



© 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:	09. IFRS-FA / 20.09.2012 / 11:30 – 12:30 Uhr
TOP:	08 – Bilanzierung von Altersteilzeitregelungen nach IAS 19 (2011)
Thema:	Überarbeiteter Entwurf des AH
Papier:	09_08a_IFRS-FA_ATZ_Entwurf

Diese Unterlage enthält den **Entwurf** des *DRSC Anwendungshinweises 1 (IFRS)* in überarbeiteter Form unter Berücksichtigung der Diskussionsergebnisse der 8. Sitzung des IFRS-Fachausschusses sowie der am 4. September 2012 durchgeführten öffentlichen Diskussionsveranstaltung des DRSC e.V.



Entwurf des DRSC Anwendungshinweis 1 (IFRS)
DRSC E-AH 1 (IFRS)

Einzelfragen zur Bilanzierung von Altersteilzeitverhältnissen nach IFRS

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 13 Absatz 7 des Gesetzes vom 12. April 2012 (BGBl. I S. 579) geändert
ATZ	Altersteilzeit
IAS	International Accounting Standard
IASB	International Accounting Standards Board
IFRS	International Financial Reporting Standard



Einzelfragen zur Bilanzierung von Altersteilzeitverhältnissen nach IFRS

Maßgebliche IFRS:

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

IAS 19 *Leistungen an Arbeitnehmer (überarbeitet 2011)*

Hintergrund

1. Aufgrund des AltTZG vom 23. Juli 1996 (zuletzt geändert durch Artikel 13 Abs. 7 des Gesetzes vom 12. April 2012) soll älteren Arbeitnehmern durch ATZ ein gleitender Übergang vom Erwerbsleben in die Altersrente ermöglicht werden. ATZ im Sinne des AltTZG liegt unabhängig von einer Förderung durch die Bundesagentur für Arbeit auch bei einer Teilzeitarbeit älterer Arbeitnehmer vor, die ihre Arbeitszeit ab Vollendung des 55. Lebensjahres nach dem 31. Dezember 2009 vermindern.
2. Gemäß § 2 AltTZG sind zwei ATZ-Modelle vorgesehen:
 - Nach dem sog. Gleichverteilungs- oder Teilzeitmodell ist der Arbeitnehmer mit einer im Vergleich zur wöchentlichen Arbeitszeit vor Eintritt in die ATZ um 50% verminderten Arbeitszeit während der gesamten ATZ-Periode bis zur Pensionierung für den Arbeitgeber tätig.
 - Nach dem sog. Blockmodell wird die ATZ in die beiden folgenden Phasen unterteilt. In der ersten Phase der ATZ, der sog. Aktiv- oder Beschäftigungsphase, erbringt der Arbeitnehmer seine Arbeitsleistung weiterhin in dem auch vor Eintritt in die ATZ vereinbarten Umfang. In der zweiten Phase, der sog. Passiv- oder Freistellungsphase, ist der Arbeitnehmer vollständig von seiner Arbeitspflicht freigestellt.
Das Arbeitsentgelt und die Aufstockungsleistungen werden in beiden Modellen gleichmäßig über die gesamte ATZ-Periode geleistet.
3. Der Begriff Aufstockungsleistung umfasst die Aufstockung des Regelarbeitsentgelts für die ATZ einschließlich ggf. weiterer Entgeltbestandteile und zusätzliche Beiträge zur gesetzlichen Rentenversicherung des Arbeitnehmers¹ (vgl. § 3 Abs. 1 Nr. 1 AltTZG).
4. Wird das ATZ-Verhältnis in der Form des Blockmodells vereinbart, erbringt der Arbeitnehmer in der Aktivphase die volle Arbeitsleistung, wobei das Arbeitsentgelt und die Aufstockungsbeträge nur für 50% der Arbeitsleistung geleistet werden (die verbleibenden 50% werden in der Passivphase gewährt, ohne dass noch eine Arbeitsleistung zu erbringen ist). Aufgrund dieser Vorgehensweise baut sich während der Aktivphase beim Arbeitgeber in Höhe des noch nicht vergüteten Anteils der Arbeitsleistung ein sog. Erfüllungsrückstand auf.

¹ Aufstockungsleistungen in der Form von zusätzlichen Beiträgen zur gesetzlichen Rentenversicherung des Arbeitnehmers werden im Rahmen dieses Anwendungshinweises nicht weiter adressiert.



Anwendungsbereich

5. 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. Die Regelungen dieses Anwendungshinweises sind auch auf solche Vereinbarungen anzuwenden, die zwar nicht im Rahmen von ATZ im Sinne des § 1 Abs. 3 AltTZG getroffen wurden, diesen jedoch strukturell und wirtschaftlich entsprechen.
6. Die Regelungen dieses Anwendungshinweises beziehen sich grundsätzlich auf Ausgestaltungen nach dem Blockmodell, bei dem eine ATZ-Vereinbarung in ein bereits bestehendes Arbeitsverhältnis eingreift. Soweit nicht ausdrücklich Regelungen für das Gleichverteilungsmodell zur Verfügung gestellt werden, gelten die Regelungen für das Blockmodell analog.

Fragestellungen, Beschlussfassungen und Begründungen

7. **Fragestellung 1:** Wie ist für den sog. Erfüllungsrückstand zu bilanzieren, der im Fall von Blockmodellen zu berücksichtigen ist?
8. Im Fall des Blockmodells baut sich in der Aktivphase ein Erfüllungsrückstand des Arbeitgebers auf, der der Höhe des noch nicht vergüteten Anteils der erbrachten Arbeitsleistung entspricht. Für diesen Erfüllungsrückstand ist unter Beachtung der Regelungen des IAS 19 (2011) ein Schuldposten anzusammeln (im Regelfall handelt es sich hierbei um „andere langfristig fällige Leistungen an Arbeitnehmer“). Nach Beendigung der Aktivphase und während der Berichtsperioden der Passivphase, in denen der Arbeitnehmer gemäß der Teilzeitvereinbarung vergütet wird, ohne dass er noch eine Arbeitsleistung erbringt, ist der Schuldposten entsprechend zu vermindern bzw. abzubauen.
9. **Fragestellung 2:** Um welche Kategorie von Leistungen an Arbeitnehmer im Sinne des IAS 19.5 (2011) handelt es sich bei Aufstockungsleistungen im Rahmen von ATZ-Vereinbarungen?
10. 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.
11. Zu berücksichtigende Aspekte bei der Einstufung von (Aufstockungs-) Leis-



tungen 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.

12. 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 Aufstockungsleistungen jedoch regelmäßig in vollem Umfang bereits an den Arbeitnehmer ausgezahlt.
13. 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.
14. **Fragestellung 3:** Welche Rechnungslegungsvorschriften des IAS 19 (2011) sind auf Aufstockungsleistungen im Rahmen von ATZ-Vereinbarungen anzuwenden, die der Kategorie der anderen langfristig fälligen Leistungen an Arbeitnehmer zuzuordnen sind?



15. 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.
16. **Fragestellung 4:** Ab welchem Zeitpunkt ist eine Schuld hinsichtlich vereinbarter Aufstockungsleistungen im Rahmen eines ATZ-Verhältnisses erstmals zu erfassen?
17. Die Verpflichtung zur Gewährung der Aufstockungsleistungen, für die gemäß IAS 19 (2011) eine entsprechende Schuld anzusetzen ist, entsteht im Falle von
 - a) Kollektivvereinbarungen mit Entstehung des Anspruchs der betroffenen Arbeitnehmer auf Abschluss eines ATZ-Vertrags (z.B. aufgrund einer Betriebsvereinbarung oder eines Tarifvertrags). Hierbei handelt es sich um den Zeitpunkt, zu dem das bilanzierende Unternehmen faktisch oder rechtlich unentziehbar dazu verpflichtet ist, Aufstockungsleistungen zu gewähren, wenn betroffene Arbeitnehmer die Vereinbarung eines ATZ-Verhältnisses verlangen würden. Hinsichtlich der Entstehung der Verpflichtung kommt es in diesen Fällen somit auf die zeitlich nachfolgende, ergänzende individuelle Vereinbarung zwischen Arbeitgeber und Arbeitnehmer nicht an,
 - b) Individualvereinbarungen, sofern keine Kollektivvereinbarungen vorliegen, spätestens mit Abschluss der ATZ-Vereinbarung zwischen dem Arbeitgeber und dem Arbeitnehmer bzw. zu dem früheren Zeitpunkt, zu dem der Arbeitgeber dem Arbeitnehmer ein verbindliches Angebot unterbreitet.
18. **Fragestellung 5:** Wie ist eine Schuld (der Kategorie der anderen langfristig fälligen Leistungen an Arbeitnehmer) hinsichtlich vereinbarter Aufstockungsleistungen im Rahmen eines ATZ-Verhältnisses zu bewerten?
19. Die Bewertung der Schuld für Aufstockungsleistungen ist ausgehend von der insgesamt vereinbarten Aufstockungsleistung für den gesamten ATZ-Zeitraum im Falle einer Individualvereinbarung unter Berücksichtigung der Regelungen des IAS 19.155 f. (2011) i.V.m. IAS 19.56 ff. (2011) vorzunehmen.
20. Bei der Bewertung der Schuld für Aufstockungsleistungen im Rahmen von Kollektivvereinbarungen – 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 vor allem auf die Regelungen des IAS 19.155 f. (2011) i.V.m. IAS 19.75 ff. (2011) zu den versicherungsmathematischen Annahmen zu verweisen.



21. **Fragestellung 6:** Wie ist die Schuld hinsichtlich vereinbarter Aufstockungsleistungen im Rahmen eines ATZ-Verhältnisses anzusammeln bzw. abzubauen?
22. Hinsichtlich der Ansammlung und des Abbaus der Schuld ist in Abhängigkeit von der getroffenen Vereinbarung zwischen Arbeitnehmer und Arbeitgeber wie folgt zu differenzieren: Die vereinbarten Aufstockungsleistungen werden
- a) jeweils mit Erbringen der Arbeitsleistung während der Aktivphase unverfallbar erdient, so dass der Arbeitgeber im sog. Störfall (d.h. bei vorzeitiger Beendigung des ATZ-Verhältnisses z.B. aufgrund der Auflösung des Arbeitsvertrags oder im Todesfall des Arbeitnehmers) keinen Anspruch auf Rückerstattung bzw. Verrechnung bereits geleisteter Aufstockungszahlungen hat,
 - b) erst mit störfallfreiem Ableisten der ATZ unverfallbar, d.h. dem Arbeitgeber steht im Störfall ein Rückerstattungs- bzw. Verrechnungsanspruch in Bezug auf bereits geleistete Aufstockungszahlungen zu.
- a) Aufstockungsleistungen werden bereits mit Erbringen der Arbeitsleistung unverfallbar erdient²
23. Ab der Entstehung der Verpflichtung und somit der Ersterfassung der Schuld ist im Rahmen des Blockmodells
- für Aufstockungsleistungen der Aktivphase bis zu deren Fälligkeit und
 - für Aufstockungsleistungen der Passivphase bis zum Ende der Aktivphase eine Ansammlung der Schuld vorzunehmen.
24. Im Rahmen des Blockmodells ist zum bilanziellen Aufbau des vollen Schuldbetrags für 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 üblichen (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.
25. Im Rahmen des Gleichverteilungsmodells ist ab der Entstehung der Verpflichtung und somit der Ersterfassung der Schuld bis zur Fälligkeit der jeweiligen Aufstockungsleistung während des ATZ-Zeitraums (eine Unterscheidung in Aktiv- und Passivphase entfällt) eine Zuführung gemäß IAS 19.155 f. (2011) i.V.m. IAS 19.56 ff. (2011) vorzunehmen.
26. Für bereits geleistete Aufstockungszahlungen hat ein entsprechender Abbau der Schuld zu erfolgen. Die Schuld umfasst somit zu jedem Abschlussstich-

² Siehe hierzu das in **Anlage 1** zu diesem Anwendungshinweis dargestellte Beispiel.



tag nur noch künftig zu leistende Aufstockungszahlungen. Dies gilt gleichermaßen für das Blockmodell und das Gleichverteilungsmodell.

- b) Aufstockungsleistungen werden erst mit störfallfreiem Ableisten der ATZ unverfallbar
27. Ab der Entstehung der Verpflichtung und somit der Erfassung der Schuld sind die Aufstockungsleistungen im Rahmen des Blockmodells über den Ansammlungszeitraum auf das Ende der Aktivphase und im Rahmen des Gleichverteilungsmodells auf das Ende des ATZ-Zeitraums anzusammeln.
28. Hinsichtlich der konkreten Vorgehensweise zur Ansammlung und des Abbaus der Schuld kann für diese Fallvariante aus dem Standard keine eindeutige Vorgehensweise abgeleitet werden. Als sachgerecht werden die beiden folgenden Vorgehensweisen angesehen:
- b1) Ansammlung der Aufstockungsleistungen ohne differenzierende Betrachtung der den einzelnen Perioden der Aktivphase zuzurechnenden Ansammlungsbeträge und Abbau der Schuld durch Leistung der Aufstockungszahlungen,
- b2) Ansammlung der Aufstockungsleistungen mit differenzierender Betrachtung der den einzelnen Perioden der Aktivphase zuzurechnenden Ansammlungsbeträge und Abbau der Schuld durch Leistung der Aufstockungszahlungen jeweils nur bis zur Höhe bereits angesammelter Schuldbeträge.
- b1) Ansammlung der Aufstockungsleistungen ohne differenzierende Betrachtung der einzelnen Perioden der Aktivphase³
29. Dieser Vorgehensweise zufolge gelten die bis zu einem bestimmten Abschlussstichtag angesammelten Schuldbeträge für Zwecke der bilanziellen Abbildung als bereits verdient (obgleich sie noch nicht unverfallbar sind). Das bedeutet, dass der Arbeitnehmer während des Ansammlungszeitraums in jeder Periode den dieser Periode zugeteilten Aufstockungsbetrag auch bereits verdient hat.
30. Die Leistung von Aufstockungszahlungen an Arbeitnehmer wird durch einen Abbau des Schuldpostens in Höhe der Aufstockungszahlung berücksichtigt. Die Schuld umfasst somit zu jedem Abschlussstichtag nur noch künftig zu leistende Aufstockungsbeträge.
- b2) Ansammlung der Aufstockungsleistungen mit differenzierender Betrachtung der einzelnen Perioden der Aktivphase⁴
31. Diese Vorgehensweise basiert auf der Annahme, dass die bis zu einem bestimmten Abschlussstichtag angesammelten Aufstockungsleistungen hinsichtlich der bilanziellen Abbildung lediglich anteilig für die einzelnen Perioden der Aktivphase als bereits verdient gelten (obgleich sie noch nicht unverfallbar sind).

³ Siehe hierzu das in **Anlage 2** zu diesem Anwendungshinweis dargestellte Beispiel.

⁴ Siehe hierzu das in **Anlage 3** zu diesem Anwendungshinweis dargestellte Beispiel.



32. Bereits geleistete Aufstockungszahlungen führen insoweit zu einem Abbau der Schuld, wie für die jeweilige Periode der Aktivphase, für die die Auszahlung geleistet wird, ein Schuldbetrag bereits angesammelt ist. Der diesen angesammelten Schuldbetrag übersteigende Teil der Aufstockungszahlung ist in Analogie zu IAS 19.11 (2011) aktivisch abzugrenzen – gemäß dieser Vorgehensweise ist dieser überschießende Betrag als Vorauszahlung des Arbeitgebers auf noch nicht erdiente Aufstockungsleistungen zu verstehen.
- c) Gemeinsame Hinweise zu a) und b)
33. Sowohl für die Fallvariante a) als auch für b) sind die einzelnen Aufstockungsbeträge grundsätzlich linear ratierlich über den jeweiligen Ansammlungszeitraum der Schuld gemäß IAS 19.155 f. (2011) i.V.m. IAS 19.56 ff. (2011) zuzuführen (wobei sich für die Methode a) aufgrund der unterschiedlichen Ansammlungszeitpunkte bei kumulativer Betrachtung eine von der linearen Vorgehensweise abweichende Ansammlung der Aufstockungsleistungen ergibt). 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.
34. Neben der nach IAS 19.155 f. (2011) i.V.m. IAS 19.57 (a) (i) (2011) vorgesehenen Anwendung einer versicherungsmathematischen Methode (d.h. Verfahren laufender Einmalprämien) ist zur Ermittlung der Schuld für beide Fallvarianten auch eine Abzinsung der Aufstockungsleistungen zur Bestimmung des Barwerts vorzunehmen (IAS 19.155 f. (2011) i.V.m. IAS 19.57 (a) (ii) (2011)).
35. Im Fall einer Individualvereinbarung hat die Ansammlung der Schuld mit Abschluss der ATZ-Vereinbarung zwischen dem Arbeitgeber und dem Arbeitnehmer zu beginnen. Sofern jedoch der Arbeitgeber dem Arbeitnehmer zuvor ein verbindliches Angebot unterbreitet, ist bereits ab diesem Zeitpunkt mit der Ansammlung zu beginnen.
36. Für den Fall einer Kollektivvereinbarung ist aus dem Standard keine eindeutige Vorgehensweise ableitbar, ab welchem Zeitpunkt mit der Ansammlung der Schuld bezüglich der Aufstockungsleistungen zu beginnen ist (siehe hierzu IAS 19.73 Beispiel 2 (2011)). Folgende Vorgehensweisen werden als sachgerecht angesehen:
- a) Wird in der Kollektivvereinbarung der Abschluss einer ATZ-Vereinbarung an die Bedingung geknüpft, dass der jeweilige Arbeitnehmer bereits zum Zeitpunkt des Entstehens der Schuld aufgrund der Kollektivvereinbarung
- Arbeitnehmer des bilanzierenden Unternehmens ist und
 - sein Anspruch auf ATZ nur aufrechterhalten bleibt, wenn er ohne Unterbrechung bis zum Beginn der ATZ weiter für das Unternehmen tätig ist,
- so ist mit der Ansammlung bereits zum Zeitpunkt des Entstehens der Schuld aufgrund der Kollektivvereinbarung zu beginnen.
- b) Andernfalls ist mit dem Ansammeln der Schuld zum Zeitpunkt der wirksam entstandenen Individualvereinbarung zu beginnen, sofern der Arbeitnehmer gemäß der Vereinbarung ab diesem Zeitpunkt ohne Unter-



brechung bis zum Beginn der ATZ weiter für das Unternehmen tätig sein muss.

- c) Sofern sich der Beginn des Ansammelns weder nach a) noch nach b) bestimmt, wird es auch als mit dem Standard vereinbar angesehen, wenn die Schuld ab dem Beginn der Aktivphase angesammelt wird.
37. **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?
38. 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.
39. 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 19.153 ff. (2011) i.V.m. IAS 19.70 (2011).
40. 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 bzw. zu dem früheren Zeitpunkt, zu dem der Arbeitgeber dem Arbeitnehmer ein verbindliches Angebot unterbreitet), so ist hingegen kein nachzuverrechnender Dienstzeitaufwand zu erfassen.
- Beispiel: Das Unternehmen U gewährt seinen Mitarbeitern die Möglichkeit zur Inanspruchnahme von ATZ, sofern die Mitarbeiter mindestens 10 Jahre unmittelbar vor Beginn der ATZ für U tätig waren.



Arbeitnehmer A, der das zum Abschluss einer ATZ-Vereinbarung notwendige Kriterium der Mindestbetriebszugehörigkeit bei Eintritt in die ATZ erfüllen wird (Eintritt in U am 1.1.2X01), schließt am 1.1.2X08 einen Vertrag über ATZ nach dem Blockmodell ab. Die ATZ 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

- entweder bis zur Erbringung der jeweiligen Arbeitsleistung während der Aktivphase (in diesem Fall werden die Aufstockungsleistungen bereits mit Erbringen der Arbeitsleistung unverfallbar erdient)
- oder bis zum Ende der Aktivphase (in diesem Fall werden die Aufstockungsleistungen erst mit störungsfreiem Ableisten der ATZ unverfallbar)

und für die Aufstockungsleistungen der Passivphase bis zum Ende der Aktivphase, dem 31.12.2X14. Der Barwert der Leistungsverpflichtung für den Zeitraum vom 1.1.2X02 bis zum 1.1.2X08 ist zum letztgenannten Termin als nachzuverrechnender Dienstzeitaufwand zu erfassen.

In Bezug auf die oben gemachten Angaben zu den anzusammelnden Aufstockungsleistungen sind darüber hinaus entsprechende versicherungsmathematische Annahmen zu berücksichtigen.

41. 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 ATZ (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 ATZ-Verhältnisses eine bestimmte Zeit für das Unternehmen tätig gewesen sein muss, ohne dass im Rahmen der Vereinbarung ein direkter zeitlicher Bezug zu dem Beginn der ATZ oder zum Zeitpunkt der getroffenen Vereinbarung hergestellt wird.
42. Wird im Rahmen einer Kollektivvereinbarung für den Abschluss von ATZ-Vereinbarungen eine Mindestbetriebszugehörigkeit vorausgesetzt und beginnt im Rahmen der Potentialrückstellung der Mindestbetriebszugehörigkeitszeitraum zu einem späteren Zeitpunkt, als das bilanzierende Unternehmen aus der Kollektivvereinbarung faktisch oder rechtlich unentziehbar verpflichtet wird, kann aus dem Standard keine eindeutige Vorgehensweise abgeleitet werden, ab welchem Zeitpunkt mit der Ansammlung der Schuld für die Aufstockungsleistungen zu beginnen ist (siehe hierzu IAS 19.73 Beispiel 2 (2011)). Folgende Vorgehensweisen werden vor diesem Hintergrund als sachgerecht angesehen:
 - a) Wird in der Kollektivvereinbarung der Abschluss einer ATZ-Vereinbarung an die Bedingung geknüpft, dass der jeweilige Arbeitnehmer bereits zum Zeitpunkt des Entstehens der Schuld aufgrund der Kollektivvereinbarung



-
- Arbeitnehmer des bilanzierenden Unternehmens ist und
 - sein Anspruch auf ATZ nur aufrechterhalten bleibt, wenn er ohne Unterbrechung bis zum Beginn der ATZ weiter für das Unternehmen tätig ist,
so ist mit der Ansammlung bereits zum Zeitpunkt des Entstehens der Schuld aufgrund der Kollektivvereinbarung zu beginnen.
- b) Andernfalls ist mit dem Ansammeln der Schuld zum Zeitpunkt des Beginns der Mindestbetriebszugehörigkeitszeiten (bestimmt durch Rückrechnung vom Beginn der Altersteilzeit) zu beginnen.
43. **Fragestellung 8:** Können sich aufgrund von ATZ-Vereinbarungen auch Auswirkungen auf andere leistungsorientierte Pläne des Unternehmens ergeben?
44. 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.
45. **Fragestellung 9:** Wie gestaltet sich der Übergang auf die neuen, für ATZ-Vereinbarungen zu berücksichtigenden Regelungen nach IAS 19 (2011)?
46. Gemäß IAS 19.173 (2011) sind die Regelungen des IAS 19 (2011) rückwirkend nach den Vorschriften des IAS 8 anzuwenden.



Anlage 1

Beispiel zur Ansammlung der Schuld und deren Abbau, wenn Aufstockungsleistungen bereits mit Erbringen der Arbeitsleistung unverfallbar erdient werden

Ein Arbeitnehmer trifft im Rahmen einer Individualvereinbarung (es liegt keine Kollektivvereinbarung vor) mit seinem Arbeitgeber am 1.1.20X1 folgende ATZ-Vereinbarung:

- Dauer des ATZ-Verhältnisses vom 1.1.20X1 bis zum 31.12.20X6,
- Blockmodell – je 3 Jahre Aktiv- und 3 Jahre Passivphase,
- Gehalt pro Berichtsperiode vor Eintritt in ATZ: 800 GE (Geldeinheiten),
- Gehalt pro Berichtsperiode nach Eintritt in ATZ: 400 GE (bzw. 50% der Vergütung vor Eintritt in ATZ),
- Aufstockungsbetrag pro Berichtsperiode während der ATZ: 100 GE (bzw. 25% der zeitanteiligen Vergütung vor Eintritt in ATZ).

Die Ansammlung und der Abbau der Schuld stellen sich wie folgt dar (versicherungsmathematische und abzinsungstechnische Aspekte bleiben unberücksichtigt):

- a) Auszahlung der Aufstockungsleistungen erfolgt jeweils einen Tag nach Ende einer Berichtsperiode

Bewertungsstichtag	Aufstockungsleistung	Ansammlung (kum.) per Ende Berichtsperiode					
		Aktivphase			Passivphase		
		31.12.20X1	31.12.20X2	31.12.20X3	31.12.20X4	31.12.20X5	31.12.20X6
31.12.20X1	100	100					
31.12.20X2	100	50	100				
31.12.20X3	100	33	67	100			
31.12.20X4	100	33	67	100	100		
31.12.20X5	100	33	67	100	100	100	
31.12.20X6	100	33	67	100	100	100	100
Summe Schuld*		283	367	400	300	200	100

- b) Auszahlung der Aufstockungsleistungen erfolgt jeweils zum Ende einer Berichtsperiode

Bewertungsstichtag	Aufstockungsleistung	Ansammlung (kum.) per Ende Berichtsperiode					
		Aktivphase			Passivphase		
		31.12.20X1	31.12.20X2	31.12.20X3	31.12.20X4	31.12.20X5	31.12.20X6
31.12.20X1	100						
31.12.20X2	100	50					
31.12.20X3	100	33	67				
31.12.20X4	100	33	67	100			
31.12.20X5	100	33	67	100	100		
31.12.20X6	100	33	67	100	100	100	
Summe Schuld*		183	267	300	200	100	0

* Aufgrund von Rundungen können sich bei den Summenbildungen geringfügige Abweichungen ergeben.



Anlage 2

Beispiel zur Ansammlung der Schuld und deren Abbau, wenn Aufstockungsleistungen erst mit störfallfreiem Ableisten der ATZ unverfallbar werden

Fallvariante 1) Ansammlung der Aufstockungsleistungen ohne differenzierende Betrachtung der einzelnen Perioden der Aktivphase

Es gelten die gleichen Ausgangsbedingungen wie zu Anlage 1 dargestellt.

Die Ansammlung und der Abbau der Schuld stellen sich wie folgt dar (versicherungsmathematische und abzinsungstechnische Aspekte bleiben unberücksichtigt):

a) Auszahlung der Aufstockungsleistungen erfolgt jeweils einen Tag nach Ende einer Berichtsperiode

Bewertungsstichtag	Aufstockungsleistung	Ansammlung (kum.) per Ende Berichtsperiode					
		Aktivphase			Passivphase		
		31.12.20X1	31.12.20X2	31.12.20X3	31.12.20X4	31.12.20X5	31.12.20X6
31.12.20X1	100						
31.12.20X2	100	100	100	100			
31.12.20X3	100						
31.12.20X4	100						
31.12.20X5	100	100	200	300	300	200	100
31.12.20X6	100						
Summe Schuld*		200	300	400	300	200	100

b) Auszahlung der Aufstockungsleistungen erfolgt jeweils zum Ende einer Berichtsperiode

Bewertungsstichtag	Aufstockungsleistung	Ansammlung (kum.) per Ende Berichtsperiode					
		Aktivphase			Passivphase		
		31.12.20X1	31.12.20X2	31.12.20X3	31.12.20X4	31.12.20X5	31.12.20X6
31.12.20X1	100						
31.12.20X2	100						
31.12.20X3	100						
31.12.20X4	100						
31.12.20X5	100	100	200	300	200	100	0
31.12.20X6	100						
Summe Schuld*		100	200	300	200	100	0

* Aufgrund von Rundungen können sich bei den Summenbildungen geringfügige Abweichungen ergeben.



Anlage 3

Beispiel zur Ansammlung der Schuld und deren Abbau, wenn Aufstockungsleistungen erst mit störfallfreie Ableisten der ATZ unverfallbar werden

Fallvariante 2) Ansammlung der Aufstockungsleistungen mit differenzierender Betrachtung der einzelnen Perioden der Aktivphase

Es gelten die gleichen Ausgangsbedingungen wie zu Anlage 1 dargestellt.

Die Ansammlung und der Abbau der Schuld stellen sich wie folgt dar (versicherungsmathematische und abzinsungstechnische Aspekte bleiben unberücksichtigt):

a) Auszahlung der Aufstockungsleistungen erfolgt jeweils einen Tag nach Ende einer Berichtsperiode

Bewertungsstichtag	Aufstockungsleistung	Ansammlung per Ende Berichtsperiode					
		Aktivphase			Passivphase		
		31.12.20X1	31.12.20X2	31.12.20X3	31.12.20X4	31.12.20X5	31.12.20X6
31.12.20X1	100	33					
31.12.20X2	100	33	67				
31.12.20X3	100	33	67	100			
31.12.20X4	100	33	67	100	100		
31.12.20X5	100	33	67	100	100	100	
31.12.20X6	100	33	67	100	100	100	100
Summe Schuld*		200	333	400	300	200	100
Auszahlung (kum.)		0	100	200			
./. Aufwand (kum.)		0	67	200			
Summe Aktivum		0	33	0			

b) Auszahlung der Aufstockungsleistungen erfolgt jeweils zum Ende einer Berichtsperiode

Bewertungsstichtag	Aufstockungsleistung	Ansammlung per Ende Berichtsperiode					
		Aktivphase			Passivphase		
		31.12.20X1	31.12.20X2	31.12.20X3	31.12.20X4	31.12.20X5	31.12.20X6
31.12.20X1	100						
31.12.20X2	100	33					
31.12.20X3	100	33	67				
31.12.20X4	100	33	67	100			
31.12.20X5	100	33	67	100	100		
31.12.20X6	100	33	67	100	100	100	
Summe Schuld*		167	267	300	200	100	0
Auszahlung (kum.)		100	200	300			
./. Aufwand (kum.)		33	133	300			
Summe Aktivum		67	67	0			

* Aufgrund von Rundungen können sich bei den Summenbildungen geringfügige Abweichungen ergeben.