

# Fragen beantworten

## IFRS-Newsletter

Aktuelle Informationen des Kompetenz-Centers Internationale Rechnungslegung

Ausgabe: IV/2012 · [www.roedl.de](http://www.roedl.de)

Lesen Sie in dieser Ausgabe:

### Internationale Rechnungslegung Aktuell

- > Kurzinformationen im Überblick
- > Projektzeitplan des IASB
- > EU-Endorsement

### Im Fokus

- > Bilanzierung von  
Altersteilzeitverpflichtungen gem.  
IAS 19 (2011)

### In eigener Sache

- > Publikationen
- > Newsletter-Abonnement
- > Kontakt

## Liebe Leserin, lieber Leser,

zum Start in den Herbst und in Vorbereitung auf die kommende Prüfungszeit freuen wir uns, Ihnen wieder einen kurzen Überblick über die aktuellen Entwicklungen auf dem Gebiet der internationalen Rechnungslegung geben zu dürfen.

Seit unserer letzten Ausgabe hat der IASB Anfang September lediglich den vorläufigen Entwurf der endgültigen Änderungen (Review Draft) zum Hedge Accounting veröffentlicht. Da der Standard nun kurz vor der Veröffentlichung steht, bezieht der IASB in den letzten Projektschritt, der Konsistenzprüfung, dieses Mal die Öffentlichkeit mit ein. Insgesamt fallen unsere Kurznachrichten daher etwas knapper aus.

Im Fokus unserer aktuellen Ausgabe stehen die neuesten Entwicklungen in der Bilanzierung von Altersteilzeitverpflichtungen. Der IFRS-Fachausschuss des DRSC hat am 04.07.2012 einen Entwurf zu Anwendungshinweisen betreffend IAS 19 - Leistungen an Arbeitnehmer, wie er am 16.06.2011 vom IASB verabschiedet wurde, veröffentlicht. Die in Frage-Antwort-Form aufbereiteten Ansichten des IFRS-Fachausschusses beziehen sich sowohl auf die Bilanzierung von Erfüllungsrückständen als auch auf Aufstockungsleistungen.

Welche praktischen Auswirkungen sich aus den neuen Regelungen des IAS 19 auf die Bilanzierung von Altersteilzeitverpflichtungen ergeben, möchten wir Ihnen nachfolgend aufzeigen.

Ich wünsche Ihnen nun viel Spaß bei der Lektüre.



Ihr Dr. Peter Bömelburg  
Geschäftsführender Partner

## Internationale Rechnungslegung Aktuell

### > Kurzinformationen im Überblick

#### Request for Information zum IFRS 8

Am 19.07.2012 hat der IASB im Rahmen des Post-implementation review (PIR) zum IFRS 8 Geschäftssegmente den angekündigten Request for Information (RFI) veröffentlicht. Der PIR wurde 2007 in den Due Process des IASB aufgenommen. Zwei Jahre nach Inkrafttreten des Standards sollen mit dem PIR dessen Auswirkungen auf Nutzer, Ersteller und Prüfer beurteilt werden. Der RFI dient hierbei der Einholung von Meinungen in einem öffentlichen Konsultationsprozess.

Der IASB greift im RFI zum IFRS 8 die primären Entscheidungen bei der Erarbeitung des IFRS 8 auf und fragt nach den Erfahrungen mit dem eingeführten Management Approach, mit der Angabe der Werte, die auch an den Hauptentscheidungsträger berichtet werden, mit den bereitgestellten Angaben sowie nach den sonstigen Auswirkungen der Einführung des IFRS 8 (z.B. zusätzliche Kosten, veränderte Nutzung der Segmentberichterstattung).

Stellungnahmen werden in elektronischer Form erbeten und sind bis zum 16.11.2012 auf der Internetseite des IASB einzureichen.

#### Entwurf zur Änderung der Satzung der IFRS Foundation

Die Treuhänder der IFRS-Stiftung haben den Entwurf einer neuen Fassung der Satzung veröffentlicht. Dieser spiegelt die Änderungen, welche die Trennung der Aufgaben des Vorsitzenden des IASB von denen des Exekutivdirektors der IFRS-Stiftung festlegt, wider.

Die Änderung ist das Ergebnis der Überprüfung der Führungsstruktur der Organisation durch das Monitoring Board in den Jahren 2010-2011. Sie wurde bereits mit der Berufung von Yael Almog zur Exekutivdirektorin der IFRS-Stiftung Anfang des Jahres umgesetzt.

Weitere Änderungen der Satzung werden möglicherweise später im Rahmen der nächsten turnusgemäßen umfassenden Überprüfung erörtert. Die Treuhänder waren allerdings der Auffassung, dass die bereits umgesetzte Änderung schnellstmöglich in die Satzung aufgenommen werden sollte.

Stellungnahmen werden in elektronischer Form erbeten und sind bis zum 23.10.2012 auf der Internetseite des IASB einzureichen.

#### IASB veröffentlicht Review Draft zum Hedge Accounting

Der IASB hat am 07.09.2012 einen Review Draft „Hedge Accounting“ im Rahmen der Phase 3 des Finanzinstrumente-Projekts veröffentlicht. Dieser Draft enthält die künftigen Regelungen zum Hedge Accounting, die Teil von IFRS 9 werden und somit einen weiteren Teil von IAS 39 ablösen sollen. Der IASB beabsichtigt mit diesem Draft zum ersten Mal die Öffentlichkeit in den Projektschritt der Konsistenzprüfung einzubeziehen. Üblicherweise wird die Konsistenzprüfung (auch „fatal flaw review“ genannt) kurz vor Veröffentlichung eines vollendeten Standards von wenigen Experten durchgeführt, um den Wortlaut des künftigen Standards auf Unstimmigkeiten oder Fehler zu prüfen.

Die Regelungen des Review Draft erleichtern die Anforderungen an die notwendige Effektivität einer Sicherungsbeziehung und somit die Anwendbarkeit von Hedge Accounting. Unter dem derzeitigen IAS 39 muss eine Sicherungsbeziehung sowohl erwartungsgemäß künftig (prospektiv) als auch bisher (retrospektiv) hoch effektiv sein. Als hoch effektiv gilt dabei eine Effektivität von 80-125%. Durch den Review Draft entfällt bspw. diese Anforderung.

Die Änderungen betreffen ebenfalls die Frage, was als gesichertes Grundgeschäft designiert werden kann. Durch die Änderungen werden in erster Linie bestehende Restriktionen, die derzeit verhindern, wirtschaftlich rationale Sicherungsstrategien auch bilanziell als Sicherungsbeziehung abzubilden, beseitigt. Der Review Draft sieht dabei vor, dass einzelne Risikokomponenten nicht-finanzieller Posten als gesichertes Grundgeschäft bestimmt werden dürfen, sofern diese Risikokomponenten eigenständig identifizierbar sind.

Hinsichtlich designierbarer Grundgeschäfte entschied sich der IASB auch dazu, Hedge Accounting für Eigenkapitalinstrumente, deren Änderungen des beizulegenden Zeitwerts im sonstigen Ergebnis (OCI) erfasst werden, zuzulassen, obwohl sich aus diesen Instrumenten unter IFRS 9 keine Auswirkung auf den Gewinn oder Verlust ergibt.

Die Veröffentlichung des IFRS 9 ist derzeit für Dezember 2012 vorgesehen. Es ist darauf hinzuweisen, dass etwaige künftige Regelungen zum Macro Hedge Accounting nicht Teil dieses Draft (und formal auch nicht mehr Teil der Projektphase 3) sind. Diese werden vielmehr als ein gesondertes Projekt fortgeführt und im 4. Quartal 2012 durch den IASB weiter erörtert.

## Ergebnisse der 6. und 7. Sitzung des IFRS-Fachausschusses des DRSC

### IFRIC DI/2012/1 Von Behörden erhobene Gebühren für das Tätigsein von Unternehmen in spezifischen Märkten

Erstmals befasst sich der FA mit dem vom IFRSIC Ende Mai veröffentlichten Entwurf einer Interpretation (DI/2012/1) zum Thema „Von Behörden erhobene Gebühren für das Tätigsein von Unternehmen in spezifischen Märkten“.

Der FA erörterte u.a. den Anwendungsbereich des Entwurfs anhand der Beispiele preisregulierter Absatzgeschäfte („regulatorische“ Verbindlichkeiten werden tendenziell außerhalb des Anwendungsbereichs gesehen) und Zwangsrabattierungen im Gesundheitswesen (in diesem Bereich kann es nach Auffassung des FA ggf. zu Anwendungsfällen kommen).

Der Anwendungsbereich des Entwurfs der Interpretation bezieht sich nur auf Gebühren, die ohne Gewährung einer Gegenleistung erhoben werden. Dies wird vom FA zwar bedauert, jedoch aufgrund der vorgetragenen Begründung letztlich akzeptiert. Der Ausschluss von Gebühren vom Anwendungsbereich, die nur im Falle des Überschreitens eines Mindestumsatzbetrags erhoben werden, wird ebenfalls nicht als kritisch eingestuft.

Einige Mitglieder des FA sehen ein Missverhältnis in dem Titel des Entwurfs. Dieser lässt einerseits auf eine sehr breite Anwendungsbasis schließen, andererseits enthält der Entwurf weitreichend wirkende Ausnahmen. In diesem Zusammenhang wird eine Zusammenlegung mit IFRIC 6 angeregt.

### IFRIC DI/2012/2 Geschriebene Verkaufsoptionen auf einen nicht beherrschenden Anteil eines Anteilseigners

Auch mit dem Ende Mai veröffentlichten Entwurf der Interpretation IFRIC DI/2012/2 zum Thema „Geschriebene Verkaufsoptionen auf einen nicht beherrschenden Anteil eines Anteilseigners“ befasste sich der IFRS-FA in einer seiner Sitzungen.

Der FA vertritt in Bezug auf den sehr eng gefassten Anwendungsbereich des Entwurfs die Auffassung, dass eine Reihe wichtiger Sachfragen in Zusammenhang mit der Bilanzierung von geschriebenen Verkaufsoptionen auf Non-Controlling-Interest (NCI) nicht adressiert werden. Hierzu zählen z.B. forward contracts auf NCI, zu den Verkaufsoptionen spiegelbildlich bestehende Kaufoptionen des Mehrheitsgesellschafters, durch Konzernunternehmen statt dem Mutterunternehmen geschriebene Verkaufsoptionen sowie Fragen zur buchhalterischen Vorgehensweise im Rahmen der Ersterfassung der Optionen hinsichtlich der Sollbuchung. Der FA erkennt allerdings auch an, dass die gesamtheitliche Adressierung der mit dem Thema unmittelbar zusammenhängenden Fragen im Rahmen des Regelungsumfangs einer Interpretation nicht darstellbar ist.

Die vom IFRSIC im Beschlusstil des Entwurfs vorgesehene erfolgswirksame Erfassung von Folgebewertungsänderungen der Finanzverbindlichkeit gem. IAS 39 bzw. IFRS 9 wird vom FA als zutreffend aus den zugrundeliegenden IFRS abgeleitet angesehen, da für diese Lösung gewichtigere Argumente sprechen als für eine Erfassung als Eigenkapitaltransaktion. Der FA hat gleichwohl bedenken, dass die sich ergebende Bilanzierung für geschriebene Verkaufsoptionen auf NCI Puts IAS 32.23 nicht zu einer wirtschaftlich zutreffenden Abbildung führt. Der FA beabsichtigt vor diesem Hintergrund, in seiner Stellungnahme die kurzfristige Umsetzung der vom IFRSIC im Mai 2012 vorgeschlagenen Lösung zu empfehlen, so dass die in Diskussion stehenden NCI Puts vom Anwendungsbereich des IAS 32.23 auszunehmen und als Derivate gemäß den entsprechenden Vorschriften des IAS 39 bzw. IFRS 9 zu behandeln wären. Sofern allerdings eine Umsetzung dieser Alternative nicht kurzfristig realisierbar ist, wird ersatzweise die Verabschiedung des Entwurfs der Interpretation unterstützt, um den beiden in der Praxis sich gegenüberstehenden Auslegungen entgegenzutreten.

## &gt; Projektzeitplan des IASB

Projekte im Zusammenhang mit der Finanzkrise	DP / ED / DI	Kommentierungsfrist	Geplanter Standard
IFRS 9: Financial Instruments (replacement of IAS 39)			
Financial Instruments Phase I - Classification and Measurement – amendment	ED Q4 2012	./.	./.
Financial Instruments Phase II – Amortized cost and impairment of financial assets	ED Q4 2012	./.	./.
IFRS 9: Financial Instruments Phase III – Hedge accounting			
General hedge accounting	Review Draft Q3 2012	./.	Q4 2012
Macro hedge accounting	DP 1. Hj. 2013	./.	./.

Aktuelle IASB-Projekte	DP / ED / DI	Kommentierungsfrist	Geplanter Standard
Leases (IAS 17)	Re-ED Q4 2012	./.	TBC
Revenue recognition (IAS 11, IAS 18)	Re-ED 11/2011	abgelaufen	1. Hj. 2013
Annual Improvements Project (2010-2012)	ED 05/2012	abgelaufen	Q1 2013
Annual Improvements Project (2011-2013)	ED Q3 2012	Q4 2012	Q2 2013
Insurance contracts (IFRS 4)	ED 07/2010 Re-ED 1. Hj. 2013	./.	TBC
Consolidation: Investment entities	ED 08/2011 / RT 03/2012	abgelaufen	Q4 2012
Operating Segments (Post-implementation review of IFRS 8)	Request for views 06/2012	Q4 2012	./.
Business Combinations (Post-implementation review of IFRS 3)	Initiate review Q4 2012	./.	./.
Three-yearly public consultation	Feedback statement Q3 2012	./.	./.
IFRS for SMEs: Comprehensive review 2012-2014	Invitation to comment 06/2012	Q4 2012	2015
Effective Date and transition methods (IAS 8)	ED Q4 2012	./.	./.
Levies Charged by Public Authorities on Entities that Operate in a Specific Market	DI 05/2012	abgelaufen	1. Hj. 2013
Put Options Written on Non-controlling Interests	DI 05/2012	abgelaufen	2. Hj. 2013
Rate-regulated Activities	DP 2. Hj 2013	abgelaufen	./.
Bearer biological assets (limited scope project on IAS 41)	ED 1. Hj 2013	./.	./.
Conceptual Framework (chapters addressing elements of financial statements, measurement, reporting entity, and presentation and disclosure)	DP 1. Hj 2013	./.	./.

AD = Agenda Decision  
DP = Discussion Paper  
DI = Draft Interpretation

ED = Exposure Draft  
TBD = To be determined

TBC = To be confirmed  
RT = Round table

## &gt; EU-Endorsement

Standards	Inkrafttreten	Beratung EFRAG	Übernahme EU
IFRS 9 Financial Instruments and subsequent measurements	01.01.2015 gem. Amendments to IFRS 9 und IFRS 7 vom 16.12.11	verschoben	verschoben
IFRS 10 Consolidated Financial Statements	01.01.2013	erfolgt	Q4 2012
IFRS 11 Joint Arrangements	01.01.2013	erfolgt	Q4 2012
IFRS 12 Disclosures of Interests in Other Entities	01.01.2013	erfolgt	Q4 2012
IFRS 13 Fair Value Measurement	01.01.2013	erfolgt	Q4 2012
IAS 27 Separate Financial Statements	01.01.2013	erfolgt	Q4 2012
IAS 28 Investments in Associates and Joint Ventures	01.01.2013	erfolgt	Q4 2012

Änderungen von Standards	Inkrafttreten	Beratung EFRAG	Übernahme EU
Deferred tax: Recovery of Underlying Assets (Amendments to IAS 12)	01.01.2012	erfolgt	Q4 2012
Severe Hyperinflation and Removal of Fixed Dates for First-Time Adopters (Amendments to IFRS 1)	01.07.2011	erfolgt	Q4 2012
Government Loans (Amendments to IFRS 1)	01.01.2013	erfolgt	Q1 2013
Disclosures: Offsetting Financial Assets and Financial liabilities (Amendments to IFRS 7)	01.01.2013	erfolgt	Q4 2012
Offsetting Financial Assets and Financial Liabilities (Amendments to IAS 32)	01.01.2014	erfolgt	Q4 2012
Improvements to IFRS (2009-2011)	01.01.2013	erfolgt	Q1 2013
Transition Guidance (Amendments to IFRS 10, IFRS 11 and IFRS 12)	01.01.2013	erfolgt	Q1 2013

Interpretationen	Inkrafttreten	Beratung EFRAG	Übernahme EU
IFRIC Interpretation 20: Stripping Costs in the Production Phase of a Surface Mine	01.01.2013	erfolgt	Q4 2012

## Im Fokus

### > Bilanzierung von Altersteilzeitverpflichtungen gem. IAS 19 (2011)

Von Christian Maier und Stefanie Becher  
Rödl & Partner Nürnberg

Im Juni 2011 wurde vom IASB der geänderte IAS 19 „Leistungen an Arbeitnehmer“ veröffentlicht, der unter anderem zu Änderungen in der Bilanzierung von Altersteilzeitleistungen (ATZ) führt. Der neue Standard ist erstmalig für Geschäftsjahre, die am oder nach dem 01.01.2013 beginnen, anzuwenden. Ein Jahr nach Erscheinen des Standards hat nun der IFRS-Fachausschuss des DRSC einen Entwurf zu Anwendungshinweisen betreffend der verabschiedeten Form des IAS 19 veröffentlicht. Da der Entwurf des DRSC E-AH 1 der Bilanzierungspraxis als Hilfestellung dienen soll und seitens des DRSC eine Berücksichtigung für deutsche Unternehmen empfohlen wird, werden nachfolgend die praktischen Implikationen des DRSC E-AH 1 auf die Bilanzierung und Bewertung von ATZ-Aufstockungen zusammenfassend dargestellt.

#### I. Kategorisierung von Aufstockungsleistungen gem. IAS 19 und anzuwendende Regelungen

Nach der bisherigen Regelung des IAS 19 sind Aufstockungsbeiträge in der Kategorie *termination benefits* gemäß IAS 19.7 einzuordnen. Sie zählen somit zu den „Leistungen aus Anlass der Beendigung des Arbeitsverhältnisses“.

Dieser Einordnung steht jedoch zum einen entgegen, dass auch nach der Vereinbarung des Altersteilzeitverhältnisses zwischen Arbeitnehmer und Arbeitgeber noch Arbeitsleistungen seitens des Arbeitnehmers zu erbringen sind. Zudem wurde die Definition der *termination benefits* verändert, indem IAS 19.162 (2011) nun durch zwei Indikatoren eine sogenannte Negativabgrenzung vornimmt. Dabei

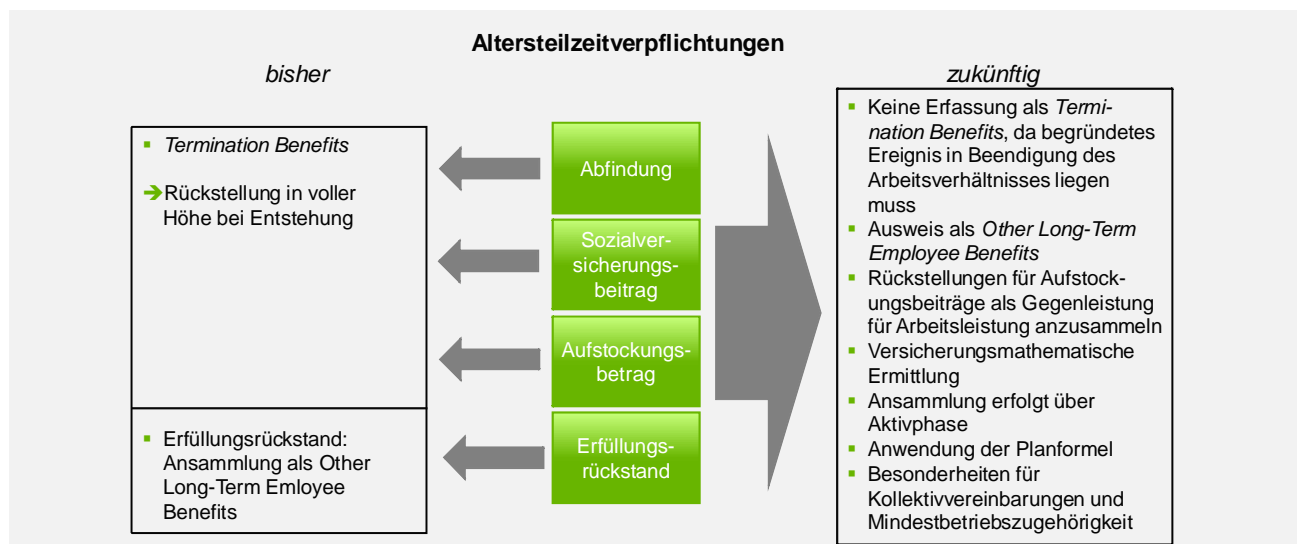
handelt es sich einerseits um den Bezug zukünftiger Arbeitsleistung und andererseits um Leistungen, die im Zusammenhang mit einem Leistungsplan an Arbeitnehmer erbracht werden. Trifft einer der beiden Indikatoren zu, so kann es sich nicht um *termination benefits* handeln.

Auch eine Einordnung der Aufstockungsbeiträge in die Kategorie „Leistungen nach Beendigung des Arbeitsverhältnisses“ scheidet aus, da die Leistungen vom Arbeitgeber regelmäßig nicht nach Beendigung des Arbeitsverhältnisses an die Arbeitnehmer zu zahlen sind. Das Arbeitsverhältnis endet erst mit dem Ende der Passivphase, d.h. auch während dieser Phase liegt ein gültiger Arbeitsvertrag vor.

Somit handelt es sich aufgrund der Änderungen des IAS 19 nun bei Altersteilzeitleistungen um „andere langfristig fällige Leistungen an Arbeitnehmer“ (*other long-term employee benefits*) im Sinne des IAS 19.8 (2011) bzw. des IAS 19.153 ff. (2011). Sind allerdings die Leistungen an den Arbeitnehmer voraussichtlich innerhalb von 12 Monaten nach Ende der jährlichen Berichtsperiode, in der die entsprechende Arbeitsleistung erbracht wird, in voller Höhe zu begleichen, erfolgt die Einstufung als „kurzfristig fällige Leistungen an Arbeitnehmer“ gemäß IAS 19.8 (2011) bzw. 19.9 ff. (2011). Bei der Würdigung der Laufzeit ist zu beachten, dass auch Mindestbetriebszugehörigkeiten als Voraussetzung der ATZ-Beschäftigung einzubeziehen sind.

Zu den anzuwendenden Rechnungslegungsvorschriften der „anderen langfristig fälligen Leistungen an Arbeitnehmer“ verweist IAS 19.155 (2011) auf die Vorschriften IAS 19.56-119 (2011) sowie IAS 19.123-130 (2011) zur entsprechenden Erfassung und Bewertung von „Leistungen nach Beendigung des Arbeitsverhältnisses“ (hier: leistungsorientierte Pläne).

Die wesentlichen Änderungen, welche sich für ATZ-Verpflichtungen aus dem geänderten IAS 19 (2011) ergeben, sind in nachfolgender Abbildung aufbereitet.





## II. Erstmaliger Ansatz einer Schuld für Aufstockungsleistungen

Die Schuld ist - unverändert durch die Neufassung des IAS 19 - bei Kollektivvereinbarungen erstmalig mit Entstehung des Anspruchs anzusetzen. Dies ist der Zeitpunkt, an dem das bilanzierende Unternehmen faktisch oder rechtlich unentziehbar dazu verpflichtet ist, Aufstockungsleistungen zu gewähren, wenn Arbeitnehmer den Abschluss einer Altersteilzeitregelung verlangen würden. Im Falle von Individualvereinbarungen ist die Schuld spätestens mit Abschluss einer Altersteilzeitvereinbarung zwischen dem Arbeitgeber und dem Arbeitnehmer bzw. zu dem früheren Zeitpunkt, zu dem der Arbeitgeber dem Arbeitnehmer ein verbindliches Angebot unterbreitet, anzusetzen.

## III. Bewertung der Schuld für Aufstockungsleistungen

Die Bewertung einer oben genannten Schuld erfolgt im Falle von Individualvereinbarungen unter Berücksichtigung von IAS 19.155 f. (2011) i.V.m. IAS 19.56 ff. (2011), hier insbesondere IAS 19.57 (a) (i) (2011). Dieser schreibt verpflichtend vor, die Projected Unit Credit Method (PUC-Methode) anzuwenden. Bei der Ermittlung des zugrunde liegenden Verpflichtungsumfangs sind sowohl versicherungsmathematische als auch ökonomische Parameter zu berücksichtigen, die am jeweiligen Bilanzstichtag nach bestmöglicher Einschätzung vom Unternehmen bestimmt werden und zueinander im Einklang stehen müssen. In diesem Zusammenhang ist insbesondere auf die Regelungen des IAS 19.15 f. (2011) i.V.m. IAS 19.75 ff. (2011) zu den versicherungsmathematischen Parametern zu verweisen. Zu diesen gehören neben dem Rechnungszins als zentrale Größe u. a. biometrische Parameter (Sterbe- und Invalidisierungswahrscheinlichkeiten), die sich aus sog. Sterbe- und Richtttafeln ergeben, wie z. B. den Richtttafeln 2005G der Heubeck Richtttafeln GmbH. Ebenso sind Fluktuationswahrscheinlichkeiten zu berücksichtigen, die individuell für das bilanzierende Unternehmen zu ermitteln sind. Darüber hinaus fließen ökonomische Parameter in die Bewertung ein. Hierzu gehören neben dem Rechnungszins Annahmen zur künftigen Gehaltsentwicklung sowie zur Inflation. Aufgrund der vielschichtigen Bewertung empfiehlt es sich, ein versicherungsmathematisches Gutachten einzuholen.

Bei Kollektivverträgen erfolgt die Bewertung analog. Da aber seitens des Arbeitnehmers ein Wahlrecht bezüglich der Vereinbarung von ATZ-Verhältnissen besteht, ist der Grad der Wahrscheinlichkeit des Zustandekommens bzw. der Inanspruchnahme der ATZ-Vereinbarungen entsprechend zu berücksichtigen (sog. Potentialrückstellung). Bestehen seitens des Arbeitgebers Ablehnungsmöglichkeiten der ATZ-Leistungen, sobald eine vordefinierte Anzahl Anspruchsberechtigter das ATZ-Angebot bereits in Anspruch genommen hat (sog. Überlastquoten), so müssen auch diese in das (versicherungsmathematische) Bewertungskalkül einfließen.

## IV. Ansammlung und Auflösung einer Schuld hinsichtlich vereinbarter Aufstockungsleistungen

Eine wesentliche Änderung durch IAS 19 (2011) ergibt sich bezüglich der Ansammlung und Auflösung des Schuldpostens. Anders als *termination benefits* werden *other long-term employee benefits* als Austausch für die Arbeitsleistung gezahlt.

Bisher wurden die Aufstockungen bei erstmaliger Erfassung deswegen unmittelbar in Höhe des Barwerts aller künftigen Zahlungen passiviert. In der Passivphase erfolgt dann eine entsprechende Auflösung des Schuldpostens. Grund für den sofortigen Aufwand war der nach herrschender Meinung bestehende Abfindungscharakter von Aufstockungsbeträgen.

Nach den Regelungen des neuen Standards erfolgt ab der Entstehung der Verpflichtung bis zum Ende der Aktivphase grundsätzlich eine linear ratierte Zuführung der Schuld für Aufstockungsleistungen (IAS 19.155 f. (2011) i.V.m. IAS 19.56 ff. (2011)). Der Zeitraum für die Ansammlung der Aufstockungsleistungen, die während der Passivphase gezahlt werden, endet mit der Aktivphase, da diese als Gegenleistung für die bis dahin erhaltene Arbeitsleistung zu interpretieren sind. In der Passivphase erfolgt dann wiederum ein entsprechender Abbau der Schuld.

Auch im Rahmen des Gleichverteilungsmodells, bei dem der Arbeitnehmer durchgehend seine tägliche Arbeitszeit verkürzt und nach den Teilzeitvereinbarungen entlohnt wird, ist eine ratierte Zuführung vorzunehmen.

## V. Bilanzielle Konsequenzen bei Voraussetzung einer Mindestbetriebszugehörigkeit

Wird für den Abschluss einer Altersteilzeitvereinbarung ein exakt definierter Zeitraum der Betriebszugehörigkeit vorausgesetzt, so liegt ein nachzuerrechnender Dienstzeitaufwand (*past service cost*) gem. 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. In diesem Fall ist der nachzuerrechnende Dienstzeitaufwand in Höhe des Barwerts der Aufstockungsleistungen, die in dem Zeitraum der bereits erfüllten Mindestbetriebszugehörigkeit erdient wurden, bilanziell zu erfassen.

Beginnt der Zeitraum der Mindestbetriebszugehörigkeit allerdings erst nach Abschluss der ATZ-Vereinbarung, so liegt kein nachzuerrechnender Dienstzeitaufwand vor, da der Arbeitnehmer die Aufstockungsleistungen erst in den künftigen Perioden erdient.

## VI. Auswirkung auf andere leistungsorientierte Pläne des Unternehmens

ATZ-Regelungen haben oftmals auch indirekte Effekte auf gleichzeitig bestehende Pensionspläne eines Unternehmens. Dies ist beispielsweise dann der Fall, wenn betroffene Arbeitnehmer die Betriebsrente zu einem früheren Zeitpunkt abrufen können, als das ohne eine ATZ-Vereinbarung vorgesehen ist. Derartige Effekte sind bei der Bewertung der betroffenen anderen leistungsorientierten Pläne entsprechend zu berücksichtigen.

## VII. Fazit

Durch den neuen IAS 19 kommt es zu einer geänderten Kategorisierung der Altersteilzeitleistungen. Die Änderung der formalen Definition des *termination benefit* gem. IAS 19 (2011) bewirkt, dass ATZ-Aufstockungen künftig nicht mehr mit dem vollen Barwert der künftigen Zahlungen anzusetzen, sondern als *other long-term employee benefits* eingestuft werden und somit ratierlich anzusammeln sind. Eine versicherungsmathematische Ermittlung ist demzufolge notwendig. Konsequenz der Änderungen ist, dass aufgrund des retrospektiven Übergangs auf die neuen Regelungen eine Umbewertung der zum 31.12.2012 gebildeten Rückstellung erforderlich sein wird. Es empfiehlt sich daher, sich frühzeitig mit den neuen Regelungen vertraut zu machen.



## In eigener Sache

### > Publikationen

Hier finden Sie eine Auswahl der kürzlich unter Mitwirkung des Kompetenz-Centers Internationale Rechnungslegung erschienenen Publikationen:

#### Rödl & Partner GmbH (Hrsg.) – E-Bilanz umsetzen

Thema	<b>Praxisbeispiel zur Erstellung und Übertragung der E-Bilanz mit der Standardsoftware DefTax®</b>
Verlag	Schäffer Poeschel
Erschienen	9/2012
Autoren	Christian Landgraf Sandra Kunze Thomas Borchmann

#### Praxis der internationalen Rechnungslegung (PiR)

Thema	<b>Die geplanten Neuerungen durch die Annual Improvements to IFRS 2010-2012</b>
Ausgabe	8/2012
Autoren	Karsten Luce

#### KoR IFRS

Thema	<b>Zweifelsfragen der erstmaligen Konsolidierung bis dato nicht einbezogener Tochterunternehmen</b>
Ausgabe	7-8/2012
Autoren	Christian Landgraf Thomas Rattler Dr. Benjamin Roos

### > Newsletter-Abonnement

Diesen und weitere von Rödl & Partner publizierte Newsletter können Sie über folgenden Link bestellen:

[www.roedl.de/newsletter](http://www.roedl.de/newsletter)

## > Kontakt

Bei Fragen und Anregungen wenden Sie sich bitte an die Leitung des Kompetenz-Centers Internationale Rechnungslegung:

### Kontakt für weitere Informationen



**Christian Landgraf**  
WP CPA Dipl.-Kfm. (Univ.)  
Tel.: + 49 (9 11) 91 93 – 25 23  
E-Mail: [chrisitan.landgraf@roedl.de](mailto:chrisitan.landgraf@roedl.de)



**Thomas Rattler**  
WP CPA Dipl.-Betriebswirt (FH)  
Tel.: + 49 (9 11) 91 93 – 25 24  
E-Mail: [thomas.rattler@roedl.de](mailto:thomas.rattler@roedl.de)

### Fragen beantworten

*„Unsere Mandanten schätzen uns an ihrer Seite: wir beantworten ihre Fragen.“*

*Rödl & Partner*

*„Wenn neue Mitglieder zu uns stoßen, haben sie selbstverständlich viele Fragen. Die Erfahreneren nehmen sich die Zeit, diese zu beantworten.“*

*Castellers de Barcelona*



„Jeder Einzelne zählt“ – bei den Castellers und bei uns.

Menschtürme symbolisieren in einzigartiger Weise die Unternehmenskultur von Rödl & Partner. Sie verkörpern unsere Philosophie von Zusammenhalt, Gleichgewicht, Mut und Mannschaftsgeist. Sie veranschaulichen das Wachstum aus eigener Kraft, das Rödl & Partner zu dem gemacht hat, was es heute ist.

„Força, Equilibri, Valor i Seny“ (Kraft, Balance, Mut und Verstand) ist der katalanische Wahlspruch aller Castellers und beschreibt deren Grundwerte sehr pointiert. Das gefällt uns und entspricht unserer Mentalität. Deshalb ist Rödl & Partner eine Kooperation mit Repräsentanten dieser langen Tradition der Menschtürme, den Castellers de Barcelona, im Mai 2011 eingegangen. Der Verein aus Barcelona verkörpert neben vielen anderen dieses immaterielle Kulturerbe.

### Impressum IFRS-Newsletter, Ausgabe IV/2012

**Herausgeber:** **Rödl & Partner GbR**  
**Kompetenz Center Internationale Rechnungslegung**  
Äußere Sulzbacher Str. 100, 90491 Nürnberg  
Tel.: + 49 (9 11) 91 93 - 0 | [www.roedl.de](http://www.roedl.de)

**Verantwortlich für den Inhalt:**  
**Christian Landgraf** – [christian.landgraf@roedl.com](mailto:christian.landgraf@roedl.com)  
Äußere Sulzbacher Str. 100, 90491 Nürnberg  
**Thomas Rattler** – [thomas.rattler@roedl.com](mailto:thomas.rattler@roedl.com)  
Äußere Sulzbacher Str. 100, 90491 Nürnberg

**Layout/Satz:** **Unternehmenskommunikation Rödl & Partner**  
**Jeannie Pfefferlein** – [publikationen@roedl.de](mailto:publikationen@roedl.de)  
Äußere Sulzbacher Str. 100, 90491 Nürnberg

Dieser Newsletter ist ein unverbindliches Informationsangebot und dient allgemeinen Informationszwecken. Es handelt sich dabei weder um eine rechtliche, steuerrechtliche oder betriebswirtschaftliche Beratung, noch kann es eine individuelle Beratung ersetzen.

Bei der Erstellung des Newsletters und der darin enthaltenen Informationen ist Rödl & Partner stets um größtmögliche Sorgfalt bemüht, jedoch haftet Rödl & Partner nicht für die Richtigkeit, Aktualität und Vollständigkeit der Informationen. Die enthaltenen Informationen sind nicht auf einen speziellen Sachverhalt einer Einzelperson oder einer juristischen Person bezogen, daher sollte im konkreten Einzelfall stets fachlicher Rat eingeholt werden. Rödl & Partner übernimmt keine Verantwortung für Entscheidungen, die der Leser aufgrund dieses Newsletters trifft. Unsere Ansprechpartner stehen gerne für Sie zur Verfügung

Der gesamte Inhalt des Newsletters und der fachlichen Informationen im Internet ist geistiges Eigentum von Rödl & Partner und steht unter Urheberrechtsschutz. Nutzer dürfen den Inhalt des Newsletters nur für den eigenen Bedarf laden, ausdrucken oder kopieren. Jegliche Veränderungen, Vervielfältigungen, Verbreitung oder öffentliche Wiedergabe des Inhalts oder von Teilen hiervon, egal ob on- oder offline, bedürfen der vorherigen schriftlichen Genehmigung von Rödl & Partner.