



© DRSC e.V. || Zimmerstr. 30 || 10969 Berlin || Tel.: (030) 20 64 12 - 0 || Fax.: (030) 20 64 12 - 15
www.drsc.de - info@drsc.de

Diese Sitzungsunterlage wird der Öffentlichkeit für die FA-Sitzung zur Verfügung gestellt, so dass dem Verlauf der Sitzung gefolgt werden kann. Die Unterlage gibt keine offiziellen Standpunkte der FA wieder. Die Standpunkte der FA werden in den Deutschen Rechnungslegungs Standards sowie in seinen Stellungnahmen (Comment Letters) ausgeführt.
Diese Unterlage wurde von einem Mitarbeiter des DRSC für die FA-Sitzung erstellt.

IFRS-FA – öffentliche SITZUNGSUNTERLAGE

Sitzung:	08. IFRS-FA / 30.08.2012 / 15:45 – 17:45 Uhr
TOP:	09 – Bilanzierung von Altersteilzeitregelungen nach IAS 19 (2011)
Thema:	Überarbeiteter Entwurf des AH – <i>changes tracked</i>
Papier:	08_09b_IFRS-FA_ATZ_Entwurf_mark_up

Diese Unterlage enthält den Entwurf des *DRSC Anwendungshinweises 1 (IFRS)*, wie er am 4. Juli 2012 auf der Internetseite des DRSC veröffentlicht wurde, einschließlich der Änderungsvorschläge gem. Sitzungsunterlage **08_09a** - mit angezeigten bzw. nachverfolgbaren Änderungen (*tracked changes*).

Die Nummerierung der Textziffern wurde aus Gründen der leichteren Nachvollziehbarkeit zunächst beibehalten – neue Textziffern sind vorläufig mit zusätzlichen Kleinbuchstaben versehen.



Entwurf

DRSC Anwendungshinweis 1 (IFRS)

DRSC **E-AH 1 (IFRS)**

**Einzelfragen zur Bilanzierung von
Aufstockungsverpflichtungen
im Rahmen von Altersteilzeitregelungen verhältnissen nach
IFRS**

~~Alle interessierten Personen und Organisationen sind zur Stellungnahme bis zum~~
19. August 2012

~~aufgefordert. Die Stellungnahmen werden auf der Homepage des DRSC e.V. veröffentlicht, sofern dies nicht ausdrücklich abgelehnt wird.~~

IFRS-Fachausschuss



DRSC e.V., Zimmerstraße 30, 10969 Berlin
Tel.: +49 (0)30 206412-0
Fax: +49 (0)30 206412-15
E-mail: info@drsc.de



Vorbemerkung

IFRS-Fachausschuss

Der IFRS-Fachausschuss (IFRS-FA) des Deutschen Rechnungslegungs Standards Committee e.V. (DRSC) hat die Aufgaben der Erarbeitung und Verlautbarung von Interpretationen und Anwendungshinweisen zu den Internationalen Rechnungslegungsstandards im Sinne von § 315a Abs. 1 HGB sowie der Erarbeitung von Stellungnahmen zu IASB-Entwürfen. Soweit die Rechnungslegung kapitalmarktorientierter Unternehmen betroffen ist, ist der IFRS-FA auch zuständig für die Zusammenarbeit mit der European Financial Reporting Advisory Group (EFRAG), die Beratung bei Gesetzgebungsvorhaben und zur Umsetzung von EU-Richtlinien und Stellungnahmen zu EU-Richtlinien.

Die Anwendungshinweise des IFRS-Fachausschusses stellen nach sorgfältiger Diskussion aller maßgeblichen Umstände, insbesondere der gültigen IFRS, des Rahmenkonzepts des IASB, ggf. der *Agenda Papers* und der Erörterungen im IFRS Interpretations Committee (IFRSIC) sowie der eingegangenen Stellungnahmen die abschließende Meinung des IFRS-FA zu dem behandelten Sachverhalt dar.

Die vom IFRS-FA beschlossenen Anwendungshinweise gelten, solange keine anders lautende Regelung durch das IFRSIC oder den IASB beschlossen wurde. Sie dienen als Hilfestellung für die Bilanzierung der behandelten Sachverhalte in einem Abschluss, der nach den gültigen Regelungen des IASB aufgestellt wird. Unternehmen in Deutschland, die ihren Abschluss als gemäß IFRS aufgestellt kennzeichnen, wird empfohlen, die Anwendungshinweise in die Abwägung des Einzelfalls einzubeziehen.

Copyright

Das urheberrechtliche Nutzungsrecht an diesem Anwendungshinweis steht dem DRSC zu. Der Anwendungshinweis ist einschließlich seines Layouts urheberrechtlich geschützt. Jede Verwertung einschließlich der Vervielfältigung und Verbreitung, der ganzen oder teilweisen Übersetzung sowie der ganzen oder teilweisen Speicherung, Verarbeitung, Vervielfältigung, Verbreitung oder sonstigen Nutzung für elektronische Speicher- und Verbreitungsmedien, die nicht durch das Urheberrecht gestattet ist, ist ohne ausdrückliche Zustimmung des DRSC unzulässig und strafbar. Wird ein Anwendungshinweis wiedergegeben, darf dieser inhaltlich nicht verändert werden. Außerdem sind der vollständige Titel des Anwendungshinweises sowie die Quelle anzugeben. Jeder Anwender kann sich bei richtiger Anwendung auf die Beachtung des Anwendungshinweises des IFRS-FA berufen.

Herausgeber

Deutsches Rechnungslegungs Standards Committee e.V., Zimmerstraße 30, 10969 Berlin, Tel. +49 (0)30 206412-0, Fax +49 (0)30 206412-15, E-Mail: info@drsc.de.



Abkürzungsverzeichnis

AltTZG	Altersteilzeitgesetz vom 23. Juli 1996 (BGBl. I S. 1078), zuletzt durch Artikel 4-13 Absatz 7 des Gesetzes vom 28.12. März-April 2009-2012 (BGBl. I S. 634579) geändert
ATZ	Altersteilzeit
IAS	International Accounting Standard
IASB	International Accounting Standards Board
IFRS	International Financial Reporting Standard



Bilanzierung von Aufstockungsverpflichtungen im Rahmen von Altersteilzeitregelungen nach IFRS

Maßgebliche IFRS:

IAS 8 *Rechnungslegungsmethoden, Änderungen von rechnungslegungsbezogenen Schätzungen und Fehler*

IAS 19 *Leistungen an Arbeitnehmer (überarbeitet 2011)*

Anwendungsbereich

1. Dieser Anwendungshinweis bezieht sich auf den vom IASB am 16. Juni 2011 in überarbeiteter Form veröffentlichten IAS 19 *Leistungen an Arbeitnehmer* (IAS 19 (2011)) und befasst sich mit der Bilanzierung von Aufstockungsleistungen und Erfüllungsrückständen im Rahmen von ATZ-Vereinbarungen im Sinne des AltTZG. Darüber hinaus sind geht der Anwendungshinweis auch auf solche Abfindungsleistungen ein, die in Zusammenhang mit ATZ-Vereinbarungen für Minderungen der gesetzlichen Rentenansprüche zum Ende des ATZ-Zeitraums geleistet werden. Die Regelungen dieses Anwendungshinweises sind auch auf solche Vereinbarungen über Aufstockungsleistungen anzuwenden, die zwar nicht im Rahmen von ATZ im Sinne des § 1 Abs. 3 AltTZG getroffen wurden, diesen jedoch strukturell und wirtschaftlich entsprechen.
2. In der Praxis werden ATZ-Vereinbarungen insbesondere nach dem Gleichverteilungs- und dem Blockmodell ausgestaltet. Die Regelungen dieses Anwendungshinweises beziehen sich grundsätzlich auf Ausgestaltungen nach dem Blockmodell, bei dem eine ATZ-Vereinbarung in ein bereits bestehendes Arbeitsverhältnis eingreift. Diese Regelungen gelten analog auch für das Gleichverteilungsmodell.

Fragestellungen, Beschlussfassungen und Begründungen

3. **Fragestellung 1:** Wie ist für den sog. Erfüllungsrückstand zu bilanzieren, der im Fall von Blockmodellen zu berücksichtigen ist?
4. Sofern das ATZ-Verhältnis entsprechend dem Blockmodell ausgestaltet wird, hat der Arbeitnehmer im ersten Block, der sog. Aktiv- oder Beschäftigungsphase, die volle Arbeitsleistung entsprechend dem auch vor ATZ-Vereinbarung vereinbarten Umfang zu erbringen, wobei die Entlohnung während dieser Zeit nur entsprechend der Teilzeitvereinbarung erfolgt (d.h. im Regelfall für 50% der erbrachten Arbeitsleistung). Durch diese Vorgehensweise baut sich in der Aktivphase ein Erfüllungsrückstand des Arbeitgebers auf, der der Höhe des noch nicht vergüteten Anteils der Arbeitsleistung entspricht. Für diesen Erfüllungsrückstand ist unter Beachtung der Regelungen des IAS 19 (2011) in Bezug auf „andere langfristig fällige Leistungen an Arbeitnehmer“ ein Schuldposten anzusammeln. Nach Beendigung der Aktivphase und während der Berichtsperioden des zweiten Blocks des Modells (der Passiv- oder



Freistellungsphase), in denen der Arbeitnehmer gemäß der Teilzeitvereinbarung vergütet wird, ohne dass er eine Arbeitsleistung erbringt, ist der Schuldposten entsprechend aufzulösen.

5. **Fragestellung 2:** Um welche Kategorie von Leistungen an Arbeitnehmer im Sinne des IAS 19.5 (2011) handelt es sich bei Aufstockungsleistungen [bzw. bei Abfindungen für Einbußen hinsichtlich gesetzlicher Rentenansprüche](#) im Rahmen von ATZ-Vereinbarungen?
6. Es handelt sich bei Aufstockungsleistungen im Rahmen von ATZ-Vereinbarungen um „andere langfristig fällige Leistungen an Arbeitnehmer“ im Sinne von IAS 19.8 (2011) bzw. IAS 19.153 ff. (2011). Nur wenn die (Aufstockungs-) Leistungen an den Arbeitnehmer voraussichtlich (*expected*) innerhalb von zwölf Monaten nach Ende der jährlichen Berichtsperiode, in der die entsprechende Arbeitsleistung erbracht wird, in voller Höhe beglichen werden, ist eine Einstufung als „kurzfristig fällige Leistungen an Arbeitnehmer“ gemäß IAS 19.8 (2011) bzw. IAS 19.9 ff. (2011) vorzunehmen. Eine Zuordnung zu den Kategorien „Leistungen nach Beendigung des Arbeitsverhältnisses“ bzw. „Leistungen aus Anlass der Beendigung des Arbeitsverhältnisses“ ist nicht möglich.
7. Zu berücksichtigende Aspekte bei der Einstufung von (Aufstockungs-) Leistungen als „kurzfristig fällige Leistungen an Arbeitnehmer“ stellen vor allem etwaige Mindestbetriebszugehörigkeitszeiten als Voraussetzung für eine ATZ-Beschäftigung, der Zeitraum zwischen dem Wirksamwerden der ATZ-Vereinbarung und dem Beginn der aktiven Phase sowie der Zeitraum der Passivphase dar.

Beispielsweise ist eine ATZ-Vereinbarung mit einer vom 1.1.20X1 bis zum 30.6.20X1 dauernden Aktivphase und einer sich anschließenden Passivphase bis zum 31.12.20X1 bei gleichverteilter Auszahlung der Aufstockungsleistungen zu keinem Bilanzstichtag vor oder während des ATZ-Zeitraums als „kurzfristig fällige Leistung an Arbeitnehmer“ einzustufen, wenn das Unternehmen ATZ-Vereinbarungen nur unter der Voraussetzung gewährt, dass dem ATZ-Zeitraum eine mindestens zweijährige Betriebszugehörigkeit unmittelbar vorausgeht. Die den Aufstockungsleistungen in diesem Fall entsprechend gegenüberstehende Arbeitsleistung wird über einen Zeitraum von zweieinhalb Jahren erbracht, so dass die Aufstockungsleistungen nicht innerhalb von zwölf Monaten nach Ende der jährlichen Berichtsperiode, in der die jeweilige Arbeitsleistung erbracht wird, in voller Höhe beglichen werden.

8. Einer Einstufung der Aufstockungsleistungen im Rahmen von ATZ-Vereinbarungen als „Leistungen nach Beendigung des Arbeitsverhältnisses“ in der Ausprägung als leistungsorientierter Plan (IAS 19.8 (2011) bzw. IAS 19.55 ff. (2011)) steht entgegen, dass die Leistungen vom Unternehmen regelmäßig nicht nach Beendigung des Arbeitsverhältnisses an die Arbeitnehmer zu zahlen sind. Das Arbeitsverhältnis endet erst mit dem Ende der Passivphase, da der Arbeitnehmer auch während der Passivphase in einem Arbeitsverhältnis steht (es liegt während dieser Zeit ein gültiger Arbeitsvertrag vor). Dies ergibt sich auch daraus, dass die Aufstockungsbeträge Arbeitsentgelt i.S.d. §§ 611 und 612 BGB darstellen. Zum Ende der Passivphase sind die Aufstockungs-



leistungen jedoch regelmäßig in vollem Umfang bereits an den Arbeitnehmer ausgezahlt.

9. Die im Rahmen von ATZ-Vereinbarungen gewährten Aufstockungsleistungen sind gemäß der Entscheidung des IFRSIC vom Januar 2012 auch nicht als „Leistungen aus Anlass der Beendigung des Arbeitsverhältnisses“ gemäß IAS 19.8 (2011) einzustufen, da sie vor dem Hintergrund gewährt werden, dass nach Vereinbarung des ATZ-Verhältnisses noch Arbeitsleistungen vom Arbeitnehmer zu erbringen sind. In IAS 19.162 (2011) sind Indikatoren genannt, bei deren Vorliegen davon auszugehen ist, dass eine Leistung an Arbeitnehmer nicht im Austausch für die Beendigung des Arbeitsverhältnisses gewährt wird. Gemäß dem ersten beispielhaft in der Vorschrift genannten Indikator ist dies der Fall, sofern die Leistung von der Erbringung künftiger Arbeitsleistungen abhängig ist. In Bezug auf diesen Indikator ist bei ATZ-Vereinbarungen davon auszugehen, dass es sich hinsichtlich der Aufstockungsleistungen nicht um Leistungen aus Anlass der Beendigung des Arbeitsverhältnisses handelt.

9.a Bei Abfindungen für Einbußen hinsichtlich der gesetzlichen Rentenansprüche, die zum Ende der ATZ geleistet werden, handelt es sich um „Leistungen nach Beendigung des Arbeitsverhältnisses“ im Sinne von IAS 19.8 (2011) bzw. IAS 19.55 ff. (2011).

10. **Fragestellung 3:** Welche Rechnungslegungsvorschriften des IAS 19 (2011) sind anzuwenden, wenn auf Aufstockungsleistungen im Rahmen von ATZ-Vereinbarungen anzuwenden, die der Kategorie der anderen langfristig fälligen Leistungen an Arbeitnehmer zuzuordnen sind bzw. welche Rechnungslegungsvorschriften sind auf Abfindungen für Einbußen bei der gesetzlichen Rentenansprüchen anzuwenden?

11. Hinsichtlich der bilanziellen Erfassung und Bewertung von ATZ-Vereinbarungen als andere langfristig fällige Leistungen an Arbeitnehmer wird in IAS 19.155 f. (2011) auf die Vorschriften IAS 19.56-119 (2011) sowie .123-130 (2011) zur entsprechenden Erfassung und Bewertung von Leistungen nach Beendigung des Arbeitsverhältnisses (hier: leistungsorientierte Pläne) verwiesen.

11.a Die bilanzielle Erfassung und Bewertung von Abfindungsleistungen für Einbußen hinsichtlich der gesetzlichen Rentenansprüche, die zum Ende der ATZ geleistet werden, hat nach den Vorschriften der IAS 19.55 ff. (2011) zu erfolgen.

12. **Fragestellung 4:** Ab welchem Zeitpunkt ist eine Schuld hinsichtlich vereinbarter Aufstockungsleistungen bzw. hinsichtlich Abfindungen zum Ausgleich von Einbußen bei den gesetzlichen Rentenansprüchen im Rahmen eines ATZ-Verhältnisses erstmals zu erfassen?

13. Die Verpflichtung zur Gewährung der Aufstockungsleistungen sowie der Abfindungsleistungen, für die gemäß IAS 19 (2011) eine entsprechende Schuld anzusetzen ist, entsteht
- im Falle von Kollektivvereinbarungen mit Entstehung des Anspruchs der betroffenen Arbeitnehmer auf Abschluss eines ATZ-Vertrags (z.B. Betriebs-



vereinbarungen oder Tarifverträge). Hierbei handelt es sich um den Zeitpunkt, zu dem das bilanzierende Unternehmen faktisch oder rechtlich unentziehbar dazu verpflichtet ist, Aufstockungs- bzw. Abfindungsleistungen zu gewähren, wenn betroffene Arbeitnehmer den Abschluss einer ATZ-Regelung verlangen würden. Hinsichtlich der Entstehung der Verpflichtung kommt es in diesen Fällen somit auf die zeitlich nachfolgende, ergänzende individuelle das Vorliegen einzelvertraglicher Vereinbarungen zwischen Arbeitgeber und Arbeitnehmer nicht an,

- sofern keine Kollektivvereinbarungen vorliegen, das ATZ-Verhältnis somit auf einer im Falle von Individualvereinbarungen basiert, spätestens mit Abschluss einer der ATZ-Vereinbarung zwischen dem Arbeitgeber und dem Arbeitnehmer bzw. zu dem früheren Zeitpunkt, zu dem der Arbeitgeber dem Arbeitnehmer ein verbindliches Angebot unterbreitet.

In der Anlage zu diesem Anwendungshinweis werden – auch unter Berücksichtigung der nachfolgenden Hinweise dieser Verlautbarung – einige Beispielfälle zu den obigen Ausführungen dargestellt.

14. **Fragestellung 5:** Wie ist eine Schuld (der Kategorie der anderen langfristig fälligen Leistungen an Arbeitnehmer) hinsichtlich vereinbarter Aufstockungsleistungen bzw. eine Abfindungsverpflichtung als Ausgleich für Einbußen hinsichtlich gesetzlicher Rentenansprüche (der Kategorie der Leistungen nach Beendigung des Arbeitsverhältnisses) im Rahmen eines ATZ-Verhältnisses zu bewerten?
15. Die Bewertung der Schuld für Aufstockungsleistungen ist ausgehend von der insgesamt vereinbarten Aufstockungsleistung für den ATZ-Zeitraum im Falle einer Individualvereinbarung unter Berücksichtigung der Regelungen des IAS 19.155 f. (2011) i.V.m. IAS 19.56 ff. (2011) – hier insbesondere IAS 19.57 (a) (i) (2011) – vorzunehmen.
16. Bei der Bewertung der Schuld für Aufstockungsleistungen im Rahmen von Kollektivverträgen – soweit noch keine Konkretisierungen durch Vertragsabschlüsse mit einzelnen Arbeitnehmern erfolgten – ist nach einer analog zur oben für Individualvereinbarungen dargestellten Vorgehensweise zu verfahren. Aufgrund des bestehenden Wahlrechts der Arbeitnehmer zur künftigen Vereinbarung von ATZ-Verhältnissen ist dabei der Grad der wahrscheinlichen Inanspruchnahme entsprechend zu berücksichtigen (sog. Potentialrückstellung). Hierbei sind bestehende Ablehnungsmöglichkeiten des Arbeitgebers zum Abschluss von ATZ-Verhältnissen, wenn eine bestimmte Anzahl Anspruchsberechtigter das ATZ-Angebot bereits in Anspruch genommen hat (sog. Überlastquoten), zu beachten. In diesem Zusammenhang ist insbesondere auf die Regelungen des IAS 19.155 f. (2011) i.V.m. IAS 19.75 ff. (2011) zu den versicherungsmathematischen Annahmen zu verweisen.

16.a Die Bewertung der Schuld für Abfindungsverpflichtungen als Ausgleich für Einbußen bezüglich der gesetzlichen Rentenansprüche folgt analog der Vorgehensweise wie oben für Aufstockungsleistungen dargestellt, allerdings mittels unmittelbarer Anwendung der Vorschriften von IAS 19.55 ff. (2011). Darüber hinaus sind in diesem Fall auch die Vorschriften der IAS 19.120-122 anzuwenden.



17. **Fragestellung 6:** Wie ist die Schuld hinsichtlich vereinbarter Aufstockungsleistungen bzw. Abfindungsverpflichtungen als Ausgleich für Einbußen bei den gesetzlichen Rentenansprüchen im Rahmen eines ATZ-Verhältnisses anzusammeln und aufzulösen?

a) Aufstockungsleistungen

18. Ab der Entstehung der Verpflichtung (~~bzw. und somit~~ der Ersterfassung der Schuld) (siehe hierzu Fragestellung 4) ist im Rahmen des Blockmodells

- für Aufstockungsleistungen der Aktivphase bis zur Erbringung der jeweiligen Arbeitsleistung während der Aktivphase und
- für Aufstockungsleistungen der Passivphase bis zum Ende der Aktivphase

vor Berücksichtigung versicherungsmathematischer Annahmen grundsätzlich eine linear ratierliche Zuführung gemäß IAS 19.155 f. (2011) i.V.m. IAS 19.56 ff. (2011) vorzunehmen. Sofern sich jedoch nach Art und Weise, in der laut Plan Leistungen erworben werden (IAS 19.70 (2011)), eindeutig etwas anderes ergibt, ist die Zuführung dementsprechend vorzunehmen. ~~Dies gilt sowohl für die Aufstockungsleistungen der Aktiv- wie auch der Passivphase.~~ Für bereits in der Aktivphase geleistete Zahlungen hat ein entsprechender Abbau der Schuld zu erfolgen.

Im Rahmen des Blockmodells ist zum bilanziellen Aufbau des vollen Schuld Betrags für der endgültigen Verpflichtung (Schuld) zur Leistung von Aufstockungsleistungen während der Passivphase der Zeitraum bis zum Ende der Aktivphase zu berücksichtigen, da die Aufstockungen im Sinne des IAS 19 (2011) als (zusätzliches) Entgelt im Austausch für die vom Arbeitnehmer erbrachte Arbeitsleistung gewährt werden. Die (Neben-) Pflichten des Arbeitnehmers während der Passivphase – u.a. keinen Betätigungen im Rahmen eines Arbeitsverhältnisses mit anderen Arbeitgebern nachzugehen – sind insoweit unbeachtlich. Insbesondere handelt es sich bei dem Nichttätigwerden des Arbeitnehmers während der Passivphase für andere Arbeitgeber regelmäßig nicht um ein Wettbewerbsverbot, das als Arbeitsleistung (*service*) im Sinne von IAS 19 (2011) zu verstehen ist.

Im Rahmen des Gleichverteilungsmodells ist ab der Entstehung der Verpflichtung (~~bzw. und somit~~ der Ersterfassung der Schuld) ~~und~~ bis zur Erbringung der jeweiligen Arbeitsleistung während Ende des ATZ-Zeitraums (eine Unterscheidung in Aktiv- und Passivphase entfällt) vor Berücksichtigung versicherungsmathematischer Annahmen grundsätzlich eine linear ratierliche Zuführung gemäß IAS 19.155 f. (2011) i.V.m. IAS 19.56 ff. (2011) vorzunehmen. Auch im Rahmen des Gleichverteilungsmodells ist abweichend von einer linear-ratierlichen Ansammlung vorzugehen, sofern sich nach Art und Weise, in der laut Plan Leistungen erworben werden (IAS 19.70 (2011)), eindeutig etwas anderes ergibt. Für bereits geleistete Zahlungen erfolgt der entsprechende Abbau der Schuld.

Abweichend von der oben dargestellten Vorgehensweise zur Ansammlung der Schuld kann auch nach den folgend dargestellten oder ähnlichen Verfahren vorgegangen werden, sofern eine den tatsächlichen Verhältnissen ent-



sprechende Darstellung der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage gewährleistet ist:

- im Fall des Blockmodells erfolgt die Ansammlung für Aufstockungsleistungen der Aktivphase auf das Ende der Aktivphase,
- im Fall des Gleichverteilungsmodells erfolgt die Ansammlung der Aufstockungsleistungen auf das Ende des ATZ-Zeitraums.

b) Abfindungsverpflichtungen als Ausgleich für Einbußen bei den gesetzlichen Rentenansprüchen

18.a Ab der Entstehung der Verpflichtung (bzw. der Erfassung der Schuld; siehe hierzu Fragestellung 4) ist sowohl im Rahmen des Blockmodells als auch des Gleichverteilungsmodells bis zum Ende der Altersteilzeit vor Berücksichtigung versicherungsmathematischer Annahmen grundsätzlich eine linear ratierliche Zuführung gemäß IAS 19.56 ff. (2011) vorzunehmen. Sofern sich jedoch nach Art und Weise, in der laut Plan Leistungen erworben werden (IAS 19.70 (2011)), eindeutig etwas anderes ergibt, ist die Zuführung dementsprechend vorzunehmen.

19. **Fragestellung 7:** Welche bilanziellen Konsequenzen ergeben sich, wenn als Voraussetzung für den Abschluss einer ATZ-Vereinbarung eine bestimmte Mindestzeit der Beschäftigung des Arbeitnehmers im Unternehmen gefordert wird?

a) Aufstockungsleistungen

20. In solchen Fällen liegt nachzuverrechnender Dienstzeitaufwand (*past service cost*) im Sinne von IAS 19.153 ff. (2011) i.V.m. IAS 19.103 (a) (2011) vor, wenn sich der Mindestbeschäftigungszeitraum teilweise oder vollumfänglich auf den Zeitraum vor Entstehung der Schuld erstreckt. Daher ist (sowohl bei Individual- als auch bei Kollektivvereinbarungen) aufgrund wirksam abgeschlossener ATZ-Vereinbarungen im Rahmen des nachzuverrechnenden Dienstzeitaufwands der auf die vor dem Abschluss der Vereinbarung bereits erbrachten Arbeitsleistungen entfallende Barwert der Leistungsverpflichtung bilanziell zu erfassen. Dieses Erfordernis ist darin begründet, dass der Arbeitnehmer die Aufstockungsbeträge in diesen Fällen nicht erst ab Vereinbarung des ATZ-Verhältnisses erdiene, sondern teilweise bereits ab Beginn des Zeitraums der Mindestbetriebszugehörigkeit und bis zur Vereinbarung des ATZ-Verhältnisses erdiene hat.
21. Der Zeitraum, der für die Ansammlung bzw. Bemessung des nachzuverrechnenden Dienstzeitaufwands zugrunde zu legen ist, richtet sich nach der Ausgestaltung der ATZ-Vereinbarung bzw. den vereinbarten Regelungen zur Mindestzeit der Beschäftigung und der Planformel gemäß IAS 19.70 (2011).
22. Sofern sich die erforderliche Mindestzeit der Beschäftigung beispielsweise auf einen bestimmten Zeitraum unmittelbar vor Beginn der Aktivphase oder vor Abschluss der vertraglichen Vereinbarung bezieht, ist unter Berücksichtigung der linearen Verteilung der Aufstockungsleistungen (falls nicht in einer anderen Art und Weise anzusammeln ist) der aufgelaufene Barwert der Leistungsverpflichtung ab dem Beginn des Mindestbeschäftigungszeitraums bis



zu dem Zeitpunkt, zu dem die Schuld erstmals anzusetzen ist, als nachzuverrechnender Dienstzeitaufwand zu erfassen. Der Beginn des Mindestbeschäftigungszeitraums ist in diesen Fällen ausgehend von dem Beginn der Aktivphase oder dem Abschluss der vertraglichen Vereinbarung retrograd zu bestimmen. Beginnt der Zeitraum der Mindestbeschäftigung erst nach Entstehung der Verpflichtung (d.h. im Falle einer Individualvereinbarung nach Abschluss des Vertrags über ein ATZ-Verhältnis), so ist hingegen kein nachzuverrechnender Dienstzeitaufwand zu erfassen.

Beispiel: Das Unternehmen U gewährt seinen Mitarbeitern die Möglichkeit zur Inanspruchnahme von Altersteilzeit, sofern die Mitarbeiter mindestens 10 Jahre unmittelbar vor Beginn der Altersteilzeit für U tätig waren.

Arbeitnehmer A, der das zum Abschluss einer ATZ-Vereinbarung notwendige Kriterium der Mindestbetriebszugehörigkeit bei Eintritt in die Altersteilzeit erfüllen wird (Eintritt in U am 1.1.2X01), schließt am 1.1.2X08 einen Vertrag über ATZ nach dem Blockmodell ab. Die Altersteilzeit beginnt am 1.1.2X12 und die Aktiv- und die Passivphase erstrecken sich jeweils über einen Zeitraum von 3 Jahren, so dass das Ende der Passivphase auf den 31.12.2X17 fällt.

Der Zeitraum für die Ansammlung der Aufstockungsleistungen beginnt am 1.1.2X02 und läuft für die Aufstockungsleistungen der Aktivphase bis zur Erbringung der jeweiligen Arbeitsleistung während der Aktivphase und für die Aufstockungsleistungen der Passivphase bis zum Ende der Aktivphase, dem 31.12.2X14 – ~~dies entspricht einem Gesamtzeitraum von 13 Jahren.~~ Der Barwert der Leistungsverpflichtung für den Zeitraum vom 1.1.2X02 bis zum 1.1.2X08 ist zum letztgenannten Termin als nachzuverrechnender Dienstzeitaufwand ~~für 6/13 der vereinbarten Aufstockungsleistungen~~ zu erfassen. ~~Ab dem Zeitpunkt der Erfassung der Schuld sind bis zum Beginn der Aktivphase weitere 4/13 der Aufstockungsleistungen anzusammeln. Während der Aktivphase werden schließlich die verbleibenden 3/13 der Aufstockungsleistungen angesammelt.~~

In Bezug auf dDie oben gemachten Angaben zu den anteilig anzusammelnden Aufstockungsleistungen sind darüber hinaus entsprechende sind jeweils vor Berücksichtigung versicherungsmathematischer Annahmen zu berücksichtigen verstehen.

23. Sofern andererseits eine Mindestbeschäftigung für den Abschluss einer ATZ-Vereinbarung in allgemeiner Form vorausgesetzt wird, ist für die Ermittlung und zur Erfassung des nachzuverrechnenden Dienstzeitaufwands die Mindestbeschäftigungsdauer retrograd ab dem Beginn der Altersteilzeit (d.h. dem ersten Tag der Aktivphase) zu bestimmen. Die Mindestbeschäftigung gilt in diesem Sinne als allgemein vereinbart, wenn der Mitarbeiter als Voraussetzung zur Vereinbarung eines Altersteilzeitverhältnisses eine bestimmte Zeit für das Unternehmen tätig gewesen sein muss, ohne dass im Rahmen der Vereinbarung ein direkter zeitlicher Bezug zu dem Beginn der Altersteilzeit oder zum Zeitpunkt der getroffenen Vereinbarung hergestellt wird.



b) Abfindungsverpflichtungen als Ausgleich für Einbußen bei den gesetzlichen Rentenansprüchen

23.a Die oben dargestellten Regelungen sind analog und unter Beachtung der Hinweise zu Fragestellungen 5 und 6 auch für Abfindungen anzuwenden, die als Ausgleich für Einbußen bei den gesetzlichen Rentenansprüchen gewährt werden.

24. **Fragestellung 8:** Können sich aufgrund von ATZ-Vereinbarungen auch Auswirkungen auf andere leistungsorientierte Pläne des Unternehmens ergeben?
25. Ja. ATZ-Regelungen haben oftmals auch indirekte Effekte auf den Pensionsplan eines Unternehmens, da betroffene Arbeitnehmer bspw. die Betriebsrente zu einem früheren Zeitpunkt abrufen können, als das ohne eine ATZ-Vereinbarung vorgesehen ist. Dies ist bei der Bewertung der betroffenen anderen leistungsorientierten Pläne entsprechend zu berücksichtigen.
26. **Fragestellung 9:** Wie gestaltet sich der Übergang auf die neuen, für ATZ-Vereinbarungen zu berücksichtigenden Regelungen nach IAS 19 (2011)?
27. Gemäß IAS 19.173 (2011) sind die Regelungen des IAS 19 (2011) rückwirkend nach den Vorschriften des IAS 8 anzuwenden.



Anlage zum Anwendungshinweis

Im Folgenden werden einige Beispiele dargestellt, die die Bestimmung des Zeitpunkts der Erfassung einer Schuld im Rahmen von ATZ-Vereinbarungen illustrieren und Hinweise zur Bewertung (Beginn der Ansammlung der Schuld) geben:

- 1) Bei einer Individualvereinbarung ohne zugrunde liegende Kollektivvereinbarung und ohne vereinbarte Mindestbetriebszugehörigkeit ist eine Schuld spätestens mit Abschluss der ATZ-Vereinbarung bzw. zu dem früheren Zeitpunkt, zu dem der Arbeitgeber dem Arbeitnehmer ein verbindliches Angebot unterbreitet, anzusetzen.

Die Ansammlung der Schuld beginnt in diesem Fall mit dem Entstehen der Verpflichtung.

- 2) Bei einer Individualvereinbarung ohne zugrunde liegende Kollektivvereinbarung und mit einer in der Vereinbarung dokumentierten Mindestbetriebszugehörigkeit (für die auf den Beginn der ATZ Bezug genommen wird) ist eine Schuld spätestens mit Abschluss der ATZ-Vereinbarung bzw. zu dem früheren Zeitpunkt, zu dem der Arbeitgeber dem Arbeitnehmer ein verbindliches Angebot unterbreitet, anzusetzen.

Die Ansammlung der Schuld beginnt in diesem Fall zu dem früheren der beiden folgenden Zeitpunkte:

- a) mit dem Entstehen der Verpflichtung,
- b) vom Altersteilzeitbeginn retrograd ermittelter Zeitpunkt des Beginns der Mindestbetriebszugehörigkeit.

Sofern der Zeitpunkt b) einschlägig ist, kommt es zum Zeitpunkt des Erstansatzes der Schuld zur Erfassung von nachzuverrechnendem Dienstzeitaufwand.

- 3) Bei einer Kollektivvereinbarung mit Rechtsanspruch für die Arbeitnehmer auf Abschluss einer ATZ-Vereinbarung, für die eine Mindestbetriebszugehörigkeit nicht gefordert wird und ohne dass bisher eine ergänzende individuelle Vereinbarung abgeschlossen wurde (Fall der Potentialrückstellung) ist eine Schuld erstmals zu dem Zeitpunkt anzusetzen, zu dem der Anspruch der im Rahmen der Kollektivvereinbarung begünstigten Arbeitnehmer auf Abschluss einer Vereinbarung entsteht.

Die Ansammlung der Schuld beginnt in diesen Fällen regelmäßig erst mit Abschluss ergänzender Individualvereinbarungen.

- 4) Bei einer Kollektivvereinbarung mit Rechtsanspruch für die Arbeitnehmer auf Abschluss einer ATZ-Vereinbarung und geforderter Mindestbetriebszugehörigkeit, die zum Beginn der ATZ erfüllt sein muss und ohne dass bisher ergänzende individuelle Vereinbarungen abgeschlossen wurden (Fall der Potentialrückstellung) ist eine Schuld erstmals zu dem Zeitpunkt anzusetzen, zu dem der Anspruch der im Rahmen der Kollektivvereinbarung begünstigten Arbeitnehmer auf Abschluss einer Vereinbarung entsteht.

Die Ansammlung der Schuld beginnt in diesen Fällen zum früheren der folgenden Zeitpunkte:

- a) Abschluss einer ergänzenden Individualvereinbarung,
- b) vom Altersteilzeitbeginn retrograd ermittelter Zeitpunkt des Beginns der Mindestbetriebszugehörigkeit im Falle einer ergänzenden Individualvereinbarung,



c) vom Beginn von ATZ für die wahrscheinliche Inanspruchnahme retrograd ermittelte Zeitpunkte für den Beginn der Mindestbetriebszugehörigkeiten im Rahmen der Potentialrückstellung.

Sofern der Zeitpunkt b) einschlägig ist, kommt es zu dem Zeitpunkt, zu dem die Ansammlung der Schuld beginnt, zur Erfassung von nachzuverrechnendem Dienstzeitaufwand. Sofern Zeitpunkt c) einschlägig ist, kommt es zum Erstantritt der Schuld (der Potentialrückstellung) zur Erfassung von nachzuverrechnendem Dienstzeitaufwand.