Planvermögens und dem Barwert aller Ansprüche auf Basis des zu erwartenden Gehaltsniveaus zum Zeitpunkt der Pensionierung (projected benefit obligation) bzw. dem Barwert aller Ruhestandsvergütungen (accumulated postretirement benefit obligation). Dieser Finanzierungsstatus ist bei Überdeckung als Vermögenswert und bei Unterdeckung als Verbindlichkeit in der Bilanz auszuweisen. Die erstmalige Erfassung erfolgt erfolgsneutral über das Eigenkapital (other comprehensive income), die folgenden Bewegungen werden erfolgswirksam entsprechend der Verteilungsregeln der entsprechenden Standards erfasst.²²⁹

²²⁶ Vgl. IAS 19.43.

²²⁷ Vgl. FAS 87.35.

²²⁸ Vgl. KPMG (2007), S. 140 f.

²²⁹ Vgl. KPMG (2007), S. 140.

4.5.4. Beitragsorientierte Pläne nach US-GAAP

Der bilanzielle Ausweis von beitragsorientierten Pensionsplänen ist im Gegensatz zu den leistungsorientierten Pensionsplänen unkompliziert. Da die Verpflichtung des Arbeitgebers mit der Bezahlung der Beiträge getilgt ist, ist ein Ausweis in der Bilanz nur notwendig, wenn die Beiträge nicht rechtzeitig oder nicht in voller Höhe bezahlt werden oder wenn die Zahlungen an den externen Pensionsfonds den Pensionsaufwand übersteigen. Im ersten Fall muss eine Verbindlichkeit ausgewiesen werden, im letzten muss der den Pensionsaufwand übersteigenden Betrag aktiviert werden.²³⁰

4.5.5. Leistungsorientierte Pläne nach dem UGB

Rückstellungen für Pensionen sind als eigenständiger Posten auszuweisen.²³¹ Sie werden auf der Passivseite unter:

C. Rückstellungen

1. Rückstellungen für Pensionen

ausgewiesen.²³² Eine Passivierungspflicht besteht für Neuzusagen, nicht jedoch für mittelbare Pensionsverpflichtungen (Unterstützungskassen) und ähnliche Verpflichtungen.²³³ Ein einmal ausgeübtes Wahlrecht hat Bindungswirkung für die nachfolgenden Perioden.²³⁴

4.5.6. Beitragsorientierte Pläne nach dem UGB

Beitragsorientierte Pläne sind laufend als Aufwand zu erfassen. Rückstände der zu leistenden Beiträge sind entsprechend als Verbindlichkeit in der Bilanz auszuweisen. Sollten Beträge im Voraus geleistet werden, ist im Sinne der periodenreinen Erfassung von Aufwendungen und Erträgen ein Aktivposten in Höhe der Beiträge zu erfassen, die nachfolgende Geschäftsjahre betreffen.

²³⁰ Vgl. KPMG (2007), S. 119.

²³¹ Vgl. Hayn / Waldersee (2008), S. 230.

²³² Vgl. § 224 Abs. 3 UGB.

²³³ Vgl. Born (2007), S. 563.

²³⁴ Vgl. Hayn / Waldersee (2008), S. 230.

4.6. Ausweis von Veränderungen von Pensionsrückstellungen in der Gewinn- und Verlustrechnung

4.6.1. Leistungsorientierte Pläne nach IAS / IFRS

Der Pensionsaufwand in der Gewinn- und Verlustrechnung ist saldiert als Aufwand oder Ertrag, unter Berücksichtigung der Obergrenze des Aktivpostens, zu erfassen. Eine detaillierte Aufteilung der Komponenten ist nicht vorgesehen. Folgende Aufwandsposten sind als Saldogröße zu erfassen.²³⁵

- Dienstzeitaufwand der Periode (current service cost);
- Zinsaufwand (interest cost);
- Erwarteter Ertrag aus dem Planvermögen;
- Versicherungsmathematische Gewinne und Verluste;
- Nachzuverrechnender Dienstzeitaufwand;
- Auswirkungen etwaiger Plankürzungen oder Abgeltungen.

Der Zinsaufwand wird auf Basis des Barwertes der leistungsorientierten Verpflichtung der entsprechenden Periode ermittelt. Er kann im Finanzergebnis oder saldiert mit der Zuführung zur Pensionsrückstellung im Personalaufwand ausgewiesen werden.²³⁶ In der Praxis wird der Zinsaufwand jedoch häufig im Finanzvermögen ausgewiesen, da dadurch ein höherer operativer Gewinn (EBIT) gezeigt werden kann.²³⁷

Die versicherungsmathematischen Gewinne und Verluste sind der Unterschiedsbetrag zwischen dem tatsächlichen und dem erwarteten Ertrag aus dem Planvermögen. Der erwartete Ertrag aus dem Planvermögen wird aus dem durchschnittlich beizulegenden Zeitwert des Planvermögens der jeweiligen Periode ermittelt.²³⁸ Im Jahr der Entstehung der versicherungsmathematischen Gewinne und Verluste besteht ein bilanzielles Wahlrecht, diese erfolgsneutral im Eigenkapital zu erfassen.²³⁹ Der Ansatz eines eigenen Vermögenswertes, der dem Planvermögen entspricht, nicht möglich, da das Unternehmen keine Verfügungsmacht über das Planvermögen besitzt. Es können jedoch die Erträge des Planvermögens mit den Aufwendungen zur Dotie-

²³⁵ Vgl. IAS 19.61.

²³⁶ Vgl. Wagenhofer (2009), S. 322.

²³⁷ Vgl. Heuser / Theile (2009), S. 493.

²³⁸ Vgl. Wagenhofer (2009), S. 322.

²³⁹ Vgl. Mackenzie et al. (2011), S. 795.

rung der Pensionsverpflichtungen saldiert werden.²⁴⁰ Wird der Aufwand zum Ertrag, ist die Obergrenze (asset ceiling) entsprechend zu beachten.²⁴¹

4.6.2. Beitragsorientierte Pläne nach IAS / IFRS

Der Aufwand in der Gewinn- und Verlustrechnung erfolgt unter der Position Pensionsaufwand in der Höhe der geleisteten Beiträge.

4.6.3. Leistungsorientierte Pläne nach US-GAAP

In der Gewinn- und Verlustrechnung ist der Nettopensionsaufwand der Periode als Saldogröße auszuweisen. Eine Abspaltung der finanziellen Komponenten Zinsaufwand und Ertrag des Planvermögens für eine Zuordnung zum Finanzergebnis ist nicht zulässig.²⁴² Ist der Anwartschaftsbarwert (accumulated benefit obligation) nicht gedeckt, ist in Höhe der Differenz eine Mindestpensionsverpflichtung (additional minimum pension liability) zu buchen.²⁴³ Die Höhe der Unterdeckung errechnet sich aus der Differenz zwischen dem Anwartschaftsbarwert und dem Marktwert des Planvermögens. Die Unterdeckung wird unter den immateriellen Vermögenswerten ausgewiesen und ist mit der Höhe des nachzuverrechnenden Dienstzeitaufwandes begrenzt.²⁴⁴

4.6.4. Beitragsorientierte Pläne nach US-GAAP

In der Gewinn- und Verlustrechnung wird der Beitrag ausgewiesen, der in der jeweiligen Periode geleistet wurde. Somit stellen die zu leistenden Beiträge den Pensionsaufwand des betreffenden Jahres dar.²⁴⁵

²⁴⁰ Vgl. *Wagenhofer* (2009), S. 320.

²⁴¹ Vgl. *Wagenhofer* (2009), S. 322.

²⁴² Vgl. *Petersen* (2002), S. 100 f.

²⁴³ Vgl. *KPMG* (2007), S. 126.

²⁴⁴ Vgl. *KPMG* (2007), S. 127.

²⁴⁵ Vgl. *KPMG* (2007), S. 119.

4.6.5. Leistungsorientierte Pläne nach dem UGB

Die Zuführung zur Pensionsrückstellung wird im Personalaufwand ausgewiesen. Der Zinsaufwand kann im Finanzvermögen oder saldiert im Personalaufwand ausgewiesen werden,²⁴⁶ es findet sich keine gesetzliche Verpflichtung diesbezüglich.²⁴⁷

4.6.6. Beitragsorientierte Pläne nach dem UGB

Der Ausweis der beitragsorientierten Pensionspläne ist vergleichbar mit den IFRS. Die Beiträge zu externen Vorsorgekassen werden als Aufwand in der laufenden Periode erfasst.²⁴⁸

4.7. Anhangangaben und Erläuterungen von Pensionsrückstellungen

4.7.1. Leistungsorientierte Pläne nach IAS / IFRS

Eine Beschreibung der Pensionspläne und der Grundsätze der Rechnungslegung des Unternehmens hat im Anhang zu erfolgen.²⁴⁹ Weiters hat der Anhang folgende Angaben für leistungsorientierte Pläne zu enthalten:²⁵⁰

- Die angewandte Methode zur Erfassung versicherungsmathematischer Gewinne oder Verluste;
- Eine allgemeine Beschreibung der Art des Pensionsplans;
- Eine Überleitungsrechnung zu der in der Bilanz ausgewiesenen Aktiv- oder Schuldditionen mit Mindestausweis von:
 - o Barwert der Pensionsverpflichtungen, die nicht über einen Fonds finanziert werden;

²⁴⁶ Vgl. *Wagenhofer* (2009), S. 321.

²⁴⁷ Vgl. *Hayn / Waldersee* (2008), S. 228.

²⁴⁸ Vgl. *Butollo / Schmidt-Karall / Prachner* (2006), S. 137.

²⁴⁹ Vgl. *Heuser / Theile* (2009), S. 493.

²⁵⁰ Vgl. IAS 19.120A.

- o Barwert der Pensionsverpflichtungen, die über einen Fonds finanziert werden;
 - o Zeitwert des Fondsvermögens;
 - o Saldo noch nicht erfasster versicherungsmathematischer Gewinne oder Verluste;
 - o Noch nicht erfasster, nachzuverrechnender Dienstzeitaufwand;
 - o Betrag des Aktivpostens, der aufgrund der Obergrenze nicht ausgewiesen wurde;
 - o Beträge, die im Zusammenhang mit den Pensionsverpflichtungen stehen und in der Bilanz ausgewiesen wurden.
- Die Zusammensetzung des Planvermögens;
 - Eine Überleitungsrechnung, die die Entwicklung der in der Bilanz erfassten Nettoschuld zeigt;
 - Aufschlüsselung des saldierten Gesamtaufwands nach den einzelnen Komponenten;
 - Die tatsächlichen Erträge aus dem Fondsvermögen;
 - Die wesentlichen versicherungsmathematischen Annahmen.

4.7.2. Beitragsorientierte Pläne nach IAS / IFRS

Im Anhang müssen folgende Angaben enthalten sein:²⁵¹

- Aufwand für einen beitragsorientierten Plan;
- Angaben über Beiträge an beitragsorientierte Pläne für Mitglieder der Geschäftsleitung.

4.7.3. Leistungsorientierte Pläne nach US-GAAP

Aufgrund der verzögerten Erfassung (delayed recognition) von Wertänderungen der Pensionsverpflichtungen werden aktuelle und relevante Informationen

²⁵¹ Vgl. IAS 19.46 f.

Jahresabschluss nicht erfasst. Dieses Informationsdefizit soll durch ausführliche Anhangsangaben ausgeglichen werden.²⁵² Diese Angaben sind von allen börsennotierten Aktiengesellschaften (public companies) im Anhang anzuführen. Nicht börsennotierte Unternehmen haben nur eine partielle Verpflichtung zur Offenlegung.²⁵³ Folgende Informationen müssen im Anhang dargelegt werden:²⁵⁴

- A description of the plan including employee groups covered, type of benefit formula, funding policy, types of assets held and significant nonbenefit liabilities, if any, and the nature and effect of significant matters affecting comparability of information for all periods presented;
- The amount of net periodic pension cost for the period showing separately the service cost component, the interest cost component, the actual return on assets for the period, and the net total of other components. Dabei sind die Beträge für die einzelnen Komponenten anzugeben;
- Überleitungen des Marktwertes (The fair value of plan assets) des Planvermögens vom Beginn des Geschäftsjahres bis zu dessen Ende. Dabei sind gesondert die Veränderungen anzugeben aus:
 - o der tatsächlich erwirtschafteten Rendite des Fondsvermögens;
 - o geleisteten Beiträge;
 - o Währungsumrechnungen;
 - o Plantilgungen (settlements).
- Die Entwicklung der project benefit obligation vom Beginn des Geschäftsjahres bis zu dessen Ende. (The project benefit obligation indentifying the accumulated benefit obligation and the vested benefit obligation) Dabei sind gesondert die Veränderungen anzugeben aus:
 - o service cost;
 - o interest cost;
 - o an Pensionsfonds geleisteten Beiträgen;
 - o geleisteten bzw. erstatteten Versorgungszahlungen;
 - o versicherungsmathematischen Gewinnen und Verlusten;
 - o Währungsumrechnungen;
 - o Rückwirkenden Verbesserungen von Versorgungsleistungen;

²⁵² Vgl. *Bragg* (2010), S. 963.

²⁵³ Vgl. *KPMG* (2007), S. 129.

²⁵⁴ Vgl. FAS 87.54 iVm. FAS 132(R).5; vgl. kritisch dazu *KPMG* (2007), S. 129 f.

- o Plankürzungen (curtailments);
 - o Plantilgungen (settlements);
 - o Aquisitionen (acquisitions) und Veräußerungen (sivestitures).
- Beträge der unrecognized prior service cost (The amount of prior unrecognized service cost);
- Beträge der unrecognized gains and losses (The amount of unrecognized net gain or loss (including asset gains and losses not yet reflected in market-related value));
- The amount of any remaining unrecognized net obligation or net asset existing at the date of initial application of this Statement;
- Hinweis über die Passivierung einer additional minimum liability sowie eine damit im Zusammenhang stehende Aktivierung eines immateriellen Vermögenswertes und/oder deren Buchung im OCI (The amount of any additional liability recognized pursuant to paragraph 36);
- The amount of net pension asset or liability recognized in the statement of financial position pursuant to paragraphs 35 and 36 (which is the net result of combining the preceding six items). Diese Angaben sind für die Anteile am Marktwert jeder Kategorie des Planvermögens zu machen, weiters haben die Angaben eine Beschreibung der Investmentstrategie zu enthalten sowie eine Beschreibung der Ermittlung der erwarteten langfristigen Rendite auf das Planvermögen;
- The weighted-average assumed discount rate and rate of compensation increase (if applicable) used to measure the projected benefit obligation and the weighted-average expected long-term rate of return on plan assets;
- versicherungsmathematische Annahmen;
- die additional benefit obligation für defined benefit plans;
- die erwarteten Pensionszahlungen für jedes der nächsten fünf Jahre sowie in einem Betrag die erwarteten Pensionszahlungen für die darauffolgenden fünf Jahre;
- die angenommene Entwicklung der Gesundheitskosten;
- die Auswirkungen einer Abweichung von der angenommenen Entwicklung der Gesundheitskostenum ein Prozent nach oben oder nach unten auf die service

cost und interest cost der net periodic postretirement cost sowie auf die projected postretirement benefit obligation;

- If applicable, the amounts and types of securities of the employer and related parties included in plan assets, and the approximate amount of annual benefits of employees and retirees covered by annuity contracts issued by the employer and related parties. Also, if applicable, the alternative amortization method used pursuant to paragraphs 26 and 33, and the existence and nature of the commitment discussed in paragraph 41.

4.7.4. Beitragsorientierte Pläne nach US-GAAP

Folgende Sachverhalte sollen beschrieben werden:²⁵⁵

- Beschreibung des Pensionsplanes;
- Wesentliche Veränderungen während der Berichtsperiode;
- Pensionsaufwand der Periode.

Die Angaben sind getrennt von den leistungsorientierten Pensionsplänen auszuweisen.

4.7.5. Leistungsorientierte Pläne nach dem UGB

Die Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden sind anzugeben.²⁵⁶ Darüber hinaus gibt es keine besonderen Bewertungsvorschriften. Rückstellungen, die einen erheblichen Umfang haben, sind im Anhang zu erläutern.²⁵⁷

²⁵⁵ Vgl. FAS 132(R).11.

²⁵⁶ Vgl. *Born* (2007), S. 563.

²⁵⁷ Vgl. § 237 Z 7 UGB.

4.7.6. Beitragsorientierte Pläne nach dem UGB

Das Unternehmensgesetzbuch beinhaltet keine Vorschriften über den Ausweis und die Erläuterung von Beitragsorientierten Plänen im Anhang.

4.8. Kritischer Vergleich von Pensionsrückstellungen

Pensionsrückstellungen nach den IAS / IFRS und den US-GAAP sind im Vergleich zu Pensionsrückstellungen nach dem Unternehmensgesetzbuch durch die umfangreichen Annahmen und Prognosen eine sehr genaue Art der Ermittlung der tatsächlichen Höhe des zu erwarteten Mittelabflusses. Dabei unterliegen sie jedoch stärkeren Schwankungen, da die Berechnung von einer hohen Anzahl von Variablen abhängt. Diese Schwankungen können bei Wirtschaftsjahren beginnend bis 31.12.2012 durch die Korridormethode geglättet werden. Die Differenzen werden auf die Restlaufzeit verteilt. Die Korridormethode ist bei kurzfristigen Schwankungen vorteilhaft, da sie sprunghafte Ergebnisschwankungen abfedert und einen besseren Blick auf das Gesamtergebnis erlaubt. Sind diese Schwankungen jedoch nicht kurzfristiger Natur, klafft eine Differenz zwischen den erwarteten und den tatsächlichen Mittelabflüssen, die sich erst zum Zeitpunkt des Mittelabflusses ausgleicht. Dies war lange Zeit zu vernachlässigen, da starke Schwankungen im Bereich des Zinsniveaus und der wirtschaftlichen Entwicklung nicht zu erwarten waren. Durch die Ereignisse der Wirtschaftskrise von 2008/09 und der unsicheren zukünftigen wirtschaftlichen Entwicklung kann es jedoch passieren, dass die ausgewiesene Rückstellung sehr stark von dem zu erwartenden Mittelabfluss abweicht. Dies ist vor allem bei den finanziellen Annahmen, wie Zinssatz, zukünftigem Gehaltsniveau, Kostentrends bei medizinischen Versorgungsleistungen und erwarteten Erträgen aus dem Planvermögen, zu erwarten. Somit würden die Jahresabschlüsse nach IAS / IFRS und US-GAAP auf unabsehbare Zeit unrichtige Salden von Pensionsrückstellungen ausweisen. Die jüngste Abschaffung der Korridormethode ist daher sehr zu begrüßen. Dadurch wird eine Bilanzierung außerhalb der Bilanz erschwert.

Pensionsrückstellungen nach dem UGB spiegeln im Gegensatz dazu einen ungenaueren Wert der zukünftigen Auszahlungen wieder. Die vereinfachte Methode der Rückstellungsberechnung lässt keinen vernünftigen Bilanzansatz zu. Der Vorteil der Berechnung von Rückstellungen nach dem UGB ist das Fehlen der Korridormethode. Dadurch werden starke Abweichungen von der tatsächlich ermittelten Höhe der Rückstellung vermieden, wie dies nach den IAS/OFRS und den US-GAAP der Fall ist.

Die Bewertung des Planvermögens erweist sich nach dem UGB als nachteilig, da sich die Bewertung nach den allgemeinen Vorschriften zur Ermittlung von Finanzanlagevermögen richtet. Hier kommt das gemilderte Niederstwertprinzip zur Anwendung, eine Abwertung von Finanzanlagevermögen ist somit nur verpflichtend, wenn die Wertminderung dauerhaft ist. Als weiteren, gewichtigeren Nachteil erweist sich die Begrenzung der Aufwertung von Finanzanlagevermögen mit den Anschaffungskosten. Dadurch werden stille Reserven im Jahresabschluss aufgebaut und nicht ausgewiesen. Es besteht diesbezüglich auch keine Ausweisverpflichtung im Anhang.

5. RÜCKSTELLUNGEN FÜR SONDERZAHLUNGEN

5.1. Rechtsquellen der Rückstellungen für Sonderzahlungen

5.1.1. Rechtsquellen der Rückstellungen für Sonderzahlungen nach IAS / IFRS

Die Bilanzierung von Pensionsvorsorgeplänen hat nach den Regelungen des IAS 19 „Leistungen an Arbeitnehmer“ zu erfolgen. Grundsätzlich gibt es vier Leistungskategorien:²⁵⁸

- Kurzfristig fällige Leistungen an Arbeitnehmer;
- Leistungen nach Beendigung des Arbeitsverhältnisses;
- Andere langfristig fällige Leistungen an Arbeitnehmer;
- Leistungen aus Anlass der Beendigung des Arbeitsverhältnisses.

Relevant für die Rückstellung für Sonderzahlungen sind kurzfristig fällige Leistungen an Arbeitnehmer.²⁵⁹ Zu diesen zählen:²⁶⁰

- Löhne, Gehälter und Sozialversicherungsbeiträge;
- 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;
- Gewinn- und Erfolgsbeteiligungen, die innerhalb von 12 Monaten nach Ende der Periode, in der die entsprechende Arbeitsleistung erbracht wurde, zu zahlen sind; und
- Geldwerte (nichtmonetäre) Leistungen (wie medizinische Versorgung, Unterbringung, Dienstwagen und kostenlose oder vergünstigte Waren oder Dienstleistungen) für aktive Arbeitnehmer.

²⁵⁸ Vgl. IAS 19.7.

²⁵⁹ Vgl. Grünberger (2010), S. 221.

²⁶⁰ Vgl. IAS 19.8.

5.1.2. Rechtsquellen der Rückstellungen für Sonderzahlungen nach US-GAAP

Die Bilanzierung von Rückstellungen für Sonderzahlungen hat nach den Regelungen des US-GAAP für kurzfristige Verbindlichkeiten zu erfolgen. Grundsätzlich gibt es vier Leistungskategorien:

- Kurzfristige Verbindlichkeiten (current liability);
- Eventualverbindlichkeiten (contingent liability);
- Antizipative Verbindlichkeiten (accrued liabilities);
- Langfristige Verbindlichkeiten (long-term debts).

Relevant für die Rückstellung für Sonderzahlungen sind zum Teil kurzfristige Verbindlichkeiten. Zu diesen zählen:

- Verbindlichkeiten gegenüber Kreditinstituten;
- Verbindlichkeiten aus kurzfristigen Anleihen;
- Verpflichtungen aus Lieferungen und Leistungen;
- Verbindlichkeiten gegenüber Versicherungen und Mitarbeitern.

Aufgrund der besonderen Bedeutung der Liquidität für die Beurteilung eines Unternehmens sind kurzfristige Verbindlichkeiten gesondert darzustellen. Liegt die Fälligkeit einer Verbindlichkeit innerhalb der Berichtsperiode, so gilt diese Verbindlichkeit als kurzfristig. Infolge dessen ist der Anteil von langfristigen Verbindlichkeiten, der innerhalb der folgenden Berichtsperiode fällig ist, unter den kurzfristigen Verbindlichkeiten auszuweisen. Es besteht jedoch eine Wahlmöglichkeit des Ausweises des kurzfristigen Anteils einer langfristigen Rückstellung bei einer Refinanzierung der auslaufenden Verbindlichkeit durch eine wiederum langfristige Verbindlichkeit. Ist eine langfristige Verbindlichkeit langfristig abgesichert, hat der Ausweis der entsprechenden Verbindlichkeit unter den langfristigen Verbindlichkeiten zu erfolgen. Kurzfristige Verbindlichkeiten, die 5% des Gesamtbetrages der kurzfristigen Verbindlichkeiten übersteigen, sind getrennt in der Bilanz und im Anhang anzuführen.²⁶¹

²⁶¹ Vgl. Alves (2007), S. 132 f.

5.1.3. Rechtsquellen der Rückstellungen für Sonderzahlungen nach dem UGB

Rückstellungen sind insbesondere für Anwartschaften auf Abfertigungen, Pensionen, Kulanzen, nicht konsumierten Urlaub, Jubiläumsgelder und Produkthaftungsrisiken zu bilden.²⁶² Sonstige Rückstellungen können zudem gebildet werden, wenn die Voraussetzungen für die Bildung von Rückstellungen gegeben sind.²⁶³ Dies sind insbesondere Aufwendungen, die dem abgelaufenen oder einem früheren Geschäftsjahr zuzuordnen sind und hinsichtlich des Zeitpunkts des Eintritts oder ihrer Höhe Unsicherheiten aufweisen.²⁶⁴ Die Verpflichtung zur Leistung von Sonderzahlungen richtet sich nach kollektivvertraglichen Vereinbarungen. Rückstellungen für Sonderzahlungen treten dann auf, wenn das Wirtschaftsjahr eines Unternehmens vom Fiskaljahr abweicht. Sonderzahlungen werden nach dem Fiskaljahr berechnet. Da Sonderzahlungen üblicherweise jedem Arbeitnehmer in der Höhe von jeweils einem Zwölftel des Jahresgehaltes gewährt werden (Urlaubszuschuss und Weihnachtsremuneration ergeben zusammen somit zwei Zwölftel oder ein Sechstel), bei unterjähriger Dienstzeit im Unternehmen der jeweils aliquote Teil, ist bei einer Abweichung vom Fiskaljahr der jeweils abweichende Teil in Form einer Rückstellung abzugrenzen.

5.2. Ansatzpflicht von Rückstellungen für Sonderzahlungen

5.2.1. Ansatzpflicht von Rückstellungen für Sonderzahlungen nach IAS / IFRS

Ein Arbeitnehmer, der für ein Unternehmen eine Arbeitsleistung erbracht hat, hat nach bestimmten kollektivvertraglichen Vereinbarungen Anspruch auf eine Sonderzahlung in einem vertraglich vereinbarten Verhältnis zu seinem Einkommen. Hat der Arbeitnehmer am Ende der Berichtsperiode Anspruch auf Zahlung einer Sonderzahlung erdient, hat das Unternehmen diesen nicht abgezinsten Betrag unter den kurz-

²⁶² Vgl. § 198 Abs. 8 Z 4 UGB.

²⁶³ Vgl. Butollo / Schmidt-Karall / Prachner (2006), S. 136.

²⁶⁴ Vgl. § 198 Abs. 8 Z 2 UGB.

fristig fälligen Leistungen auszuweisen. Die Rückstellung für Sonderzahlungen wird nach IAS / IFRS als Aufwandsabgrenzung behandelt, da die Verpflichtung als sicher gilt.²⁶⁵

5.2.2. Ansatzpflicht von Rückstellungen für Sonderzahlungen nach US-GAAP

Eine Rückstellung für Sonderzahlungen ist eine Verbindlichkeit zu passivieren, sofern folgende Kriterien kumulativ erfüllt werden:²⁶⁶

- die Verpflichtung des Arbeitgebers erwächst aus dem Anspruch des Arbeitnehmers auf zukünftige Bezahlung trotz Abwesenheit. Dieser Anspruch entspringt aus bereits erbrachten Leistungen des Arbeitnehmers;
- die Verpflichtung ist an angesammelte oder unverfallbare Ansprüche des Arbeitnehmers geknüpft;
- Die Zahlung der Vergütung ist wahrscheinlich (probable);
- Der Erfüllungsbetrag kann hinreichend genau geschätzt werden.

5.2.3. Ansatzpflicht von Rückstellungen für Sonderzahlungen nach dem UGB

Sind die Voraussetzungen für die Bildung von Rückstellungen erfüllt, ist die Rückstellung für Sonderzahlung nach vernünftiger kaufmännischer Beurteilung und nach dem Grundsatz der Vorsicht anzusetzen.²⁶⁷

²⁶⁵ Vgl. *Grünberger* (2010), S. 221.

²⁶⁶ Vgl. FAS 112.6.

²⁶⁷ Vgl. *Hayn / Waldersee* (2008), S. 240.

5.3. Bewertung von Rückstellungen für Sonderzahlungen

5.3.1. Bewertung von Rückstellungen für Sonderzahlungen nach IAS / IFRS

Die Bewertung bemisst sich an der Höhe des verdienten Betrages des Arbeitnehmers, der noch nicht ausbezahlt wurde. Da es sich um eine kurzfristige Rückstellung handelt, ist eine Abzinsung nicht zulässig.²⁶⁸ Für die genaue Höhe der Sonderzahlung sind Informationen notwendig, die erst nach dem Bilanzstichtag auftreten, da sich die Sonderzahlung nach den jeweiligen Monatsgehältern bemisst, die zum Teil zwischen dem Bilanzstichtag und dem Zeitpunkt der Fälligkeit der jeweiligen Sonderzahlung liegt.

5.3.2. Bewertung von Rückstellungen für Sonderzahlungen nach US-GAAP

Die Bewertung erfolgt mit dem Barwert, wenn Wert und Zeitpunkt der zukünftigen Zahlungsströme feststehen. Sind mehrere gleich wahrscheinliche Schätzbeträge vorhanden, erfolgt die Bewertung mit dem geringsten Betrag dieser Bandbreite.²⁶⁹

5.3.3. Bewertung von Rückstellungen für Sonderzahlungen nach dem UGB

Eine Rückstellung für Sonderzahlungen ist im Wesentlichen eine Abgrenzung der Sonderzahlungen betreffend das Wirtschaftsjahr des Unternehmens. Da die Abgrenzung der Sonderzahlungen von kurzfristiger Natur ist, unterbleibt eine Abzinsung. Die Bewertung der Rückstellung für Sonderzahlungen ist deshalb in der Höhe vorzunehmen, als der Anspruch der Sonderzahlungen in der Anzahl der Monate bis zum Bilanzstichtag entsteht.

²⁶⁸ Vgl. *Wagenhofer* (2009), S. 308.

²⁶⁹ Vgl. *Butollo / Schmidt-Karall / Prachner* (2006), S. 126 f.

5.4. Ausweis von Rückstellungen für Sonderzahlungen in der Bilanz

5.4.1. Ausweis von Rückstellungen für Sonderzahlungen in der Bilanz nach IAS / IFRS

Die Rückstellung für Sonderzahlungen wird in der Bilanz als Schuld (liability) ausgewiesen, gegen die die zukünftigen Auszahlungen zu verrechnen sind. Diese Schuld wird als passiver Abgrenzungsposten (accrued expense) bezeichnet.²⁷⁰ Hat das Unternehmen Vorauszahlungen für Sonderzahlungen geleistet, ist dieser Betrag als Vermögenswert zu aktivieren (aktivistische Abgrenzung).²⁷¹

5.4.2. Ausweis von Rückstellungen für Sonderzahlungen in der Bilanz nach US-GAAP

Die US-GAAP unterscheiden nicht zwischen Rückstellungen und Schulden, da sie nur die Begriffe Antizipative Verbindlichkeiten (Accrued Liabilities) und Eventualverbindlichkeiten (Contingent Liabilities) kennen.²⁷² Die Rückstellungen für Sonderzahlungen sind daher auf der Passivseite unter „Accrued Liabilities“ auszuweisen.

5.4.3. Ausweis von Rückstellungen für Sonderzahlungen in der Bilanz nach dem UGB

Die Rückstellung für Sonderzahlungen wird auf der Passivseite unter den kurzfristigen Verbindlichkeiten ausgewiesen.

²⁷⁰ Vgl. *Wagenhofer* (2009), S. 308.

²⁷¹ Vgl. *Hayn / Waldersee* (2008), S. 223.

²⁷² Vgl. *Alves* (2007), S. 132.

5.5. Ausweis von Veränderungen von Rückstellungen für Sonderzahlungen in der Gewinn- und Verlustrechnung

5.5.1. Ausweis von Veränderungen von Rückstellungen für Sonderzahlungen in der Gewinn- und Verlustrechnung nach IAS / IFRS

Die Zuweisungen oder Auflösungen von Rückstellungen für Sonderzahlungen sind in der entsprechenden Periode als Aufwand anzusetzen,²⁷³ außer es erfolgt eine andere Behandlungsweise durch einen ein anderer Standard, z.B. die Einbeziehung der Leistung in die Anschaffungs- oder Herstellungskosten.²⁷⁴

5.5.2. Ausweis von Veränderungen von Rückstellungen für Sonderzahlungen in der Gewinn- und Verlustrechnung nach US-GAAP

Die Rückstellung für Sonderzahlungen ist in der betreffenden Periode erfolgswirksam als Aufwand anzusetzen.

5.5.3. Ausweis von Veränderungen von Rückstellungen für Sonderzahlungen in der Gewinn- und Verlustrechnung nach dem UGB

Die Veränderung der Rückstellung für Sonderzahlungen wird entweder unter der Position „Löhne und Gehälter“ oder unter der Position „Dotierung von Rückstellungen“ ausgewiesen.²⁷⁵

²⁷³ Vgl. *Wagenhofer* (2009), S. 308.

²⁷⁴ Vgl. *Hayn / Waldersee* (2008), S. 223.

²⁷⁵ Vgl. *Leitsmüller / Naderer* (2008), S. 27.

5.6. Anhangangaben und Erläuterungen von Rückstellungen für Sonderzahlungen

5.6.1. Anhangangaben und Erläuterungen von Rückstellungen für Sonderzahlungen nach IAS / IFRS

Grundsätzlich sind keine besonderen Anhangangaben zu Rückstellungen für Sonderzahlungen vorgesehen.²⁷⁶ Eine Ausnahme bilden Rückstellungen für Sonderzahlungen für Mitglieder des Vorstandes.²⁷⁷

5.6.2. Anhangangaben und Erläuterungen von Rückstellungen für Sonderzahlungen nach US-GAAP

Langfristige Verbindlichkeiten (long-term debts) sind im Anhang nach Gläubigergruppen aufzuteilen. Für Rückstellungen für Sonderzahlungen sind jedenfalls anzugeben:²⁷⁸

- Grund für die Rückstellungsbildung;
- Abschätzung der Eintrittswahrscheinlichkeit;
- Betrag;
- Angewandte Diskontierungsmethoden (sofern notwendig).

5.6.3. Anhangangaben und Erläuterungen von Rückstellungen für Sonderzahlungen nach dem UGB

Nach den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung sind keine besonderen Anhangangaben vorgesehen, außer wenn sie einen erheblichen Umfang haben.²⁷⁹

²⁷⁶ Vgl. IAS 19.23.

²⁷⁷ Vgl. IAS 24.23.

²⁷⁸ Vgl. KPMG (2007), S. 94 f.

²⁷⁹ Vgl. § 237 Z 7 UGB.

5.7. Kritischer Vergleich von Rückstellungen für Sonderzahlungen

Da es sich bei Sonderzahlungen um Verbindlichkeiten eines Unternehmens gegenüber seinen Arbeitnehmern handeln, die eher kurzfristiger Natur sind, und in der Regel nur dann auftreten, wenn das Wirtschaftsjahr des Unternehmens vom kollektivvertraglich vereinbarten Auszahlungsrhythmus der Sonderzahlungen abweicht, sind die Unterschiede zwischen den einzelnen Systemen der Rechnungslegung marginal. Sie konzentrieren sich im Wesentlichen auf den Ausweis in der Bilanz und in der Gewinn- und Verlustrechnung, sowie in den unterschiedlichen Anforderungen des Informationsausweises in den Anhangangaben und Erläuterungen. Aufgrund meiner bisherigen praktischen Erfahrung sind die Rückstellungen für Sonderzahlungen selbst erklärend und aufgrund einfacher Berechnungsmethoden sehr leicht nachvollziehbar. Meines Erachtens ist deshalb ein gesonderter Ausweis im Anhang sowie in den Erläuterungen nicht erforderlich.

6. RÜCKSTELLUNGEN FÜR JUBILÄUMSZAHLUNGEN

6.1. Rechtsquellen der Rückstellungen für Jubiläumszahlungen

6.1.1. Rechtsquellen der Rückstellungen für Jubiläumszahlungen nach IAS / IFRS

Die Bilanzierung von Rückstellungen für Jubiläumszahlungen hat nach den Regelungen des IAS 19 „Leistungen an Arbeitnehmer“ zu erfolgen.²⁸⁰ Grundsätzlich gibt es vier Leistungskategorien:²⁸¹

- Kurzfristig fällige Leistungen an Arbeitnehmer;
- Leistungen nach Beendigung des Arbeitsverhältnisses;
- Andere langfristig fällige Leistungen an Arbeitnehmer;
- Leistungen aus Anlass der Beendigung des Arbeitsverhältnisses.

6.1.2. Rechtsquellen der Rückstellungen für Jubiläumszahlungen nach US-GAAP

Die Bilanzierung von Rückstellungen für Jubiläumszahlungen hat nach den Regelungen des US-GAAP für langfristige Verbindlichkeiten zu erfolgen. Grundsätzlich gibt es vier Leistungskategorien:²⁸²

- Kurzfristige Verbindlichkeiten (current liability);
- Eventualverbindlichkeiten (contingent liability);
- Antizipative Verbindlichkeiten (accrued liabilities);
- Langfristige Verbindlichkeiten (long-term debts).

Relevant für die Rückstellung für Jubiläumszahlungen sind andere langfristige Verbindlichkeiten.

²⁸⁰ Vgl. *Grünberger* (2010), S. 221.

²⁸¹ Vgl. IAS 19.7.

²⁸² Vgl. *Alves* (2007), S. 132 f.

6.1.3. Rechtsquellen der Rückstellungen für Jubiläumszahlungen nach dem UGB

Gesetzlich vorgesehen sind u.a. Rückstellungen für Jubiläumsgelder.²⁸³ Jubiläumsgelder sind Zuwendungen anlässlich von Jubiläen betreffend die Zugehörigkeit eines Dienstnehmers zu einem Unternehmen. Rückstellungen für Jubiläumszahlungen sind passivierungspflichtig, da die Jubiläumszuwendungen als nachträgliches Entgelt für lange Dienstzugehörigkeit gewährt werden.²⁸⁴

6.2. Ansatzpflicht von Rückstellungen für Jubiläumszahlungen

6.2.1. Ansatzpflicht von Rückstellungen für Jubiläumszahlungen nach IAS / IFRS

Der Ansatz anderer langfristig fälliger Leistungen erfolgt grundsätzlich analog dem Ansatz der Leistungen nach Beendigung des Arbeitsverhältnisses.²⁸⁵ Im Vergleich zu der Berechnung der Rückstellung für Pensionen beinhalten die Rückstellungen für Jubiläumszahlungen häufig eine geringere Schätzunsicherheit, wodurch diese nach einem vereinfachten Verfahren bilanziert werden können.²⁸⁶ Eine Korridorregelung bei versicherungsmathematischen Gewinnen und Verlusten wird bei Rückstellungen für Sonderzahlungen nicht angewandt, etwaige Abweichungen sind unmittelbar ergebniswirksam zu erfassen.²⁸⁷

²⁸³ Vgl. Butollo / Schmidt-Karall / Prachner (2006), S. 136.

²⁸⁴ Vgl. Hayn / Waldersee (2008), S. 238.

²⁸⁵ Vgl. Hayn / Waldersee (2008), S. 241.

²⁸⁶ Vgl. Pellens / Fülbier / Gassen (2011), S. 476.

²⁸⁷ Vgl. Heuser / Theile (2009), S. 495.

6.2.2. Ansatzpflicht von Rückstellungen für Jubiläumszahlungen nach US-GAAP

Der Ansatz anderer langfristig fälliger Leistungen an Arbeitnehmer erfolgt analog den kurzfristig fälligen Leistungen an Arbeitnehmer.²⁸⁸ Rückstellungen für Jubiläumszahlungen sind mit ihrem Barwert anzusetzen. Der Zinssatz für die Diskontierung entspricht im Regelfall dem Marktzinssatz.²⁸⁹

6.2.3. Ansatzpflicht von Rückstellungen für Jubiläumszahlungen nach dem UGB

Eine Ansatzpflicht von Rückstellungen für Jubiläumszahlungen besteht dann, wenn kollektivvertraglich eine Verpflichtung zur Zahlung von Jubiläumsgeldern anlässlich eines Dienstjubiläums besteht.²⁹⁰ In Kollektivverträgen ist festgehalten, dass nach längerer Betriebszugehörigkeit eine bestimmte Anzahl von Sonderzahlungen gewährt wird.

6.3. Bewertung von Rückstellungen für Jubiläumszahlungen

6.3.1. Bewertung von Rückstellungen für Jubiläumszahlungen nach IAS / IFRS

Die Bewertung von Rückstellungen für Jubiläumszahlungen erfolgt grundsätzlich analog der Bewertung der Leistungen nach Beendigung des Arbeitsverhältnisses, versicherungsmathematische Gewinne und Verluste sowie der nachzuverrechnende Dienstzeitaufwand sind dabei sofort erfolgswirksam zu erfassen.²⁹¹ Eine Abzinsung ist bei Rückstellungen für Jubiläumszahlungen zwingend, da diese einen langfristigen Charakter beinhalten.²⁹²

²⁸⁸ Vgl. Hayn / Waldersee (2008), S. 241.

²⁸⁹ Vgl. Alves (2007), S. 133.

²⁹⁰ Vgl. Einkommensteuerrichtlinien 2000, Rz 3422.

²⁹¹ Vgl. Hayn / Waldersee (2008), S. 241.

²⁹² Vgl. Heuser / Theile (2009), S. 495.

6.3.2. Bewertung von Rückstellungen für Jubiläumszahlungen nach US-GAAP

Der Ansatz anderer langfristig fälliger Leistungen an Arbeitnehmer erfolgt analog den kurzfristig fälligen Leistungen an Arbeitnehmer.²⁹³ Die Bewertung erfolgt mit dem Barwert, wenn Wert und Zeitpunkt der zukünftigen Zahlungsströme feststehen. Sind mehrere gleich wahrscheinliche Schätzbeträge vorhanden, erfolgt die Bewertung mit dem geringsten Betrag dieser Bandbreite.²⁹⁴

6.3.3. Bewertung von Rückstellungen für Jubiläumszahlungen nach dem UGB

Die Bilanzierung und Bewertung von Rückstellungen für Jubiläumszahlungen hat entsprechend der allgemeinen Grundsätze für die Bilanzierung von Rückstellungen zu erfolgen.²⁹⁵ Rückstellungen für Jubiläumszahlungen sind nach versicherungsmathematischen Grundsätzen zu berechnen.²⁹⁶ Zunächst ist zu ermitteln, welche Jubiläen bis zum Pensionseintritt des Arbeitnehmers erreicht werden können. Die Summe der Jubiläumsgelder lässt sich ausgehend vom letzten Monatsentgelt zuzüglich der Lohnnebenkosten, aber ohne anteilige Sonderzahlungen, errechnen. Es kann ein etwaiger Fluktuationsabschlag für vorzeitige Austritte vorgenommen werden. Dabei wird der Gesamtaufwand nach versicherungs-/finanzmathematischen Grundsätzen zwischen dem Eintritt in das Unternehmen und dem Zeitpunkt der letzten Jubiläumsgeldzahlung verteilt. Dieser Gesamtaufwand wird mit dem entsprechenden fremdüblichen Zinssatz, in der Regel etwa 4 %, abgezinst.²⁹⁷

²⁹³ Vgl. Hayn / Waldersee (2008), S. 241.

²⁹⁴ Vgl. Butollo / Schmidt-Karall / Prachner (2006), S. 126 f.

²⁹⁵ Vgl. Hayn / Waldersee (2008), S. 240.

²⁹⁶ Vgl. Butollo / Schmidt-Karall / Prachner (2006), S. 136.

²⁹⁷ Vgl. Fachsenat für Handelsrecht und Revision (1992), S. 16.

6.4. Ausweis von Rückstellungen für Jubiläumszahlungen in der Bilanz

6.4.1. Ausweis von Rückstellungen für Jubiläumszahlungen in der Bilanz nach IAS / IFRS

Rückstellungen für Jubiläumszahlungen sind als andere langfristig fällige Leistungen an Arbeitnehmer als Schuld auszuweisen.²⁹⁸

6.4.2. Ausweis von Rückstellungen für Jubiläumszahlungen in der Bilanz nach US-GAAP

Rückstellungen für Jubiläumszahlungen werden unter den langfristigen Verbindlichkeiten passiviert.²⁹⁹

6.4.3. Ausweis von Rückstellungen für Jubiläumszahlungen in der Bilanz nach dem UGB

Rückstellungen für Jubiläumszahlungen sind wie andere langfristig fällige Leistungen an Arbeitnehmer entweder unter den Verbindlichkeiten, wenn die Unsicherheit bezüglich Höhe, Zeitpunkt oder Grund wegfällt, oder als Rückstellung, solange diese Unsicherheiten noch gegeben sind, auszuweisen.³⁰⁰

²⁹⁸ Vgl. IAS 19.126.

²⁹⁹ Vgl. Hayn / Waldersee (2008), S. 241.

³⁰⁰ Vgl. Hayn / Waldersee (2008), S. 241.

6.5. Ausweis von Veränderungen von Rückstellungen für Jubiläumszahlungen in der Gewinn- und Verlustrechnung

6.5.1. Ausweis von Veränderungen von Rückstellungen für Jubiläumszahlungen in der Gewinn- und Verlustrechnung nach IAS / IFRS

Der Saldo der Veränderungen von Rückstellungen für Jubiläumszahlungen ist als Aufwand oder Ertrag zu erfassen, es sei denn, die Veränderungen sind ganz oder teilweise in Anschaffungs- oder Herstellungskosten eines Vermögenswertes einzu beziehen.³⁰¹ Versicherungsmathematische Gewinne und Verluste sowie ein etwaiger nachzuverrechnender Dienstzeitaufwand sind allerdings sofort in voller Höhe zu erfassen.³⁰²

6.5.2. Ausweis von Veränderungen von Rückstellungen für Jubiläumszahlungen in der Gewinn- und Verlustrechnung nach US-GAAP

Der Saldo der Veränderung von Rückstellungen für Jubiläumszahlungen ist als Aufwand oder als Ertrag im ordentlichen Ergebnis zu erfassen.³⁰³

6.5.3. Ausweis von Veränderungen von Rückstellungen für Jubiläumszahlungen in der Gewinn- und Verlustrechnung nach dem UGB

Die Dotierung und der Verbrauch von Rückstellungen für Jubiläumszahlungen sind unter den Personalaufwendungen auszuweisen. Erträge aus der Auflösung von Rückstellungen für Jubiläumszahlungen sind unter den sonstigen betrieblichen Erträgen auszuweisen.³⁰⁴

³⁰¹ Vgl. IAS 19.129.

³⁰² Vgl. Hayn / Waldersee (2008), S. 241.

³⁰³ Vgl. KPMG (2007), S. 94.

³⁰⁴ Vgl. § 231 Abs. 2 UGB.

6.6. Anhangangaben und Erläuterungen von Rückstellungen für Jubiläumszahlungen

6.6.1. Anhangangaben und Erläuterungen von Rückstellungen für Jubiläumszahlungen nach IAS / IFRS

Die IAS / IFRS enthalten keine besonderen Vorschriften für Anhangangaben von Rückstellungen für Jubiläumszahlungen, es kann jedoch erforderlich sein, dass nach Maßgabe anderer Standards weitere Angaben notwendig sind.³⁰⁵ Dies kann der Fall sein, wenn der Umfang der Rückstellung für Jubiläumszahlungen von wesentlicher Bedeutung ist³⁰⁶ oder die Rückstellung für Jubiläumszahlungen dem Unternehmen nahe stehende Personen, etwa Mitglieder seines Managements, betrifft.³⁰⁷

6.6.2. Anhangangaben und Erläuterungen von Rückstellungen für Jubiläumszahlungen nach US-GAAP

Bei Rückstellungen für Jubiläumszahlungen ist der Grund für die Rückstellungsbildung, bei Nichtbildung die Abschätzung der Eintrittswahrscheinlichkeit, deren Ursache und Betrag, sowie die angewandten Diskontierungsmethoden anzugeben.³⁰⁸

6.6.3. Anhangangaben und Erläuterungen von Rückstellungen für Jubiläumszahlungen nach dem UGB

Rückstellungen für Jubiläumszahlungen sind nur dann zu erläutern, wenn diese in der Bilanz nicht gesondert ausgewiesen werden und einen erheblichen Umfang haben.³⁰⁹

³⁰⁵ Vgl. IAS 19.131.

³⁰⁶ Vgl. IAS 1.29.

³⁰⁷ Vgl. IAS 24.17.

³⁰⁸ Vgl. KPMG (2007), S. 95.

³⁰⁹ Vgl. § 237 Z 7 UGB.

6.7. Kritischer Vergleich von Rückstellungen für Jubiläumszahlungen

Rückstellungen für Jubiläumszahlungen sind langfristiger Natur, die mit dem Barwert der zukünftigen Zahlungen bewertet wird. Grundsätzlich sind diese Rückstellungen aufgrund ihrer guten Schätzbarkeit relativ einfach und somit sehr ähnlich bewertet. Unterschiede können sich im Diskontierungssatz ergeben, wobei nach den IAS / IFRS und den US-GAAP der risikolose Zinssatz heranzuziehen ist, während das Unternehmensgesetzbuch auf eine vernünftige kaufmännische Schätzung abzielt. Bei der Einschätzung der Höhe der zukünftigen Zahlungen sticht das US-GAAP heraus. Dies erfordert bei Schätzunsicherheit, die Untergrenze eines Intervalls heranzuziehen. Dadurch wird die Rückstellung tendenziell zu niedrig bewertet und somit das Unternehmen überbewertet. Diese Überbewertung ist sowohl aus Sicht der Gläubiger als auch auf Sicht der Investoren nachteilig und sollte somit bei der korrekten Bewertung eines Unternehmens berücksichtigt werden.

7. RÜCKSTELLUNGEN FÜR NICHT KONSUMIERTE URLAUBE

7.1. Rechtsquellen der Rückstellungen für nicht konsumierte Urlaube

7.1.1. Rechtsquellen der Rückstellungen für nicht konsumierte Urlaube nach IAS / IFRS

Die Bilanzierung von Rückstellungen für nicht konsumierte Urlaube hat nach den Regelungen des IAS 19 „Leistungen an Arbeitnehmer“ zu erfolgen.³¹⁰ Grundsätzlich gibt es 4 Leistungskategorien:³¹¹

- Kurzfristig fällige Leistungen an Arbeitnehmer;
- Leistungen nach Beendigung des Arbeitsverhältnisses;
- Andere langfristig fällige Leistungen an Arbeitnehmer;
- Leistungen aus Anlass der Beendigung des Arbeitsverhältnisses.

Relevant für die Rückstellung für nicht konsumierte Urlaube sind kurzfristig fällige Leistungen an Arbeitnehmer. Zu diesen zählen weiters:³¹²

- Löhne, Gehälter und Sozialversicherungsbeiträge;
- 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;
- Gewinn- und Erfolgsbeteiligungen, die innerhalb von 12 Monaten nach Ende der Periode, in der die entsprechende Arbeitsleistung erbracht wurde, zu zahlen sind; und

³¹⁰ Vgl. *Grünberger* (2010), S. 221.

³¹¹ Vgl. IAS 19.7.

³¹² Vgl. IAS 19.8.

- Geldwerte (nichtmonetäre) Leistungen (wie medizinische Versorgung, Unterbringung, Dienstwagen und kostenlose oder vergünstigte Waren oder Dienstleistungen) für aktive Arbeitnehmer.

7.1.2. Rechtsquellen der Rückstellungen für nicht konsumierte Urlaube nach US-GAAP

Die Bilanzierung von Rückstellungen für nicht konsumierte Urlaube hat nach den Regelungen des US-GAAP für kurzfristige Verbindlichkeiten zu erfolgen. Grundsätzlich gibt es vier Leistungskategorien:

- Kurzfristige Verbindlichkeiten (current liability);
- Eventualverbindlichkeiten (contingent liability);
- Antizipative Verbindlichkeiten (accrued liabilities);
- Langfristige Verbindlichkeiten (long-term debts).

Relevant für die Rückstellung für nicht konsumierte Urlaube sind zum Teil kurzfristige Verbindlichkeiten. Zu diesen zählen:

- Verbindlichkeiten gegenüber Kreditinstituten;
- Verbindlichkeiten aus kurzfristigen Anleihen;
- Verpflichtungen aus Lieferungen und Leistungen;
- Verbindlichkeiten gegenüber Versicherungen und Mitarbeitern.

Kurzfristige Verbindlichkeiten haben aufgrund des unmittelbar bevorstehenden Mittelabflusses eine besondere Bedeutung für die Liquidität und somit für die Beurteilung eines Unternehmens und sind deshalb gesondert darzustellen. Eine Verbindlichkeit gilt als kurzfristig, wenn sie innerhalb der folgenden Berichtsperiode fällig ist. Dabei sind auch langfristige Verbindlichkeiten diversifiziert zu betrachten. Enthalten langfristige Verbindlichkeiten einen kurzfristig fälligen Anteil, ist dieser gesondert unter den kurzfristigen Verbindlichkeiten auszuweisen. Dies kann der Fall sein, wenn eine monatliche Tilgung einer Verbindlichkeit vereinbart ist. In diesem Fall sind die monatlichen Tilgungsraten der folgenden Berichtsperiode unter den kurzfristigen

Verbindlichkeiten auszuweisen. Dieser getrennte Ausweis kann unterbleiben, wenn der kurzfristige Teil der Verbindlichkeit langfristig refinanziert wird oder langfristig abgesichert ist.³¹³ Ein getrennter Ausweis in Bilanz und Anhang hat außerdem zu erfolgen, wenn bestimmte Arten der kurzfristigen Verbindlichkeiten den Gesamtbetrag von 5 Prozent der gesamten kurzfristigen Verbindlichkeiten übersteigen.³¹⁴

7.1.3. Rechtsquellen der Rückstellungen für nicht konsumierte Urlaube nach dem UGB

Nach dem Unternehmensgesetzbuch sind nur Rückstellungen für Leistungen aus betrieblichen Pensionszusagen, für Abfertigungsverpflichtungen und für Jubiläumsgeldrückstellungen vorgesehen. Darüber hinaus können Rückstellungen gebildet werden, wenn sie die allgemeinen Kriterien der Rückstellungsbildung erfüllen.³¹⁵ Unternehmensrechtlich sind Rückstellungen insbesondere zu bilden für:³¹⁶

- Anwartschaften auf Abfertigungen;
- Laufende Pensionen und Anwartschaften auf Pensionen;
- Kulanzen, nicht konsumierte Urlaube, Jubiläumsgelder, Heimfalllasten und Produkthaftungsrisiken;
- Auf Gesetz oder Verordnung beruhende Verpflichtungen zur Rücknahme und Verwertung von Erzeugnissen.

Rückstellungen für nicht konsumierte Urlaube dienen im Wesentlichen der periodengerechten Gewinnermittlung, indem sie die offenen Urlaubstage dem entsprechenden Jahr zuordnen, in dem diese vom Arbeitnehmer erdient wurden.³¹⁷ Für den umgekehrten Fall des Urlaubsvorgriffes ist das im abgelaufenen Geschäftsjahr vorausbezahlte Nichtleistungsentgelt als aktive Rechnungsabgrenzung auszuweisen.

³¹³ Vgl. *Alves* (2007), S. 132 f.

³¹⁴ Vgl. *Alves* (2007), S. 133.

³¹⁵ Vgl. *Butollo / Schmidt-Karall / Prachner* (2006), S. 136.

³¹⁶ Vgl. § 198 Abs. 8 Z 4 UGB.

³¹⁷ Vgl. *Winter* (2007), S. 14.

7.2. Ansatzpflicht von Rückstellungen für nicht konsumierte Urlaube

7.2.1. Ansatzpflicht von Rückstellungen für nicht konsumierte Urlaube nach IAS / IFRS

Ein Unternehmen hat den Anspruch eines Arbeitnehmers auf vergütete Abwesenheit, den der Arbeitnehmer durch seine Arbeitsleistung begründet hat,³¹⁸ im Sinne einer periodengerechten Gewinnermittlung als kurzfristige Verbindlichkeit in der Berichtsperiode zu erfassen.³¹⁹ Eine Erfassung als Rückstellung ist nicht vorgesehen, da die Verpflichtung als sicher gilt.³²⁰

7.2.2. Ansatzpflicht von Rückstellungen für nicht konsumierte Urlaube nach US-GAAP

Eine Rückstellung für nicht konsumierte Urlaube kann passiviert werden, wenn folgende Voraussetzungen kumulativ erfüllt sind:³²¹

- die Verpflichtung des Arbeitgebers erwächst aus dem Anspruch des Arbeitnehmers auf zukünftige Bezahlung trotz Abwesenheit. Dieser Anspruch entspringt aus bereits erbrachten Leistungen des Arbeitnehmers;
- die Verpflichtung ist an angesammelte oder unverfallbare Ansprüche des Arbeitnehmers geknüpft;
- Die Zahlung der Vergütung ist wahrscheinlich (probable);
- Der Erfüllungsbetrag kann hinreichend genau geschätzt werden.

³¹⁸ Vgl. Hayn / Waldersee (2008), S. 223.

³¹⁹ Vgl. Wagenhofer (2009), S. 308.

³²⁰ Vgl. Grünberger (2010), S. 221.

³²¹ Vgl. Hayn / Waldersee (2008), S. 225.

7.2.3. Ansatzpflicht von Rückstellungen für nicht konsumierte Urlaube nach dem UGB

Für den Ansatz von Rückstellungen für nicht konsumierte Urlaube gelten die allgemeinen Regeln für die Bildung von Rückstellungen.³²² Wird eine Rückstellung gebildet, ist diese Rückstellung nicht nur auf einzelne Personen, sondern auf den gesamten Personalstand des Unternehmens zu beziehen. Offene Urlaubstage und Urlaubsvorgriffe sind gegeneinander aufzurechnen und als Saldo im Jahresabschluss auszuweisen.³²³

7.3. Bewertung von Rückstellungen für nicht konsumierte Urlaube

7.3.1. Bewertung von Rückstellungen für nicht konsumierte Urlaube nach IAS / IFRS

Rückstellungen für nicht konsumierte Urlaube werden mit dem Betrag bewertet, der für die Zeit der Abwesenheit des Dienstnehmers bezahlt wird. Oft sind Schätzungen und Annahmen notwendig, um diesen Betrag ermitteln zu können. Aufgrund des kurzfristigen Charakters der Rückstellung ist eine Abzinsung nicht zulässig.³²⁴

7.3.2. Bewertung von Rückstellungen für nicht konsumierte Urlaube nach US-GAAP

Die Bewertung der Rückstellungen für nicht konsumierte Urlaube erfolgt mit dem Barwert, wenn der Wert und die Zeitpunkte der zukünftigen Zahlungsströme feststehen. Wird bei der Ermittlung der Höhe der zukünftigen Zahlungsströme eine Band-

³²² Vgl. Hayn / Waldersee (2008), S. 222.

³²³ Vgl. Winter (2007), S. 14.

³²⁴ Vgl. Wagenhofer (2009), S. 308.

breite gleich wahrscheinlicher Schätzungsbeträge ermittelt, wird die Untergrenze dieser Bandbreite als Grundlage für die Berechnung der Rückstellung gewählt.³²⁵

7.3.3. Bewertung von Rückstellungen für nicht konsumierte Urlaube nach dem UGB

Die Urlaubsrückstellung wird durch folgende Formel berechnet:³²⁶

$$\text{Urlaubsrückstellung} = \text{offene Urlaubstage} \times \frac{(\text{Ø Bruttomonatsgehalt} + \text{Lohnnebenkosten})}{\text{Teiler}}$$

Im Folgenden werden die einzelnen Komponenten dieser Formel beschrieben. Im ersten Schritt ist der gesetzliche Urlaubsanspruch des Dienstnehmers zu ermitteln. Üblicherweise liegt dieser bei 25 Arbeitstagen (30 Werktagen) pro Jahr, erhöht sich jedoch nach 25 Dienstjahren auf 30 Arbeitstage. Im zweiten Schritt sind die offenen Urlaubstage zum Bilanzstichtag zu ermitteln. Das Urlaubsjahr beginnt in der Regel mit dem Eintritt des Dienstnehmers in das Unternehmen. In seltenen Fällen erfolgt die Umstellung der Berechnung der Urlaubstage auf das Kalenderjahr. Im dritten Schritt erfolgt die aliquote Ermittlung des Urlaubsanspruchs nach folgender Berechnungsformel:³²⁷

$$\begin{array}{ll} & \text{Resturlaub zu Beginn des neuen Urlaubsjahres} \\ + & \text{Neuer Urlaubsanspruch} \\ - & \text{Noch nicht erarbeiteter Urlaubsanspruch} \\ - & \underline{\text{Konsumierter Urlaub bis zum Bilanzstichtag}} \\ = & \text{Offene Urlaubstage zum Bilanzstichtag} \end{array}$$

Im vierten Schritt ist das durchschnittliche Bruttomonatsgehalt zu ermitteln.

³²⁵ Vgl. Butollo / Schmidt-Karall / Prachner (2006), S. 126 f.

³²⁶ Vgl. Winter (2007), S. 14.

³²⁷ Vgl. Winter (2007), S. 14.

Dies beinhaltet neben dem Bruttolohn auch folgende Bestandteile:³²⁸

- Anteilige Sonderzahlungen;
- Regelmäßige Prämien;
- Sachbezüge;
- Durchschnittliches Überstundenentgelt bzw. Überstundenpauschale;
- Sonstige regelmäßige Gehaltsbestandteile (z.B. Zulagen).

Im fünften Schritt werden die anteiligen Lohn- bzw. Gehaltsnebenkosten berechnet. Dazu zählen u.a. folgende Komponenten:

- Sozialversicherungsbeiträge Dienstgeberanteil;
- Dienstgeberbeitrag;
- Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag;
- Kommunalsteuer.

Relevant sind nur die Lohn- bzw. Gehaltsnebenkostensätze, die im Folgejahr ihre Gültigkeit haben, da die Rückstellung für nicht konsumierte Urlaube nur die Werte des Folgejahres betrifft. Im letzten Schritt ist der Teiler zu bestimmen, der den Wert der durchschnittlichen Arbeitstage pro Kalendermonat angibt. Dieser wird wie folgt berechnet:³²⁹

$$\begin{array}{rcl} & \text{Arbeitstage pro Jahr (5 Tage x 52 Wochen)} & \\ - & \text{gesetzliche Feiertage} & \\ - & \text{Urlaubstage (gesetzlicher Urlaubsanspruch)} & \\ - & \underline{\text{Abwesenheitstage (Krankenstand, Schulungen)}} & \\ = & \text{Zwischensumme} & \\ / & 12 \text{ (Anzahl der Monate)} & \\ = & \text{Monatsteiler (durchschnittliche Arbeitstage pro Monat)} & \end{array}$$

³²⁸ Vgl. Winter (2007), S. 15 f.

³²⁹ Vgl. Winter (2007), S. 16 f.

7.4. Ausweis von Rückstellungen für nicht konsumierte Urlaube in der Bilanz

7.4.1. Ausweis von Rückstellungen für nicht konsumierte Urlaube in der Bilanz nach IAS / IFRS

Rückstellungen für nicht konsumierte Urlaube werden in der Bilanz als Schuld (liability) ausgewiesen, gegen die künftige Auszahlungen zu verrechnen sind. Es handelt sich bei dieser Schuld um einen passiven Abgrenzungsposten (accrued expense). Überwiegen die Urlaubsvorgriffe gegenüber den offenen Urlaubstagen, ist ein aktiver Abgrenzungsposten (prepaid expense) auszuweisen.³³⁰

7.4.2. Ausweis von Rückstellungen für nicht konsumierte Urlaube in der Bilanz nach US-GAAP

Die US-GAAP unterscheiden nicht zwischen Rückstellungen und Schulden, da sie nur die Begriffe „Accrued Liabilities“ und „Contingent Liabilities“ kennen.³³¹ Die Rückstellungen für nicht konsumierte Urlaube sind daher unter den „Contingent Liabilities“ auszuweisen.

7.4.3. Ausweis von Rückstellungen für nicht konsumierte Urlaube in der Bilanz nach dem UGB

Urlaubsrückstände sind saldiert in den Jahresabschluss aufzunehmen. Für den umgekehrten Fall des Urlaubsvorgriffes ist das im abgelaufenen Geschäftsjahr vorausbezahlte Nichtleistungsentgelt als aktive Rechnungsabgrenzung auszuweisen.³³²

³³⁰ Vgl. *Wagenhofer* (2009), S. 308.

³³¹ Vgl. *Alves* (2007), S. 132.

³³² Vgl. *Winter* (2007), S. 14.

7.5. Ausweis von Veränderungen von Rückstellungen für nicht konsumierte Urlaube in der Gewinn- und Verlustrechnung

7.5.1. Ausweis von Veränderungen von Rückstellungen für nicht konsumierte Urlaube in der Gewinn- und Verlustrechnung nach IAS / IFRS

Die Dotierung bzw. Auflösung der Rückstellung für nicht konsumierte Urlaube ist in der betreffenden Periode erfolgswirksam als Aufwand bzw. Ertrag anzusetzen.³³³

7.5.2. Ausweis von Veränderungen von Rückstellungen für nicht konsumierte Urlaube in der Gewinn- und Verlustrechnung nach US-GAAP

Die Rückstellungen für nicht konsumierte Urlaube sind in der betreffenden Periode als Aufwand, im Falle der Dotierung der Rückstellung beziehungsweise der Auflösung der Urlaubsvorgriffe, oder als Ertrag, im Falle des Verbrauchs der Rückstellung beziehungsweise der Dotierung der Urlaubsvorgriffe, anzusetzen.

7.5.3. Ausweis von Veränderungen von Rückstellungen für nicht konsumierte Urlaube in der Gewinn- und Verlustrechnung nach dem UGB

Die Dotierung bzw. Auflösung der Rückstellung für nicht konsumierte Urlaube ist in der betreffenden Periode erfolgswirksam unter dem Personalaufwand auszuweisen.³³⁴

³³³ Vgl. *Wagenhofer* (2009), S. 308.

³³⁴ Vgl. *Winter* (2007), S. 16.

7.6. Anhangangaben und Erläuterungen von Rückstellungen für nicht konsumierte Urlaube

7.6.1. Anhangangaben und Erläuterungen von Rückstellungen für nicht konsumierte Urlaube im IAS / IFRS

Grundsätzlich sind keine besonderen Anhangangaben zu Rückstellungen für nicht konsumierte Urlaube vorgesehen.³³⁵ Eine Ausnahme bilden Rückstellungen für nicht konsumierte Urlaube für Mitglieder des Vorstandes.³³⁶

7.6.2. Anhangangaben und Erläuterungen von Rückstellungen für nicht konsumierte Urlaube im US-GAAP

Rückstellungen für nicht konsumierte Urlaube sind prinzipiell nicht gesondert im Anhang zu erläutern. Allerdings kann es nötig sein, die Rückstellungen für nicht konsumierte Urlaube zu erläutern, wenn der Umfang der Rückstellung wesentlich ist oder die Rückstellungen dem Unternehmen nahe stehenden Personen betrifft.³³⁷

7.6.3. Anhangangaben und Erläuterungen von Rückstellungen für nicht konsumierte Urlaube nach dem UGB

Rückstellungen für nicht konsumierte Urlaube sind nicht gesondert im Anhang zu erläutern, außer sie haben einen erheblichen Umfang.³³⁸

³³⁵ Vgl. IAS 19.23.

³³⁶ Vgl. IAS 24.23.

³³⁷ Vgl. KPMG (2007), S. 93.

³³⁸ Vgl. § 237 Z 7 UGB.

7.7. Kritischer Vergleich von Rückstellungen für nicht konsumierte Urlaube

Rückstellungen für nicht konsumierte Urlaube sind in der Regel kurzfristige Verbindlichkeiten. Dies folgt z.B. in Österreich aus der gesetzlichen Regelung, dass Urlaubsansprüche, die nicht innerhalb von zwei Jahren in Anspruch genommen werden, verfallen. Deshalb kommt es auch zu keiner Abzinsung. Aufgrund dieser Tatsache sind die Bewertungen und der Ansatz von Rückstellungen für nicht konsumierte Urlaube in den drei Rechnungslegungssystemen gleich zu behandeln.

Auch der Ausweis von Rückstellungen für nicht konsumierte Urlaube in der Bilanz und in der Gewinn- und Verlustrechnung weist keine wesentlichen Unterschiede auf, da in allen drei Rechnungslegungssystemen die Dotierung einer entsprechenden Rückstellung im Personalaufwand auszuweisen ist.

Mit den Anhangangaben verhält es sich ähnlich. In keinem der drei Rechnungslegungssysteme gibt es spezielle Vorschriften für erweiterte Angaben, da die Rückstellungen für nicht konsumierte Urlaube einfach zu berechnen und selbst erklärend sind. Auch die Ausnahmen betreffend erheblichen Umfang von Rückstellungen sind ähnlich gelagert. Somit dürfen die Unterschiede als marginal angesehen werden und sind nach logischen Gesichtspunkten entsprechend optimal umgesetzt.

8. RÜCKSTELLUNGEN FÜR ERFOLGSPRÄMIEN

8.1. Rechtsquellen der Rückstellungen für Erfolgsprämien

8.1.1. Rechtsquellen der Rückstellungen für Erfolgsprämien nach IAS / IFRS

Die Bilanzierung von Rückstellungen für Erfolgsprämien hat nach den Regelungen des IAS 19 „Leistungen an Arbeitnehmer“ zu erfolgen.³³⁹ Grundsätzlich gibt es vier Leistungskategorien:³⁴⁰

- Kurzfristig fällige Leistungen an Arbeitnehmer;
- Leistungen nach Beendigung des Arbeitsverhältnisses;
- Andere langfristig fällige Leistungen an Arbeitnehmer;
- Leistungen aus Anlass der Beendigung des Arbeitsverhältnisses.

Relevant für die Rückstellung für Erfolgsprämien sind zum Teil kurzfristig fällige Leistungen an Arbeitnehmer. Zu diesen zählen:³⁴¹

- Löhne, Gehälter und Sozialversicherungsbeiträge;
- Vergütete kurzfristige Abwesenheiten (wie bezahlter Jahresurlaub oder Lohnfortzahlung im Krankheitsfall);
- Gewinn- und Erfolgsbeteiligungen, die in der folgenden Berichtsperiode fällig werden;
- Geldwerte (nichtmonetäre) Leistungen für aktive Arbeitnehmer (z.B. medizinische Versorgung, Unterbringung, Dienstwagen).

Es gibt allerdings auch langfristige Erfolgsbeteiligungen, die nach der folgenden Berichtsperiode fällig werden. Diese fallen unter die Leistungskategorie „Andere langfristig fällige Leistungen“.³⁴²

³³⁹ Vgl. Grünberger (2010), S. 221.

³⁴⁰ Vgl. IAS 19.7.

³⁴¹ Vgl. IAS 19.8.

³⁴² Vgl. Pellens / Fülbier / Gassen (2011), S. 476.

8.1.2. Rechtsquellen der Rückstellungen für Erfolgsprämien nach US-GAAP

Die Bilanzierung von Rückstellungen für Erfolgsprämien hat nach den Regelungen des US-GAAP für kurzfristige Verbindlichkeiten zu erfolgen. Grundsätzlich gibt es vier Leistungskategorien:

- Kurzfristige Verbindlichkeiten (current liability);
- Eventualverbindlichkeiten (contingent liability);
- Antizipative Verbindlichkeiten (accrued liabilities);
- Langfristige Verbindlichkeiten (long-term debts).

Relevant für die Rückstellung für Erfolgsprämien sind zum Teil kurzfristige Verbindlichkeiten. Zu diesen zählen:

- Verbindlichkeiten gegenüber Kreditinstituten;
- Verbindlichkeiten aus kurzfristigen Anleihen;
- Verpflichtungen aus Lieferungen und Leistungen;
- Verbindlichkeiten gegenüber Versicherungen und Mitarbeitern.

Aufgrund der besonderen Bedeutung von kurzfristigen Verbindlichkeiten für die Liquidität und für die Beurteilung eines Unternehmens sind diese gesondert darzustellen. Eine Verbindlichkeit gilt als kurzfristig, wenn sie innerhalb der folgenden Berichtsperiode fällig ist. Dabei sind auch langfristige Verbindlichkeiten diversifiziert zu betrachten. Enthalten langfristige Verbindlichkeiten einen kurzfristig fälligen Anteil, ist dieser gesondert unter den kurzfristigen Verbindlichkeiten auszuweisen. Dies kann der Fall sein, wenn eine monatliche Tilgung einer Verbindlichkeit vereinbart ist. In diesem Fall sind die monatlichen Tilgungsraten der folgenden Berichtsperiode unter den kurzfristigen Verbindlichkeiten auszuweisen. Dieser getrennte Ausweis kann unterbleiben, wenn der kurzfristige Teil der Verbindlichkeit langfristig refinanziert wird oder langfristig abgesichert ist. Ein getrennter Ausweis in Bilanz und Anhang hat außerdem zu erfolgen, wenn bestimmte Arten der kurzfristigen Verbindlichkeiten den

Gesamtbetrag von 5 Prozent der gesamten kurzfristigen Verbindlichkeiten übersteigen.³⁴³

8.1.3. Rechtsquellen der Rückstellungen für Erfolgsprämien nach dem UGB

Rückstellungen für Erfolgsprämien sind dann zu bilden, wenn sie die allgemeinen Voraussetzungen für die Rückstellungsbildung erfüllen. Gesetzlich werden die Rückstellungen für Erfolgsprämien nicht ausdrücklich erwähnt.³⁴⁴

8.2. Ansatzpflicht von Rückstellungen für Erfolgsprämien

8.2.1. Ansatzpflicht von Rückstellungen für Erfolgsprämien nach IAS / IFRS

Kurzfristige Rückstellungen für Erfolgsprämien sind in voller Höhe als Aufwand in der betreffenden Periode anzusetzen. Damit wird die Leistung in der gleichen Periode wie die entsprechende Arbeitsleistung erfolgswirksam. Eine Abzinsung ist nicht zulässig. Langfristige Rückstellungen für Erfolgsprämien unterliegen häufig einer geringeren Schätzunsicherheit als etwa Pensionsrückstellungen, weshalb sie nach einem vereinfachten Verfahren bilanziert werden.³⁴⁵ Versicherungsmathematische Gewinne und Verluste sowie nachzuverrechnender Dienstzeitaufwand sind sofort zu erfassen. Die Korridormethode bei versicherungsmathematischen Gewinnen und Verlusten kommt nicht zum Tragen.³⁴⁶

³⁴³ Vgl. Alves (2007), S. 132 f.

³⁴⁴ Vgl. Butollo / Schmidt-Karall / Prachner (2006), S. 136.

³⁴⁵ Vgl. Heuser / Theile (2009), S. 494 f.

³⁴⁶ Vgl. Mackenzie et al. (2011), S. 821.

8.2.2. Ansatzpflicht von Rückstellungen für Erfolgsprämien nach US-GAAP

Langfristige Rückstellungen für Erfolgsprämien sind im Gegensatz zu den kurzfristigen Rückstellungen für Erfolgsprämien mit ihrem Barwert anzusetzen und somit mit dem Marktzinssatz zu diskontieren.³⁴⁷ Es erfolgt eine Passivierung mittels Rückstellungsbildung, soweit folgende Bedingungen kumulativ erfüllt sind:³⁴⁸

- Es besteht Anspruch auf zukünftige Zahlung trotz Abwesenheit;
- Die Ansprüche sind unverfallbar;
- Die Zahlung der Ansprüche sind wahrscheinlich;
- Die Erfüllung der Ansprüche kann hinreichend genau geschätzt werden.

8.2.3. Ansatzpflicht von Rückstellungen für Erfolgsprämien nach dem UGB

Für den Ansatz und die Bewertung der Rückstellung für Erfolgsprämien gelten die allgemeinen Regelungen zur Bewertung von Rückstellungen und Verbindlichkeiten in Verbindung mit kurzfristig oder langfristig fälligen Leistungen an Arbeitnehmer, je nach Fälligkeit der Rückstellung für Erfolgsprämien.³⁴⁹

8.3. Bewertung von Rückstellungen für Erfolgsprämien

8.3.1. Bewertung von Rückstellungen für Erfolgsprämien nach IAS / IFRS

Die Bewertung von Rückstellungen für Erfolgsprämien erfolgt mit dem Betrag, der erwartungsgemäß für die betreffende Arbeitsleistung als Erfolgsprämie bezahlt wird. Meist gibt es Vereinbarungen, dass das betreffende Unternehmen einen bestimmten

³⁴⁷ Vgl. Alves (2007), S. 133.

³⁴⁸ Vgl. Hayn / Waldersee (2008), S. 225.

³⁴⁹ Vgl. Hayn / Waldersee (2008), S. 222.

Prozentsatz des Jahresergebnisses an die Arbeitnehmer bezahlt. Ist dies nicht der Fall, muss der Auszahlung der Erfolgsprämien eine Berechnungsformel zugrunde liegen, um eine verlässliche Bewertung vornehmen zu können. Die Leistungen darauf sind dann verlässlich zu schätzen. Eine Abzinsung des Betrages ist nicht zulässig.³⁵⁰

8.3.2. Bewertung von Rückstellungen für Erfolgsprämien nach US-GAAP

Rückstellungen für Erfolgsprämien werden je nach Laufzeit und Fälligkeit unterschiedlich bewertet. Kurzfristige Rückstellungen für Erfolgsprämien sind mit dem Auszahlungsbetrag anzusetzen. Eine Abzinsung hat zu unterbleiben. Langfristige Rückstellungen für Erfolgsprämien sind im Gegensatz zu den kurzfristigen Rückstellungen für Erfolgsprämien mit ihrem Barwert anzusetzen und somit mit dem Marktzinssatz zu diskontieren.³⁵¹ Es erfolgt eine Passivierung mittels Rückstellungsbildung, soweit folgende Bedingungen kumulativ erfüllt sind:³⁵²

- Es besteht Anspruch auf zukünftige Zahlung trotz Abwesenheit;
- Die Ansprüche sind unverfallbar;
- Die Zahlung der Ansprüche sind wahrscheinlich;
- Die Erfüllung der Ansprüche kann hinreichend genau geschätzt.

8.3.3. Bewertung von Rückstellungen für Erfolgsprämien nach dem UGB

Die Bilanzierung und Bewertung von Rückstellungen für Erfolgsprämien hat anhand der allgemeinen Grundsätze für die Bilanzierung der Rückstellungen zu erfolgen.³⁵³

³⁵⁰ Vgl. *Wagenhofer* (2009), S. 308.

³⁵¹ Vgl. *Alves* (2007), S. 133.

³⁵² Vgl. *Hayn / Waldersee* (2008), S. 225.

³⁵³ Vgl. *Hayn / Waldersee* (2008), S. 240.

8.4. Ausweis von Rückstellungen für Erfolgsprämien in der Bilanz

8.4.1. Ausweis von Rückstellungen für Erfolgsprämien in der Bilanz nach IAS / IFRS

Die Rückstellung für Erfolgsprämien ist ein passiver Abgrenzungsposten (accrued expense) und wird in der Bilanz als Schuld (liability) ausgewiesen, gegen die die zukünftigen Auszahlungen zu verrechnen sind. Überwiegen die Vorauszahlungen, wird die Differenz als aktiver Abgrenzungsposten (prepaid expense) unter den Vermögenswerten ausgewiesen, sofern dieser Überschuss rückerstattet oder mit künftigen Prämienzahlungen saldiert werden kann. Sind die Zahlungen für Erfolgsprämien nach Ende der folgenden Berichtsperiode an, sind die Rückstellungen für Erfolgsprämien unter „andere langfristig fällige Leistungen an Arbeitnehmer“ auszuweisen.³⁵⁴ Handelt es sich bei der Zuweisung von Erfolgsprämien um einen Plan, der Zahlungen auf Basis des Aktienkurses des Unternehmens umfasst, sind die Bestimmungen des IFRS 2 „Aktienbasierte Vergütung“ anzuwenden. Dieses Thema wird jedoch in dieser Arbeit nicht behandelt.

8.4.2. Ausweis von Rückstellungen für Erfolgsprämien in der Bilanz nach US-GAAP

Es erfolgt eine Passivierung mittels Rückstellungsbildung unter den kurz- bzw. langfristigen Verbindlichkeiten, je nach Fristigkeit der Rückstellungen für Erfolgsprämien.³⁵⁵

³⁵⁴ Vgl. *Wagenhofer* (2009), S. 308 f.

³⁵⁵ Vgl. *Alves* (2007), S. 133.

8.4.3. Ausweis von Rückstellungen für Erfolgsprämien in der Bilanz nach dem UGB

Rückstellungen für Erfolgsprämien sind wie andere Leistungen an Arbeitnehmer als Rückstellung auszuweisen.³⁵⁶

8.5. Ausweis von Veränderungen von Rückstellungen für Erfolgsprämien in der Gewinn- und Verlustrechnung

8.5.1. Ausweis von Veränderungen von Rückstellungen für Erfolgsprämien in der Gewinn- und Verlustrechnung nach IAS / IFRS

Die Rückstellung für Erfolgsprämien ist in der betreffenden Periode erfolgswirksam als Aufwand anzusetzen, da sie auf der Arbeitsleistung der Arbeitnehmer beruhen.³⁵⁷

8.5.2. Ausweis von Veränderungen von Rückstellungen für Erfolgsprämien in der Gewinn- und Verlustrechnung nach US-GAAP

Die Veränderungen von Rückstellungen für Erfolgsprämien sind in der betreffenden Periode als Aufwand, im Falle der Dotierung der Rückstellung für Erfolgsprämien, oder als Ertrag, im Falle des Verbrauchs der Rückstellung, anzusetzen.³⁵⁸

8.5.3. Ausweis von Veränderungen von Rückstellungen für Erfolgsprämien in der Gewinn- und Verlustrechnung nach dem UGB

Die Dotierungen und Auflösungen von Rückstellungen für Erfolgsprämien werden in der Gewinn- und Verlustrechnung unter Löhne und Gehälter oder unter den Sonstigen sozialen Aufwendungen ausgewiesen.³⁵⁹

³⁵⁶ Vgl. Hayn / Waldersee (2008), S. 222.

³⁵⁷ Vgl. Wagenhofer (2009), S. 308.

³⁵⁸ Vgl. Alves (2007), S. 133.

³⁵⁹ Vgl. Leitsmüller / Naderer (2008), S. 27.

8.6. Anhangangaben und Erläuterungen von Rückstellungen für Erfolgsprämien

8.6.1. Anhangangaben und Erläuterungen von Rückstellungen für Erfolgsprämien nach IAS / IFRS

Die IAS / IFRS enthalten keine besonderen Vorschriften für Anhangangaben von Rückstellungen für Erfolgsprämien, es kann jedoch erforderlich sein, dass nach Maßgabe anderer Standards weitere Angaben notwendig sind.³⁶⁰ Dies kann der Fall sein, wenn der Umfang der Rückstellung für Erfolgsprämien von wesentlicher Bedeutung ist³⁶¹ oder die Rückstellung für Erfolgsprämien dem Unternehmen nahe stehende Personen, etwa Mitglieder seines Managements, betrifft.³⁶²

8.6.2. Anhangangaben und Erläuterungen von Rückstellungen für Erfolgsprämien nach US-GAAP

Bei Rückstellungen für Erfolgsprämien ist der Grund für die Rückstellungsbildung, bei Nichtbildung die Abschätzung der Eintrittswahrscheinlichkeit, deren Ursache und Betrag, sowie bei Rückstellungen für Erfolgsprämien, die nicht nur das darauf folgende Jahr betreffen, die angewandten Diskontierungsmethoden anzugeben.³⁶³

8.6.3. Anhangangaben und Erläuterungen von Rückstellungen für Erfolgsprämien nach dem UGB

Rückstellungen für Erfolgsprämien sind nur dann zu erläutern, wenn diese in der Bilanz nicht gesondert ausgewiesen werden und einen erheblichen Umfang haben.³⁶⁴

³⁶⁰ Vgl. IAS 19.131.

³⁶¹ Vgl. IAS 1.29.

³⁶² Vgl. IAS 24.17.

³⁶³ Vgl. KPMG (2007), S. 95.

³⁶⁴ Vgl. § 237 Z 7 UGB.

8.7. Kritischer Vergleich von Rückstellungen für Erfolgsprämien

Rückstellungen für Erfolgsprämien verbinden unterschiedliche Bewertungskriterien. Je nach Fristigkeit sind Rückstellungen für Erfolgsprämien als kurzfristige Verbindlichkeiten, wodurch Ausweis und Bewertung relativ einfach zu handhaben sind, oder als langfristige Verbindlichkeit, mit entsprechenden Bewertungsproblemen, zu behandeln. Die Erfolgsprämien, die an die Mitarbeiter innerhalb von zwölf Monaten ausbezahlt werden, sind undiskontiert zu passivieren. Da bei gleicher Höhe der Erfolgsprämien die gleichen Beträge als Rückstellungen zu passivieren sind, ergeben sich Unterschiede lediglich bezüglich des Ausweises der Verpflichtungen. Die Erfolgsprämien, die an die Mitarbeiter nicht innerhalb von zwölf Monaten ausbezahlt werden, sind wie langfristige Verbindlichkeiten zu behandeln. Dadurch ergeben sich deutliche Unterschiede zwischen den Rechnungslegungskriterien. Primär wäre hier erneut der Diskontierungsfaktor zu nennen mit dessen Auswirkungen und Unterschiede. Sekundär fällt natürlich die Methode zur Vereinfachung der Ermittlung der Höhe der Verpflichtung nach IAS / IFRS auf, die zu Abweichungen gegenüber den US-GAAP und dem UGB führt. Bei einer etwaigen vergleichenden Bewertung der einzelnen Rechnungslegungssysteme sind die unterschiedlichen Methoden entsprechend zu korrigieren, um Verzerrungen durch unterschiedliche Bewertungen zu verhindern.

9. SCHLUSSBEMERKUNG

Das IAS / IFRS soll im Wesentlichen das europäische Pendant zum US-GAAP darstellen. Die durchaus noch bestehenden Differenzen zwischen den beiden Systemen werden in regelmäßigen Abständen überarbeitet. Bei diesen Überarbeitungen wird versucht, eine Balance zwischen einer Angleichung an das US-GAAP und einer Weiterentwicklung im Sinne einer verbesserten Information für Adressaten zu erreichen. Dies soll vor allem durch eine Reduzierung diverser Bilanzierungswahlrechte bei entsprechender Ausweitung der Anhangs- und Erläuterungsvorschriften erreicht werden.

Im Focus der Überarbeitung stand auch die Korridormethode. Durch die Bilanzierung der erwarteten Werte der Verpflichtungen und die Verteilung der Abweichungen durch versicherungsmathematische Gewinne und Verluste bis zur Unverfallbarkeit des Eintritts der Verpflichtung erfolgte eine sehr stark verzögerte Erfassung der Aufwendungen für Leistungen nach Beendigung des Arbeitsverhältnisses. Dies konnte zu enormen Überbewertungen von Unternehmen führen. Die Rechtfertigung, dass durch die Korridormethode kurzfristige Schwankungen verzögert erfasst würden, die sich langfristig sowieso wieder ausgleichen, und somit die Volatilitäten reduzieren, war spätestens seit der Wirtschaftskrise 2008 und der nach wie vor unsicheren Zukunft und Entwicklung obsolet. Die Überarbeitung und folglich die Abschaffung der Korridormethode war ein konsequenter und richtiger Schritt in die richtige Richtung. Nunmehr ist es verpflichtend, den vollen Umfang der tatsächlichen Pensionsverpflichtungen im Jahresabschluss darzustellen. Das ehemalige Wahlrecht, das nur diejenigen bevorzugte, die die tatsächlichen Kosten vor dem Bilanzadressaten verheimlichen wollten, hat meines Erachtens keine Berechtigung in einer seriösen Rechnungslegung.

Das UGB dagegen bietet eine einfachere Möglichkeit der Gewinnermittlung, mit dem Nachteil eines geringeren Informationsgehalts an Abschlussadressaten und dem Vorteil, dass dieses Rechnungslegungssystem relativ einfach auch für kleine Unternehmen anwendbar ist. In der Regel sind Unternehmen, die nach dem UGB bilanzieren, aufgrund des Grundsatzes der Vorsicht und des Gläubigerschutzes unterbewertet. Dennoch wird es vom Gesetzgeber als Grundlage, vorbehaltlich geringer Ände-

rungen, als Besteuerungsgrundlage akzeptiert. Es wäre durchaus vorstellbar, wenn die Weiterentwicklung des IAS / IFRS einen gewissen Sättigungsgrad erreicht hat, dass dieses System eine neue Grundlage für ein europaweit einheitliches System zur Besteuerungsgrundlage bieten würde. Dies wäre ein wichtiger Schritt in Richtung europäischer Integration und Zusammenarbeit, der durchaus zu begrüßen wäre.

Es ist zu erwarten, dass es noch einige Bewegungen im Bereich der Rückstellungen für Arbeitnehmer geben und dieses Thema weiterhin interessante Grundlagen für Diskussionen bieten wird. Diese Arbeit war ein erster Schritt zur schnellen Vergleichbarkeit der unterschiedlichen Rechnungslegungssysteme, regelmäßige Aktualisierungen sollten jedoch immer bedacht werden, da ein stetiger Wandel der Ereignisse, Anforderungen und Entwicklungen in Zeiten des Umbruchs und des Wandels eine Fortentwicklung und Verbesserung der Rückstellungen für Arbeitnehmer notwendig macht. Es ist nicht ausgeschlossen, dass es künftig neue Formen der Beschäftigung geben könnte, dass Pensionszusagen verstärkt auf Unternehmen oder verstärkt auf staatliche Institutionen übertragen werden könnten. Auch ist es denkbar, dass Abfertigungen, wie etwa bereits in Österreich erfolgt, europaweit von einem leistungsorientierten in ein beitragsorientiertes System umgewandelt werden können. Auch könnte das Thema Sonderzahlungen in den Fokus der Politik geraten, die begünstigte Besteuerung dieser in Zeiten der chronischen Finanznot der Republik fallen und dadurch Sonderzahlungen etwa auf zwölf gleichmäßig verteilte Raten aufgeteilt werden, wodurch eine Rückstellung als Abgrenzungsposten hinfällig wäre. Vielerlei Szenarien erscheinen möglich, der tatsächliche Eintritt wird uns die Zeit zeigen. Wichtig erscheint, dass das Rechnungslegungssystem flexibel auf alle denkbaren Szenarien reagieren kann und eine optimale Plattform für eine unverzerrte Gewinnermittlung und eine optimale Informationsweitergabe an alle Adressaten des Jahresabschlusses bieten kann.

ANLAGE

Übersicht über Rückstellungen¹

Übersicht über Rückstellungen allgemein

	IAS	US-GAAP	UGB
Bildung	- Ereignis der Vergangenheit - Gegenwärtige rechtliche oder faktische Verpflichtung - Wahrscheinlicher Abfluss von Ressourcen - Höhe ist zuverlässig schätzbar	- Kurzfristige Verbindlichkeit - Eventualverbindlichkeit - Antizipative Verbindlichkeit - Langfristige Verbindlichkeit	- Periodenreine Gewinnermittlung - Gläubigerschutzprinzip - Vorsichtsprinzip
Ansatzpflicht	- Gegenwärtige Verpflichtung aus Ereignis aus der Vergangenheit - Wahrscheinlicher Abfluss von Ressourcen - Verlässliche Schätzung des Betrages der Verpflichtung	- Fristigkeit der Verbindlichkeit - Eintrittswahrscheinlichkeit mindestens probable	- In der Höhe anzusetzen, die nach vernünftiger kaufmännischer Beurteilung notwendig ist - Grundsatz der Vorsicht
Bewertung	- In der Höhe der besten Schätzung - Risiken und Unsicherheiten sind zu berücksichtigen - Barwert bei risikofreiem Zinssatz - Berücksichtigung künftiger Ereignisse bei hinreichender Nachweisbarkeit - Überprüfung des Wertansatzes zu jedem Bilanzstichtag	- In der Höhe einer vernünftigen Schätzung - Untergrenze eines Schätzintervalls - Barwert bei Feststehen der zukünftigen Zahlungsströme - Ansatz der Nettoverpflichtung	- In Höhe einer vernünftigen unternehmerischen Beurteilung - Pessimistisch gefärbter Wert bei Schätzintervall - Abzinsung grundsätzlich nicht zulässig
Ausweis in der Bilanz	- Ausweis als Schuld	- Kurzfristige Verbindlichkeiten - Langfristige Verbindlichkeiten	- Auf der Passivseite unter Rückstellungen

¹ Tabellen vom Autor selbst erstellt

Ausweis in der GuV	- Saldierung von Aufwand und Ertrag möglich	- Veränderungen sind ergebniswirksam auszuweisen	- Verbrauch verringert Aufwand - Auflösung in sonstige betriebliche Erträge - Dotierung in den sonstigen betrieblichen Aufwendungen
Anhangangaben	- Rückstellungsspiegel - Beschreibung der Verpflichtung und Fälligkeit - Schätzung der finanziellen Auswirkungen - Angabe der Unsicherheit von Betrag oder Fälligkeit - Betrag möglicher Erstattungen	- nach Gläubigergruppen aufzuteilen - Produkthaftungen - Eventualverbindlichkeiten - Grund der Bildung - Abschätzung der Eintrittswahrscheinlichkeit - Ursache und Betrag - Angewandte Diskontierungsmethode	- Rückstellungen, die in der Bilanz nicht gesondert ausgewiesen werden, wenn sie einen erheblichen Umfang haben - Erläuterung dieser Rückstellungen

Übersicht über Abfertigungsrückstellungen

	IAS	US-GAAP	UGB
Ansatz	- Nachweisliche Verpflichtung der vorzeitigen Beendigung des Arbeitsverhältnisses - Nachweisliche Verpflichtung der Erbringung von Leistungen	- Bei spezial termination benefits verpflichtende Erfassung bei Zustimmung zu Angebot - Bei contractual termination benefits verpflichtende Erfassung bei zuverlässiger Bestimmbarkeit	- Ansatzpflicht bei wahrscheinlichem oder sicherem Eintritt - Der entsprechenden Periode zuzuordnen
Bewertung	- Barwert der erwarteten zukünftigen Zahlungen - Abzinsungssatz entspricht dem risikolosen Zinssatz - Voraussichtliche Abgangsquote bei Restrukturierungsplan	- Barwert - spezial termination benefit mit Zustimmung des Arbeitnehmers - Contractual Termination Benefits mit zuverlässiger Bestimmbarkeit	- Finanz- und versicherungsmathematische Berechnung - keine Abzinsung - Vereinfachende Berechnung mit fixem Prozentsatz
Ausweis in der Bilanz	- Verbindlichkeiten auf der Passivseite der Bilanz - Aktivposten	- „Accrued Liability“ - kein Aktivposten vorgesehen	- Rückstellungen unter Punkt C.1. auf der Passivseite
Ausweis in der GuV	- Aufwandswirksame Erfassung nach GoB	- Aufwandswirksame Erfassung nach GoB	- Aufwand in der laufenden Periode
Anhangangaben	- Vorliegende Eventualschuld bei Restrukturierungsplänen - Art der Leistung - Betrag der Leistung - Beziehung zu nahe stehenden Personen - Beziehung zu Personen in Schlüsselpositionen	- Unmöglichkeit einer zuverlässigen Schätzung der Verbindlichkeit - Darüber hinaus keine weiteren Vorschriften	- Berechnungsmethode, ob versicherungs-/finanzmathematisch oder vereinfacht - Etwaiger Rechnungszinssatz - Etwaiger Prozentsatz der fiktiven Ansprüche

Übersicht über Pensionsrückstellungen

	IAS	US-GAAP	UGB
Ansatz	- Beitragsorientierte Pläne als Schuld - Leistungsorientierte Pläne als Verbindlichkeit, auch bei faktischer Verpflichtung	- Special termination benefits: Verpflichtung ab Zeitpunkt der Zustimmung - Contractual termination benefits: Verpflichtung ab Zeitpunkt der wahrscheinlichen Berechtigung	- Aufwendungen in der Periode, in der sie entstanden sind - Rückstellungen für Personalstrukturmaßnahmen nach Vorschriften der Verbindlichkeitsrückstellungen - Ansatz bei wahrscheinlichem oder sicherem Eintritt
Bewertung	- Leistungsorientierte Pläne: Bewertung von - Dienstzeitaufwand - Zinsaufwand - Erwarteter Ertrag des Planvermögens - Versicherungsmathematische Gewinne und Verluste - Plankürzungen/-abgeltungen - Abzinsung - Regelmäßige Bewertung - Korridormethode - Barwertberechnung: - Defined Benefit Obligation - Beitragsorientierte Pläne: - Höhe der Leistungen entspricht Beiträgen, die an einen Plan oder an ein Versicherungsunternehmen gezahlt werden - Übertragung des versicherungsmathematischen Risikos und das Anlageisiko auf den Arbeitnehmer	- Leistungsorientierte Pläne: Bewertung von: - Service cost - Interest cost - Actual return on PA - Amortization of unrecognized prior service costs - Gain or loss - Amortization of the unrecognized net obligation/net assets - Korridormethode - Barwertberechnungen: - Accumulates Benefit Obligation - Projected Benefit Obligation - Additional minimum liability - Beitragsorientierte Pläne: - Höhe der Leistungen entspricht Beiträgen, die an einen Pensionsfonds oder an einen externen Fonds gezahlt werden - Übertragung des versicherungsmathematischen Risikos und das Anlageisiko auf den Arbeitnehmer	- Leistungsorientierte Pläne: Bewertung nach: - versicherungsmathematischen Grundsätzen - Teilwertverfahren - Vereinfachtes Verfahren zulässig - Korridormethode nicht vorgesehen - Beitragsorientierte Pläne: - Höhe der Leistungen entspricht Beiträgen an Pensionsfonds oder an externe Fonds - Übertragung des versicherungsmathematischen Risikos und das Anlageisiko auf den Arbeitnehmer - Passivierung von ausstehenden Beiträgen als Verbindlichkeit

Ausweis in der Bilanz	- Leistungsorientierte Pläne: - als Pensionsrückstellung oder Pensionsverpflichtung unter den langfristigen Schulden - als Aktivposten im Falle einer Überdeckung oder Vorauszahlung - Erfolgsneutrale Verrechnung mit dem EK bei Erstansatz versicherungsmathematischer Gewinne und Verluste - Beitragsorientierte Pläne: - Grundsätzlich kein Ausweis - Passivposten bei Rückstand der Beiträge - Aktivposten bei Vorauszahlung der Beiträge	- Leistungsorientierte Pläne: - Verbindlichkeit mit der Bezeichnung „Accrued Pension Cost“ - Aktivposten mit der Bezeichnung „Prepaid Pension Cost“ - Saldierung von Aktiv- und Passivposten nicht möglich - Beitragsorientierte Pläne: - Grundsätzlich kein Ausweis - „Liability“ bei Rückstand der Beiträge - Aktivposten bei Vorauszahlung der Beiträge	- Leistungsorientierte Pläne: - Ausweis als eigenständiger Posten auf der Passivseite unter den Rückstellungen - Keine Passivierungspflicht für mittelbare Pensionsverpflichtungen - Ausgeübtes Wahlrecht hat Bindungswirkung - Beitragsorientierte Pläne: - Erfassung als laufender Aufwand - Schuld bei Rückstand - Aktivposten bei Vorauszahlung
Ausweis in der Gewinn- und Verlustrechnung	- Leistungsorientierte Pläne: - Saldiert als Aufwand oder Ertrag - Detaillierte Aufteilung nicht vorgesehen - Erfolgsneutrale Verrechnung mit dem EK bei Erstansatz versicherungsmathematischer Gewinne und Verluste - Beitragsorientierte Pläne: - Ausweis als Pensionsaufwand - Höhe der geleisteten Beiträge	- Leistungsorientierte Pläne: - Nettopensionsaufwand als Saldogröße - Aufteilung von Pension asset in pension liability und immaterielle Vermögenswerte - Beitragsorientierte Pläne: - Ausweis als Pensionsaufwand - Beiträge, die in der jeweiligen Periode geleistet wurden	- Leistungsorientierte Pläne: - Zuführung zur Pensionsrückstellung als Personalaufwand - Zinsaufwand kann im Finanzvermögen ausgewiesen werden - Beitragsorientierte Pläne: - Ausweis in der laufenden Periode
Anhangangaben und Erläuterungen	- Leistungsorientierte Pläne: - Beschreibung der Pensionspläne - Skizzierung der Rechnungslegungsgrundsätze - Angewandte Methode zur Erfassung versicherungs-	- Leistungsorientierte Pläne: - Beschreibung der Pensionspläne - Aufschlüsselung des Gesamtaufwands nach einzelnen Komponenten - Überleitungsrechnung des Marktwertes	- Leistungsorientierte Pläne: - Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden

	mathematischer Gewinne oder Verluste - Überleitungsrechnung zu Aktiv- oder Schuldpositionen - Zusammensetzung des Planvermögens - Aufschlüsselung des Gesamtaufwands nach einzelnen Komponenten - Tatsächliche Erträge aus dem Fondvermögen - Wesentliche versicherungsmathematische Annahmen	tes des Planvermögens - Entwicklung der Project Benefit Obligation im Geschäftsjahr - Beträge der unrecognized prior service cost - Beträge der unrecognized gains and losses - Beträge jedweder unrecognized net obligation oder net asset - Hinweis über die Passivierung einer additional minimum liability und eines im Zusammenhang stehenden immateriellen Vermögenswertes - Beträge der net pension asset or liability recognized - Discount rate - Versicherungsmathematische Annahmen - Additional benefit obligation für defined benefit plans - Erwartete Pensionszahlungen für jedes der nächsten fünf Jahre - Angenommene Entwicklung der Gesundheitskosten - Auswirkungen der Abweichungen von der angenommenen Entwicklung der Gesundheitskosten um ein Prozent - Amounts and types of security	
	- Beitragsorientierte Pläne: - Aufwand für einen beitragsorientierten Plan - Angaben über Beiträge für Mitglieder aus der Geschäftsleitung	- Beitragsorientierte Pläne: - Beschreibung des Pensionsplans - Wesentliche Veränderungen während der Berichtsperiode - Pensionsaufwand der Periode	- Beitragsorientierte Pläne: - Keine besonderen Vorschriften

Übersicht über Rückstellungen für Sonderzahlungen

	IAS	US-GAAP	UGB
Ansatz	- Kurzfristig fällige Leistung im Austausch für Arbeitsleistung - Periodische Abgrenzung der Sonderzahlung mit der Arbeitsleistung - Schuld nach Abzug bereits geleisteter Zahlungen - Aufwand, außer es betrifft Anschaffungs- oder Herstellungskosten	- Passivierung mittels Rückstellungsbildung, wenn: - Anspruch auf künftige Bezahlung - Anspruch aus bereits erbrachten Leistungen - Angesammelte oder unverfallbare Ansprüche - Zahlung ist wahrscheinlich - Erfüllungsbetrag kann hinreichend genau geschätzt werden	- Allgemeine Regeln zur Bewertung von Rückstellungen bzw. Verbindlichkeiten
Bewertung	- Erwartete Zahlung - Informationen nach dem Bilanzstichtag notwendig	- Barwert, wenn die Zeitpunkte der zukünftigen Zahlungen feststehen - Untergrenze einer Bandbreite	- Kurzfristige Abgrenzung - Keine Abzinsung
Ausweis in der Bilanz	- Schuld (liability) - Passive Abgrenzungsposten (accrued expense)	- Passivseite - Accrued Liability	- Passivseite - Kurzfristige Verbindlichkeiten
Ausweis in der Gewinn- und Verlustrechnung	- Erfolgswirksam als Aufwand	- Erfolgswirksam als Aufwand	- Erfolgswirksam als Aufwand - Entweder als „Löhne und Gehälter“ oder als „Dotierung von Rückstellungen“
Anhangangaben	- Rückstellungen für Sonderzahlungen für Mitglieder des Vorstands - Sonst keine besonderen Anhangangaben	- Grund - Betrag - Eintrittswahrscheinlichkeit - Diskontierungssatz	- Keine besonderen Anhangangaben außer bei erheblichem Umfang

Übersicht über Rückstellungen für Jubiläumszahlungen

	IAS	US-GAAP	UGB
Ansatz	- Grundsätzlich analog dem Ansatz der Leistungen nach Beendigungen des Arbeitsverhältnisses - Bilanzielle Verfahrensweise wie nach UGB - Abzinsung zwingend - Vereinfachtes Verfahren möglich	- Grundsätzlich analog den kurzfristig fälligen Leistungen an Arbeitnehmer - Ansatz langfristiger Verbindlichkeiten mit dem Barwert - Zinssatz entspricht Marktzinssatz - Passivierung mittels Rückstellungsbildung	- Ansatzpflicht bei kollektivvertraglicher Verpflichtung
Bewertung	- Grundsätzlich analog der Bewertung der Leistungen nach Beendigung des Arbeitsverhältnisses - Versicherungsmathematische Gewinne und Verluste sofort zu erfassen - Nachzuverrechnender Dienstzeitaufwand sofort zu erfassen	- Grundsätzlich analog den kurzfristig fälligen Leistungen an Arbeitnehmer - Passivierung mittels Rückstellungsbildung	- Grundsätze für die Bilanzierung der Rückstellungen - nach versicherungs- und finanzmathematischen Grundsätzen - Vereinfachende Berechnung möglich - Abzinsung mit fremdüblichem Zinssatz
Ausweis in der Bilanz	- Schuld unter andere langfristig fällige Leistungen an Arbeitnehmer	- Passivierung mittels Rückstellungsbildung	- Verbindlichkeiten oder Rückstellungen
Ausweis in der Gewinn- und Verlustrechnung	- Versicherungsmathematische Gewinne und Verluste sofort in voller Höhe als Aufwand - Nachzuverrechnender Dienstzeitaufwand sofort in voller Höhe als Aufwand	- Saldo der Veränderung als Aufwand oder Ertrag - Ausgenommen Einbeziehung der Leistung in Anschaffungs- oder Herstellungskosten	- Personalaufwendungen - Sonstige betriebliche Erträge
Anhangangaben	- Grundsätzlich keine besonderen Vorschriften - außer Umfang ist wesentlich - außer sie betreffen dem Unternehmen nahe stehende Personen	- Grund für die Rückstellungsbildung - Bei Nichtbildung die Abschätzung der Eintrittswahrscheinlichkeit - Ursache und Betrag - Angewandte Diskontierungsmethode	- Erläuterung bei nicht gesondertem Ausweis - Erläuterung bei erheblichem Umfang

Übersicht über Rückstellungen für nicht konsumierte Urlaube

	IAS	US-GAAP	UGB
Ansatz	- Urlaub im Austausch an Arbeitsleistung - Kurzfristig fällige Leistung - Rückstellung bei noch nicht konsumierten Urlaub - Periodenreine Abgrenzung zur Arbeitsleistung	- Passivierung mittels Rückstellungsbildung wenn: - Anspruch des Arbeitnehmers auf zukünftige Bezahlung trotz Abwesenheit - Anspruch aus bereits erbrachter Leistung - Angesammelte und unverfallbare Ansprüche - Zahlung wahrscheinlich - Erfüllungsbetrag kann hinreichend genau geschätzt werden	- Allgemeine Regelungen zur Bewertung von Rückstellungen bzw. Verbindlichkeiten - Für den gesamten Personalstand durchzuführen - Urlaubsrückstände und -vorgriffe gegeneinander aufrechnen - Summe entweder als Rückstellung zu passivieren oder als Urlaubsvorgriff zu aktivieren
Bewertung	- Bewertung mit Betrag der Arbeitsleistung, sollte der Arbeitnehmer keinen Urlaub nehmen - Abzinsung ist nicht zulässig	- Barwert der zukünftigen Zahlungsströme - Untergrenze einer Bandbreite	- Basisgehalt x offene Urlaubstage zum Bilanzstichtag
Ausweis in der Bilanz	- Schuld (liability) - Passiver Abgrenzungsposten (accrued expense) - Aktiver Abgrenzungsposten (prepaid expense)	- Schuld (contingent liabilities)	- Rückstellungen - Aktive Rechnungsabgrenzung bei Vorgriffen
Ausweis in der Gewinn- und Verlustrechnung	- Erfolgswirksam als Aufwand oder Ertrag	- Erfolgswirksam als Aufwand oder Ertrag	- Erfolgswirksam unter Personalaufwand
Anhangangaben	- Anhangangaben bei Mitgliedern des Vorstands - Sonst keine besonderen Angaben	- Anhangangaben bei nahe stehenden Personen - Sonst keine gesonderte Erläuterung	- Anhangangaben bei erheblichem Umfang - Sonst keine gesonderte Erläuterung

Übersicht über Rückstellungen für Erfolgsprämien

	IAS	US-GAAP	UGB
Ansatz	- Grundsätzlich keine Unterscheidung zum UGB - Zwingende Abzinsung - In gleicher Periode wie Arbeitsleistung erfolgswirksam - Vereinfachtes Verfahren möglich - Sofortige Erfassung von versicherungsmathematischen Gewinnen und Verlusten - Sofortige Erfassung von nachzuverrechnendem Dienstzeitaufwand - Korridormethode kommt nicht zum Tragen	- Analog den kurzfristig fälligen Leistungen an Arbeitnehmer - Mit dem Barwert anzusetzen - Zinssatz für Diskontierung entspricht Marktzinssatz - Passivierung mittels Rückstellungsbildung	- Allgemeine Regelungen zur Bewertung von Rückstellungen bzw. Verbindlichkeiten in Verbindung mit kurzfristig fälligen Leistungen an Arbeitnehmer
Bewertung	- Analog zur Bewertung der Leistungen nach Beendigung des Arbeitsverhältnisses - Sofortige Erfassung von versicherungsmathematischen Gewinnen und Verlusten - Sofortige Erfassung von nachzuverrechnendem Dienstzeitaufwand - Abzinsung nicht zulässig	- Analog der Bewertung kurzfristig fälliger Leistungen an Arbeitnehmer	- Allgemeine Grundsätze für die Bilanzierung der Rückstellungen
Ausweis in der Bilanz	- Schuld (liability) - Passiver Abgrenzungsposten (accrued expense) - Aktiver Abgrenzungsposten (prepaid expense) - Zahlung später als zwölf Monate, dann „andere langfristig fällige Leistungen an Arbeitnehmer“ - Bei Prämien auf Basis des Aktienkurses kommt IFRS 2 „Aktienbasierte Vergütungen“ zur Anwendung	- Passivierung mittels Rückstellungsbildung	- Verbindlichkeiten - Rückstellungen

Ausweis in der Gewinn- und Verlustrechnung	- Erfolgswirksam als Aufwand oder Ertrag in der betreffenden Periode	- Erfolgswirksam als Aufwand oder Ertrag in der betreffenden Periode	- Erfolgswirksam unter „Löhne und Gehälter“ oder „Sonstigen sozialen Aufwendungen“
Anhangangaben	- Keine besonderen Vorschriften - Ausnahme bei wesentlicher Bedeutung - Ausnahme bei nahe stehenden Personen	- Grund für die Rückstellungsbildung - Abschätzung der Eintrittswahrscheinlichkeit bei Nichtbildung - Ursache und Betrag - Angewandten Diskontierungsmethoden	- Nur zu erläutern, wenn in der Bilanz nicht gesondert ausgewiesen und von erheblichem Umfang

Literaturverzeichnis

Monographien, Lehrbücher und Handbücher

Alves, Winfried (2007): Reporting nach US-GAAP – Ein Überblick, 1. Auflage, Weinheim 2007

Born, Karl (2007): Rechnungslegung international – IAS / IFRS im Vergleich mit HGB und US-GAAP, 5. Auflage, Stuttgart 2007

Bossert, Rainer / Hartmann, Peter (2006): Übungsbuch Jahresabschluss, Konzernabschluss nach HGB, IAS / IFRS und US-GAAP, 4. Auflage, Stuttgart 2006

Bragg, Steven M. (2010): GAAP 2011 – Interpretation and Application of GENERALLY ACCEPTED ACCOUNTING PRINCIPLES, New Jersey 2010

Butollo, Beate / Schmidt-Karall, Miriam / Prachner, Gerhard (2006): IFRS / IAS – US GAAP – HGB Rechnungslegung im Vergleich, Wien 2006

Delaney, Patrick R. / Epstein, Barry J. / Nach, Ralph / Weiss Budak, Susan (2003): GAAP 2004 Interpretation and Application of GENERALLY ACCEPTED ACCOUNTING PRINCIPLES, New York 2003

Grünberger, David (2010): IFRS 2010 – Ein systematischer Praxisleitfaden Stand: 1.10.2009, 8. Auflage, Wien 2010

Hayn, Sven / Waldersee, Georg Graf, unter Mitarbeit von *Hold-Paetsch, Christiane / Bartsch, Hendrik / Gawronski, Uta / Prasse, Silvia / Ströher, Thomas / Weigert, Solvy* (2008): IFRS / HGB / HGB-BilMoG im Vergleich – Synoptische Darstellung mit Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz, 7. Auflage, Stuttgart 2008

Heuser, Paul J. / Theile, Carsten, bearbeitet von *Heuser, Paul J. / Leippe, Britta / Pawelzik, Kai Udo / Theile, Carsten* (2009): IFRS Handbuch Einzel- und Konzernabschluss, 4. Auflage, Köln 2009

Hüttche, Tobias (2010): Rechnungslegung Bilanzierung und Bewertung nach HGB und IFRS im Einzel- und Konzernabschluss, 3. Auflage, München 2010

KPMG (2007): US-GAAP Rechnungslegung nach US-amerikanischen Vorschriften Grundlagen der US-GAAP und SEC-Vorschriften, 4. Auflage, Düsseldorf 2007

Leitsmüller, Heinz / Naderer, Ruth (2008): Bilanzlesen leicht gemacht 1 – Bilanz und Gewinn - und Verlustrechnung, Wien 2008

Mackenzie, Bruce / Coetsee, Danie / Njikizana, Tapiwa / Chamboko, Raymond / Colyvas, Blaise, herausgegeben und überarbeitet von *Ballwieser, Wolfgang / Beine, Frank / Hayn, Sven / Peemöller, Volker H. / Schruff, Lothar / Weber, Claus-Peter* (2011): Handbuch International Financial Reporting Standards 2011, 7. Auflage, Freiburg 2011

Pellens, Bernhard / Fülbier, Rolf Uwe / Gassen, Joachim / Sellhorn, Thorsten (2011): Internationale Rechnungslegung: IFRS 1 bis 8, IAS 1 bis 41, IFRIC-Interpretationen, Standardentwürfe. Mit Beispielen, Aufgaben und Fallstudien, 8. Auflage, Stuttgart 2011

Petersen, Jochen (2002): Rechnungslegung für Pensionsverpflichtungen nach HGB, US-GAAP und IAS, Düsseldorf 2002

Wagenhofer, Alfred (2009): Internationale Rechnungslegungsstandards – IAS / IFRS, 6. Auflage, München 2009

Zeitschriftenaufsätze

Mehlinger, Christian / Seeger, Norbert (2010): ED IAS 19: Auswirkungen auf die Praxis der Bilanzierung von Pensionsverpflichtungen, in: Betriebs-Berater, 25. Jg. (2010), S. 1523 – 1528

Reinstein, Alan / Churyk, Natalie (2011): What Attorneys Should Know about International Financial Reporting, in: Michigan International Lawyer, 23. Jg. (2011), S. 3 - 7

Winter, Bernhard (2007): Fälle aus der Praxis: Die Rückstellungen für nicht konsumierten Urlaub, in: Bilanzbuchhalter, 32. Jg. (2007), S. 14 – 16

Online – Quellen

Abruf der aktuellen Rechtsquellen FAS, online im Internet: <http://www.fasb.org>, Zugriff am 16.05.2012

Abruf der aktuellen Rechtsquellen IAS / IFRS, online im Internet: <http://www.iasb.org>, Zugriff am 16.05.2012

KPMG (2011): IAS 19 (rev. 2011) – Neuerungen bei der Pensionsbilanzierung, in: IFRS Update, S. 1 – 6, online im Internet: <http://www.kpmg.de/26911.htm>, Zugriff am 22.08.2012

Fachgutachten KFS/RL2 (1992), online im Internet: <http://www.kwt.or.at/de/desktopdefault.aspx/tabid-187>, Zugriff am 24.06.2012

Social Security (2007): Supplemental Security Income, S 1 – 11, online im Internet: <http://www.ssa.gov/pubs/11000.pdf>, Zugriff am 25.06.2012

Marder, Barbara / Boesschoten, Bas van (2012): DB- und DC-Pläne: Änderungen der Vorschriften als Reaktion auf die Wirtschaftskrise, S 1 – 4, online im Internet: <http://www.mercer.de/articles/1350500>, Zugriff am 05.09.2012

Rechtsquellen

FAS 87 (16.05.2012), FASB unter <http://www.fasb.org/fas87.pdf>.

FAS 88 (16.05.2012), FASB unter <http://www.fasb.org/fas88.pdf>.

FAS 112 (16.05.2012), FASB unter <http://www.fasb.org/fas112.pdf>.

FAS 132 (16.05.2012), FASB unter <http://www.fasb.org/fas132.pdf>.

IAS 1, (14.06.2012), http://www.ifrs-portal.com/Publikationen/IFRS_Texte.htm.

IAS 19, (14.06.2012), http://www.ifrs-portal.com/Publikationen/IFRS_Texte.htm.

IAS 24, (14.06.2012), http://www.ifrs-portal.com/Publikationen/IFRS_Texte.htm.

IAS 37, (14.06.2012), http://www.ifrs-portal.com/Publikationen/IFRS_Texte.htm.

Amtsblatt der Europäischen Union, Verordnung (EG) Nr. 70/2009 der Kommission vom 23. Jänner 2009

Einkommensteuergesetz vom 7. Juli 1988 (BGBl. Nr. 400/1988), zuletzt geändert durch das 1. Stabilitätsgesetz 2012 vom 31. März 2012 (BGBl. Nr. 22/2012)

Einkommensteuerrichtlinien 2000 vom 8. November 2000 (Erlass des Bundesministeriums für Finanzen Nr. 06 0104/9-IV/6/00), Linde Verlag, 26. Auflage vom 1. Februar 2010

Unternehmensgesetzbuch vom 10. Mai 1897 (DRGBL. S. 219), zuletzt geändert durch das 2. Stabilitätsgesetz 2012 vom 24. April 2012 (BGBl. I Nr. 35)

VwGH, Erkenntnis vom 26. Juli 2006 – Geschäftszahl 2006/14/0106

Berufsständische Verlautbarungen

Fachsenat für Handelsrecht und Revision, Fachgutachten KFS RL2 Grundsätze ordnungsgemäßer Bilanzierung von Abfertigungsverpflichtungen nach den Vorschriften des Rechnungslegungsgesetzes, KFS RL 2, Wien 1992

Abstract, Curriculum vitae

Abstract (deutsch)

Ziel der Arbeit ist die Entwicklung einer Vorlage zum zeiteffizienten Vergleich der Rechnungslegungssysteme IAS/IFRS, US-GAAP und UGB betreffend die Bildung von Rückstellungen für Arbeitnehmer. Im Zentrum stehen dabei die Rückstellungen für Arbeitnehmer, die nach österreichischen Vorschriften und Besonderheiten der österreichischen Gesetzgebung zu bilden sind. Dazu erfolgt in erster Linie eine detaillierte Beschreibung der Rückstellungen nach den Vorschriften der jeweiligen Rechnungslegung. Eine zusammenfassende Tabelle ermöglicht einen schnellen Überblick über die Vorschriften zur Bildung von Personalrückstellungen. Weiters werden die Gemeinsamkeiten und Unterschiede der einzelnen Rückstellungen ausgearbeitet und kritisch verglichen. Grundsätzlich kann man sagen, dass die Harmonisierung der Rechnungslegungssysteme IAS/IFRS und US-GAAP in den letzten Jahren zwar vorangeschritten, jedoch noch nicht völlig abgeschlossen ist. Die Unterschiede zur Rechnungslegung nach österreichischen Vorschriften sind nach wie vor eklatant, da aufgrund der unterschiedlichen Zielsetzungen, auf der einen Seite der Ausweis des Marktwertes des Unternehmens und die Offenlegung sämtlicher, im Unternehmen enthaltenen Werte, auf der anderen Seite der Gläubigerschutz mit der Bildung von stillen Reserven, diese Unterschiede erst langfristig angeglichen werden können.

Abstract (english)

The aim of the diploma thesis is the development of a model for time-efficient comparison of the accounting standards of IAS/IFRS, US-GAAP and UGB concerning the allocation to provisions for expenses to employees. The central point of this diploma thesis are provisions for expenses to employees being allocated on base of austrian rules and regulations and on Specialties of austrian statutory provisions. Primarily there's a detailed prescription of provisions according to the rules of the accounting standards. An abstract chart allows a fast view on the rules for allocation to the provisions for expenses to employees. Furthermore similarities and differences of the provisions are being elaborated and compared critically. Generally it has to be mentioned that the harmonization of the accounting standards IAS/IFRS and US-GAAP has improved during past years, but has not been completed yet. There are still huge differences compared to the accounting standards of austrian regulations, because of the different objectives, on the one hand the disclosure of the market value of and all other values of the company, on the other hand the protection of creditors by creation of unrealised gains, the differences might compensate in the long term.

Curriculum vitae

Persönliche Daten

Name: Dominik Lutz
Geburtsdatum: 30. Juli 1981
Geburtsort: Melk
Staatsbürgerschaft: Österreich
Telefon: 0699/11302278
E-Mail: dominik.lutz@gmx.at

Studium

Studienrichtung: Diplomstudium Internationale Betriebswirtschaft
Kernfachkombination 1: Corporate Finance
Kernfachkombination 2: Externe Unternehmensrechnung

Relevante berufliche Tätigkeit

04/2007 – 10/2008	Berufsanwärter bei Mag. Wolfgang F. Maier Wirtschaftstreuhand und Steuerberatungs GmbH
11/2008 – 06/2010	Teamleiter und Berufsanwärter bei Mag. W. Maier Wirtschaftstreuhand- Steuerberatungs GmbH & Co KG
02/2011 – 01/2012	Bilanzbuchhalter bei Feldhofer Wirtschaftstreuhand GmbH