



© 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:	02. IFRS-FA / 14.02.2012 / 15:45 – 17:15 Uhr
TOP:	10 – IASB Annual Improvements Process (AIP)
Thema:	Vorstellung zu erwartender AIP-Items 2010-2012 (5. Zyklus)
Papier:	02_10a_AIP

A Vorbemerkung

- 1 Gemäß seinem aktuellen Arbeitsprogramm vom 20. Dezember 2011 hat der IASB die Veröffentlichung des Entwurfs *Annual Improvements 2010-2012* für Q1 2012 angekündigt. Soweit die einzelnen für diesen Standardentwurf vorgesehenen Änderungsvorschläge des IASB absehbar sind, werden sie in dieser Sitzungsunterlage vorgestellt und sollen in der Sitzung von den Mitgliedern des IFRS-Fachausschusses diskutiert werden. Im Rahmen der Diskussion soll im Wesentlichen darauf abgestellt werden, zustimmende und / oder ablehnende Argumente in Bezug auf die Vorschläge des IASB zu identifizieren. Solche Argumente, soweit wesentlich, sollen später in die beim IASB einzureichende Stellungnahme einfließen und jeweils zu einem Gesamturteil verdichtet werden.
- 2 Die derzeit zugänglichen und vorliegenden Informationen zu AIP 2010-2012 (bzw. zum sog. 5. AIP-Zyklus) sind derzeit noch vorläufiger Natur, so dass weitergehende Änderungen durch den IASB nicht auszuschließen sind. Vor diesem Hintergrund wird an dieser Stelle angeregt, im Rahmen der Diskussion vorwiegend auf den Kern des jeweiligen Verbesserungsvorschlags und weniger auf einzelne Formulierungsdetails abzustellen. Weiterhin ist darauf hinzuweisen, dass das derzeit für die verpflichtende Erstanwendung der vorgeschlagenen Änderungen vorgesehene Datum des 1. Juli 2013 als vorläufig einzuschätzen ist, da vom IASB im Rahmen des zu veröffentlichenden ED ggf. ein späteres Datum vorgeschlagen wird.
- 3 Aufgrund zeitlicher Restriktionen konnte eine umfassende kritische Analyse der vorgeschlagenen Änderungen noch nicht durchgeführt werden. Der Fokus dieser Sitzungsunterlage liegt somit auf der Vorstellung der einzelnen Verbesserungsvorschläge.



-
- 4 Gemäß derzeitigem Kenntnisstand ist von 11 Verbesserungsvorschlägen an insgesamt 10 Standards auszugehen – eine Übersicht findet sich auf der folgenden Seite.
- 5 In der **Anlage 1** zu dieser Sitzungsunterlage sind die Agendakriterien für den *Annual Improvements Process* gemäß Paragraph 65A u.a. des IASB Due Process Handbook wiedergegeben.
- 6 Die Vorstellung der elf Verbesserungsvorschläge erfolgt jeweils nach der folgenden Struktur:
- **Kurzbeschreibung:** kurze zusammenfassende Beschreibung des Verbesserungsvorschlags.
 - **Änderungsvorschlag:** Darstellung der konkreten Änderungsvorschläge.
 - **Inkrafttreten und Übergang:** Darstellung des vorgeschlagenen Zeitpunkts des Inkrafttretens und der vorgesehenen Übergangsvorschriften.
 - **Hintergrund:** das den Verbesserungsvorschlag auslösende Ereignis.
 - **Begründung / Erläuterung:** kurze Zusammenfassung der Analyse und Begründung des IASB.
 - **AIP-Agendakriterien:** vorläufige Einschätzung zur (Nicht-) Entsprechung der AIP-Agendakriterien gem. Paragraph 65A des IASB Due Process Handbooks (siehe **Anlage 1**).
- 7 Im Rahmen der Darstellung der Änderungsvorschläge sind zur Aufhebung vorgeschlagene Textpassagen durchgestrichen (**Beispiel**) und Vorschläge zur Einfügung neuer Textpassagen mit Unterstrich gekennzeichnet (**Beispiel**).
- 8 Im Rahmen der folgenden Ausführungen wird teilweise auf das IFRSIC und teilweise auf den IASB auf Bezug genommen. Dies erklärt sich damit, dass das IFRSIC mit den vorbereitenden Aufgaben zu AIP betraut ist (insbesondere Sichtung und Auswahl von Themen sowie die Erarbeitung von Lösungs- und Formulierungsvorschlägen), der IASB das AIP-Projekt jedoch verantwortet und in seinem Namen der ED veröffentlicht wird.
- 9 In dieser Sitzungsunterlage werden die folgenden Abkürzungen verwendet:
- EK Eigenkapital
FV Fair Value
P/L Profit or Loss / Gewinn oder Verlust



B Übersicht über die Verbesserungsvorschläge

IFRS	Gliederungs- punkt	Gegenstand des Verbesserungsvorschlags
IFRS 2	C-01	Definition of vesting conditions
IFRS 3	C-02	Accounting for contingent consideration in a business combination
IFRS 8	C-03	Aggregation of operating segments
	C-04	Reconciliation of the total of the reportable segments' assets to the entity's assets
IFRS 13	C-05	Short-term receivables and payables
IAS 1	C-06	Current / non-current classification of liabilities
IAS 7	C-07	Classification of interest paid that is capitalised as part of the cost of an asset
IAS 12	C-08	Recognising deferred tax assets for unrealised losses on available-for-sale debt securities
IAS 16 / IAS 38	C-09	Revaluation method – proportionate restatement of accumulated depreciation
IAS 24	C-10	Key management personnel
IAS 36	C-11	Harmonisation of disclosures for value in use and fair value less costs to sell

10 Zu jedem Vorschlag des IASB werden im Rahmen der Stellungnahme des IFRS-FA voraussichtlich die folgenden Fragen des IASB zu adressieren sein:

- (1) Stimmen Sie dem Vorschlag des IASB zur Änderung der IFRSs zu? Falls nein – aus welchem Grund und welche alternative Vorgehensweise schlagen Sie vor?
- (2) Stimmen Sie den vorgeschlagenen Regelungen zum Zeitpunkt des Inkrafttretens und zu den Übergangsvorschriften zu? Falls nein – aus welchem Grund und welche alternative Vorgehensweise schlagen Sie vor?

11 Im Rahmen dieser ersten Diskussion der zu erwartenden Änderungsvorschläge wird angeregt, auch die in der **Anlage 1** zu dieser Sitzungsunterlage dargestellten AIP-Kriterien in die Betrachtungen und Erörterungen einzubeziehen, auch wenn der IASB die *constituents* in dem ED voraussichtlich nicht explizit um eine entsprechende Stellungnahme bitten wird.



C-01 IFRS 2 – Definition of vesting condition

12 Der Verbesserungsvorschlag stellt sich wie folgt dar:

- **Kurzbeschreibung:** Klarstellung der Definition von “Ausübungsbedingungen” (*vesting conditions*) durch Einfügung zweier zusätzlicher Definitionen für die Begriffe “Leistungsbedingungen” (*performance conditions*) und “Dienstbedingungen” (*service conditions*).
- **Änderungsvorschlag:**

<u>performance conditions</u>	<p>The conditions that require:</p> <p>(a) the counterparty to complete a specified period of service; and</p> <p>(b) specified performance targets to be met while the counterparty is rendering the service required in (a).</p> <p><u>A performance target is defined by reference to the entity’s own operations (or activities) or its share price. A performance target might relate either to the performance of the entity as a whole or to some part of the entity, such as a division or an individual employee. A performance condition might include a market condition.</u></p>
<u>service conditions</u>	<p><u>The conditions that require the counterparty to complete a specified period of service. If the counterparty, regardless of the reason, ceases to provide service during the vesting period, the counterparty has failed to satisfy the condition.</u></p>
<u>vesting conditions</u>	<p>The conditions that determine whether the entity receives the services that entitle the counterparty to receive cash, other assets or equity instruments of the entity, under a share-based payment arrangement. Vesting conditions are either service conditions or performance conditions. Service conditions require the counterparty to complete a specified period of service. Performance conditions require the counterparty to complete a specified period of service and specified performance targets to be met (such as a specified increase in the entity’s profit over a specified period of time). A performance condition might include a market condition.</p>

- **Inkrafttreten und Übergang:** 1.7.2013¹; eine frühere Anwendung ist erlaubt.
- **Hintergrund:** Beim IFRSIC ist im Mai 2009 ein Themenvorschlag eingegangen, in dem eine Klarstellung der *non-vesting conditions* angeregt wurde. Neben vier einzelnen Detailfragen, denen nunmehr im Rahmen von AIP 2010-2012 begegnet werden soll (siehe hierzu die unten dargestellten Erläuterungen), wurden im hier diskutierten Zusammenhang im Mai 2009 auch die folgenden beiden Detailfragen aufgeworfen: Behandlung von (1) Wettbewerbsklauseln und (2) Wechselwirkungen von multiplen Ausübungsbedingungen. Zu diesen beiden Themen hat das IFRSIC zwar

¹ Genauer lautet der Vorschlag für die Übergangsbestimmung bzw. die verpflichtende Erstanwendung wie folgt: „... erstmals in der ersten Berichtsperiode eines am 1.7.2013 oder danach beginnenden Geschäftsjahres anzuwenden.“ Die Angabe lediglich des Datums zu den Übergangsbestimmungen der folgenden Verbesserungsvorschläge ist analog in diesem Sinne zu lesen (es sei denn, es werden anderslautende Hinweise gegeben).



Lösungsvorschläge ausgearbeitet, ist jedoch zu der Erkenntnis gelangt, dass sie über den möglichen Regelungsbereich im Rahmen von AIP hinausgehen. Das Committee hat dem IASB diese Änderungsvorschläge deshalb zur Aufnahme in dessen Agenda (außerhalb von AIP) empfohlen.

- **Begründung / Erläuterung:** Zur einheitlichen Klassifizierung von anteilsbasierten Vergütungen beabsichtigt der IASB die differenziertere Begriffsklärung von Ausübungsbedingungen wie oben dargestellt. Mit dieser Vorgehensweise beabsichtigt der IASB die folgenden Fragen zu beantworten:

- (1) Wie stellt sich der Zusammenhang zwischen der Verpflichtung eines Arbeitnehmers und einem Leistungsziel (*performance target*) dar?

In diesem Zusammenhang stellt der IASB klar, dass ein Leistungsziel entweder auf die Performance des Gesamtunternehmens oder auf Teile hiervon (z.B. auf die Leistung eines Arbeitnehmers oder einer Abteilung) abstellen muss.

- (2) Stellt ein an einem Aktienindex ausgerichtetes Ziel bzgl. IFRS 2 eine Leistungsbedingung (*performance condition*) oder eine *non-vesting condition* dar?

Aufgrund der vielfachen Einflussfaktoren, die auf einen Aktienindex einwirken, handelt es sich bei einem solchen Ziel um eine *non-vesting condition*, da keine direkten und unmittelbaren Beziehungen zur Performance des Unternehmens vorliegen. Eine *performance condition* liegt hingegen vor, wenn das Ziel auf den Aktienkurs des Unternehmens ausgerichtet ist.

- (3) Stellt ein Leistungsziel (*performance target*), das sich auf einen längeren Zeitraum als die notwendige (vereinbarte) Dienstbedingung (*service condition*) bezieht, eine Leistungsbedingung (*performance condition*) dar?

Der IASB schlägt vor, dass die Länge eines Leistungszeitraums in Bezug auf Leistungsbedingungen aus Gründen der Klarstellung wie folgt zu konkretisieren ist: zur Konstituierung einer Leistungsbedingung ist es notwendig, dass zu jedem Leistungsziel ein explizites oder implizites Dienstzeiterfordernis (*service requirement*) vorgesehen sein muss, das mindestens den Zeitraum umfasst, für den bzw. in dem das Leistungsziel gemessen wird.

- (4) Wenn der Arbeitnehmer seine Arbeitsleistung nicht über die gesamte vereinbarte Leistungszeit erbringt, stellt dies die Nichterfüllung einer Dienstbedingung dar?

Im Rahmen der Dienstbedingungen soll klargestellt werden, dass diese Bedingung nicht erfüllt wird, wenn der Arbeitnehmer die vereinbarte Dienstzeit nicht ableistet – dies soll unabhängig von den Gründen gelten, die die nicht vollstän-



dige Ableistung der Dienstzeit bedingen (also auch bei Kündigung durch den Arbeitgeber).

- **AIP-Agendakriterien:** gegen die vier Kriterien gem. para. 65A (a) – (d) wird m.E. nicht verstoßen; es handelt sich um eine Klarstellung i.S.v. para. 65A (a) (i). Teilweise fraglich könnte aber sein, ob durch die Konkretisierungen bereits die Grenze der Gestalt überschritten ist, dass ein *change to an existing principle* vorliegt (para. 65A (a) (i) am Ende).

C-02 IFRS 3 – Accounting for contingent consideration in a business combination

13 Der Verbesserungsvorschlag stellt sich wie folgt dar:

- **Kurzbeschreibung:** Klarstellung bestimmter Aspekte bzgl. der bilanziellen Abbildung bedingter Gegenleistungen (*contingent considerations*) im Rahmen von Unternehmenszusammenschlüssen einschließlich einer Folgeänderung an IAS 39 wie folgt:
 - IFRS 3.40 soll ausdrücklich Bezug nehmen auf Finanzverbindlichkeiten bzw. EK i.S.v. IAS 32 – nicht mehr hingegen auf *other applicable IFRSs*;
 - IFRS 3.58 zur Folgebewertung anderer Bilanzposten als EK fordert die Bewertung zum FV mit Gegenbuchung im P/L oder OCI (letzteres falls gem. IAS 39 bzw. IFRS 9 in dieser Form gefordert);
 - Einfügen eines para. 2A in IAS 39, wonach bzgl. IFRS 3 im Rahmen der Folgebewertung nur FV verwendet werden darf (bzw. keine Bewertung zu fortgeführten Anschaffungskosten).
- **Änderungsvorschlag:**
zu IFRS 3:

The acquisition method

Consideration transferred

Contingent consideration

40 The acquirer shall classify an obligation to pay contingent consideration that meets the definition of a financial instrument as a financial liability or as equity on the basis of the definitions of an equity instrument and a financial liability in paragraph 11 of IAS 32 *Financial Instruments: Presentation*, ~~or other applicable IFRSs~~. The acquirer shall classify as an asset a right to the return of previously transferred consideration if specified conditions are met. Paragraph 58 provides guidance on the subsequent accounting for contingent consideration.

...



Subsequent measurement and accounting

Contingent consideration

58 Some changes in the fair value of contingent consideration that the acquirer recognises after the acquisition date may be the result of additional information that the acquirer obtained after that date about facts and circumstances that existed at the acquisition date. Such changes are measurement period adjustments in accordance with paragraphs 45–49. However, changes resulting from events after the acquisition date, such as meeting an earnings target, reaching a specified share price or reaching a milestone on a research and development project, are not measurement period adjustments. The acquirer shall account for changes in the fair value of contingent consideration that are not measurement period adjustments as follows:

- (a) Contingent consideration classified as equity shall not be remeasured and its subsequent settlement shall be accounted for within equity.
- (b) ~~Other c~~Contingent consideration ~~classified as an asset or a liability that:~~
 - (i) ~~is a financial instrument and is within the scope of IFRS 9~~ shall be measured at fair value at each reporting date, with any resulting gain or loss recognised ~~either~~ in profit or loss for the period, unless the recognition of the resulting gain or loss is required ~~or~~ in other comprehensive income in accordance with the relevant ~~IFRS~~IFRS 9.
 - (ii) ~~is not within the scope of IFRS 9~~ shall be accounted for in accordance with IAS 37 or other IFRSs as appropriate.

zu IAS 39:

Scope

2A The subsequent measurement provisions of this IFRS that do not require the use of fair value d not apply to contingent consideration to which IFRS 3 *Business Combinations* applies.

- **Inkrafttreten und Übergang:** 1.7.2013²; eine frühere Anwendung ist erlaubt; prospektiv.
- **Hintergrund:** Im Februar 2010 hat der IASB das IFRSIC darum gebeten, sich der Verwendung des Begriffs der „bedingten Gegenleistungen“ und zugehöriger Rechnungslegungsregeln innerhalb von IFRS 3 anzunehmen, da mögliche unterschiedliche Interpretationen in der Praxis befürchtet wurden. Der IASB war auf dieses Thema aufmerksam geworden, da in Stellungnahmen zum AIP-ED vom August 2009 (3. Zyklus) entsprechend darauf hingewiesen wurde.
- **Begründung / Erläuterung:** Der Anpassungsvorschlag ist darauf zurückzuführen, dass es aus Sicht des IASB unklar erscheint, ob in Bezug auf die folgende Formulierung des IFRS 3.40 Anwendungsfälle bestehen (Hervorhebung hinzugefügt): „Der Erwerber hat eine Verpflichtung zur Zahlung einer bedingten Gegenleistung als eine Schuld oder als Eigenkapital basierend auf den Definitionen ... anderer anwendbarer IFRSs einzustufen.“ Vor diesem Hintergrund und zur Vermeidung von Konfusion schlägt der IASB die Streichung des Verweises auf „andere anwendbare IFRSs“ vor.

² Genauer lautet der Vorschlag für die Übergangsbestimmung hier wie folgt: „... erstmals auf Unternehmenszusammenschlüsse der ersten Berichtsperiode eines am 1.7.2013 oder danach beginnenden Geschäftsjahres anzuwenden.“



Auf dieser Basis wird dann konsequenterweise auch eine entsprechende Anpassung des IFRS 3.58 zur Folgebewertung vorgeschlagen. Unter Berücksichtigung des beabsichtigten Vorgehens des IASB ergibt sich folgendes:

Klassifizierung

- derzeit: gem. IFRS 3.40 ist die Einstufung von bedingten Gegenleistungen beim Erstansatz entweder als Schuld oder als EK gem. (1) IAS 32.11 für EK-Instrumente bzw. finanzielle Verbindlichkeiten oder (2) anderer anwendbarer IFRSs vorzunehmen.
- künftig: es soll zur Klarstellung nur noch auf IAS 32 verwiesen werden.

Folgebewertung

- derzeit: gem. IFRS 3.58 ist in Bezug auf Folgebewertungsanpassungen nach dem 12-Monats-Zeitraum (gem. IFRS 3.45-49) wie folgt zu differenzieren:
 - EK: keine Neubewertung und Abbildung bei Tilgung innerhalb des EK,
 - Schuld: (1) falls IAS 39 für FI einschlägig ist, sind Anpassungen entweder im P/L oder im OCI zu erfassen, oder (2) falls IAS 39 nicht einschlägig ist, so ist gemäß IAS 37 oder anderen IFRSs, soweit erforderlich, zu bilanzieren.
 - künftig: es soll entsprechend der oben dargestellten Klarstellung hinsichtlich der Klassifizierung der Schuld der Verweis auf IAS 37 bzw. auf andere Standards gestrichen werden, so dass nach IAS 39 (IFRS 9) zum FV zu bewerten ist (die mögliche Bewertung nach IAS 39 zu fortgeführten Anschaffungskosten wird hier allerdings nicht zugelassen; siehe hierzu den Änderungsvorschlag zu IAS 39 (neuer Paragraph 2A)).
- **AIP-Agendakriterien:** die Tragweite der vorgeschlagenen Änderung könnte in diesem Fall über die den AIP-Änderungen zugestanden Grenzen hinausgehen (m.E. ist dies der Fall) – die vorgesehene Streichung der „anderen anwendbaren IFRSs“ in IFRS 3.40 und IFRS 3.58 (b) (ii) könnte als *change to an exiting principle* angesehen werden (siehe para. 65A (a) (i) und (ii) jeweils am Ende). Vor diesem Hintergrund könnte eine weitergehende Untersuchung zur Existenz möglicher Anwendungsfälle von bedingten Gegenleistungen bzgl. „anderer anwendbarer IFRSs“ zweckdienlich sein.

In diesem Zusammenhang ist ggf. auch der folgende Hinweis hilfreich: die AIP-Kriterien lagen zum Zeitpunkt der Empfehlung des IFRSIC zur Umsetzung dieser Änderung im Rahmen von AIP noch nicht in verabschiedeter Form vor (die AIP-Kriterien wurden am 10. / 11. Februar 2011 von den *Trustees of the IFRS Foundation* verabschiedet).



C-03 IFRS 8 – Aggregation of operating segments

14 Der Verbesserungsvorschlag stellt sich wie folgt dar:

- **Kurzbeschreibung:** Einfügen eines neuen Buchstabens (b) in den Paragraphen 22 des Standards, demzufolge erläuternde Angaben zur Verfügung zu stellen sind, so dass die Vorgehensweise, verwendete Kriterien und dabei ausgeübte Ermessensentscheidungen bzgl. einer Aggregation von Geschäftssegmenten gem. IFRS 8.12 dargestellt werden.

- **Änderungsvorschlag:**

General information

22 An entity shall disclose the following general information:

- (a) factors used to identify the entity's reportable segments, including the basis of organisation (for example, whether management has chosen to organise the entity around differences in products and services, geographical areas, regulatory environments, or a combination of factors and whether operating segments have been aggregated); ~~and~~
- (b) where operating segments have been aggregated, the judgements made by management in the application of the aggregation criteria in paragraph 12. In particular, a brief description of both the operating segments that have been aggregated and the economic indicators that have been assessed, including the measurement range considered to be similar (for example: profit margin spreads, sales growth rates etc), in determining that they share similar economic characteristics; and
- ~~(b)~~ (c) types of products and services from which each reportable segment derives its revenues.

- **Inkrafttreten und Übergang:** 1.7.2013; eine frühere Anwendung ist erlaubt – dies ist angabepflichtig.
- **Hintergrund:** Dieser Änderungsvorschlag an IFRS 8 wurde im April 2011 von der *European Securities and Markets Authority* (ESMA) eingereicht und vom IFRSIC im Juli 2011 diskutiert und für AIP vorgeschlagen.
- **Begründung / Erläuterung:** Der Einschub in IFRS 8.22 wird vom IASB vorgeschlagen, da derzeit der Begriff „vergleichbare wirtschaftliche Merkmale“ (*similar economic characteristics*) nicht erklärt bzw. definiert ist, bei dessen Verwendung somit das Urteilsvermögen (*judgement*) des Erstellers gefordert wird (Ermessensausübung) und Abschlussadressaten die in dem neu einzufügenden IFRS 8.22 (b) spezifizierten Informationen für ein klares Verständnis der Grundlage für die Aggregation von Geschäftssegmenten benötigen. Der Board sieht in dieser nunmehr geforderten Anhangangabe eine sinnvolle Ergänzung zu IFRS 8.22 (a).
- **AIP-Agendakriterien:** bei strenger und formaler Auslegung der AIP-Kriterien dürfte die Einführung der zusätzlichen Anhangangabe nicht im Rahmen von AIP umgesetzt werden, da bzgl. „Klarstellung“ (1) keine bisher unklare Formulierung verdeutlicht wird und (2) auch keine Anleitung / Leitlinie (*guidance*) für eine ein „Problem“ darstellende Sachfrage zur Verfügung gestellt wird, welche bisher nicht adressiert war.



Es soll letztlich die Pflicht zur Bereitstellung einer weiteren Anhangangabe in den Standard aufgenommen werden (im Einleitungssatz der Vorschrift wird auf *general information* Bezug genommen), so dass auch keine „Korrektur“ im Sinne der AIP-Kriterien vorliegen kann.

C-04 IFRS 8 – Reconciliation of the total of the reportable segments' assets to the entity's assets

15 Der Verbesserungsvorschlag stellt sich wie folgt dar:

- **Kurzbeschreibung:** Es sollen Überleitungsrechnungen gem. IFRS 8.28 (c) von dem Gesamtbetrag der Vermögenswerte der berichtspflichtigen Segmente zu den Vermögenswerten des Unternehmens künftig nur noch dann zur Verfügung gestellt werden müssen, wenn die Vermögenswerte der berichtspflichtigen Segmente gemäß IFRS 8.23 der verantwortlichen Unternehmensinstanz bzw. dem Hauptentscheidungsträger berichtet werden.

- **Änderungsvorschlag:**

Reconciliations

28 An entity shall provide reconciliations of all of the following:

- (a) the total of the reportable segments' revenues to the entity's revenue.
- (b) the total of the reportable segments' measures of profit or loss to the entity's profit or loss before tax expense (tax income) and discontinued operations. However, if an entity allocates to reportable segments items such as tax expense (tax income), the entity may reconcile the total of the segments' measures of profit or loss to the entity's profit or loss after those items.
- (c) the total of the reportable segments' assets to the entity's assets if segment assets are reported in accordance with paragraph 23.
- (d) the total of the reportable segments' liabilities to the entity's liabilities if segment liabilities are reported in accordance with paragraph 23.
- (e) the total of the reportable segments' amounts for every other material item of information disclosed to the corresponding amount for the entity.

All material reconciling items shall be separately identified and described. For example, the amount of each material adjustment needed to reconcile reportable segment profit or loss to the entity's profit or loss arising from different accounting policies shall be separately identified and described.

- **Inkrafttreten und Übergang:** 1.7.2013; eine frühere Anwendung ist erlaubt – dies ist angabepflichtig.
- **Hintergrund:** Beim IFRSIC ist im März 2011 ein Themenvorschlag eingegangen, in dem eine Klarstellung wie oben ausgeführt angeregt wurde.
- **Begründung / Erläuterung:** Im Rahmen dieser Klarstellung bzgl. IFRS 8.28 (c) wird die Angabe der hier in Frage stehenden Überleitungsrechnung nur noch dann gefor-



dert, wenn die Vermögenswerte berichtspflichtiger Segmente auch regelmäßig der verantwortlichen Unternehmensinstanz (Hauptentscheidungsträger) vorgelegt werden. Insofern wird eine Konsistenz der nunmehr zur Änderung vorgeschlagenen Vorschrift zu IFRS 8.23 erreicht. Im April 2009 war zur Angleichung an die entsprechende Regelung nach US-GAAP eine Anpassung an IFRS 8.23 vorgenommen worden, die versehentlich (*unintended oversight*) nicht auch an IFRS 8.28 vorgenommen wurde.

- **AIP-Agendakriterien:** gegen die vier Kriterien gem. para. 65A (a) – (d) wird m.E. nicht verstoßen; es handelt sich um eine Korrektur i.S.v. para. 65A (a) (ii).

C-05 IFRS 13 – Short-term receivables and payables

16 Der Verbesserungsvorschlag stellt sich wie folgt dar:

- **Kurzbeschreibung:** Einfügen eines Paragraphen BC138A in den Standard um klarzustellen, dass bestimmte Folgeänderungen an IFRS 9 und IAS 39 (Streichung von B5.4.12 bzw. AG79) nicht wie folgt zu verstehen sind: ersatzloser Wegfall der möglichen Bewertung kurzfristiger Forderungen und Verbindlichkeiten ohne Nominalzins zum jeweiligen Rechnungsbetrag ohne Abzinsung, sofern der Abzinsungseffekt unwesentlich ist.
- **Änderungsvorschlag:**

Short-term receivables and payables with no stated interest rate

BC138A After issuing IFRS 13, the Board was made aware that an amendment to IFRS 9 and IAS 39 that resulted in the deletion of paragraphs B5.4.12 and AG79, respectively, might be perceived as removing the ability to measure short-term receivables and payables with no stated interest rate at invoice amounts without discounting when the effect of discounting is immaterial. The Board did not intend to change practice in the measurement of those short-term receivables and payables. In determining whether to retain paragraph B5.4.12 in IFRS 9 and paragraph AG79 in IAS 39, the Board concluded that the paragraphs were no longer needed for two reasons: (1) IFRS 13 contains guidance for using present value techniques and (2) IAS 1 *Presentation of Financial Statements* addresses materiality, effectively allowing an entity to measure short-term receivables and payables with no stated interest rate at invoice amounts without discounting when the effect of discounting is immaterial.

- **Inkrafttreten und Übergang:** N.A.
- **Hintergrund:** Im Nachgang zur Veröffentlichung von IFRS 13 im Mai 2011 wurde von Seiten der *constituents* die oben dargestellte Klarstellung erbeten.
- **Begründung / Erläuterung:** siehe Text zu BC138A.
- **AIP-Agendakriterien:** gegen die vier Kriterien gem. para. 65A (a) – (d) wird m.E. nicht verstoßen; es handelt sich um eine Klarstellung i.S.v. para. 65A (a) (i).



Aus Sicht der IFRS-Ersteller in der EU könnte es sich in Bezug auf diesen Änderungsvorschlag letztlich um ein 'Nullum' handeln, da aufgrund der Nichteinbeziehung der *Basis for Conclusions* in den Übernahmeprozess keinerlei Rechtswirkung entfaltet wird. Sofern davon ausgegangen werden darf, dass den Erstellern dies im Rahmen des Enforcements nicht zum Nachteil gereicht, wird auf eine konkrete Einarbeitung des in dem vorgeschlagenen Paragraphen BC138A dargelegten Aspekts in die in europäisches Recht zu übernehmenden bzw. bereits übernommenen Teile der betroffenen Standards gleichwohl verzichtet werden können.

C-06 IAS 1 – Current / non-current classification of liabilities

17 Der Verbesserungsvorschlag stellt sich wie folgt dar:

- **Kurzbeschreibung:** Vorschlag zur Klarstellung der Regelungen des IAS 1.73, dass Schulden (hier insbes. Darlehen bzw. Kredite) nur dann als langfristig i.S.v. IAS 1 zu klassifizieren sind, wenn das Berichtsunternehmen aufgrund einer bestehenden Vereinbarung (i.e. bestehende Kreditfazilität mit demselben Kreditgeber) von einer Refinanzierung bzw. einer Verlängerung (*roll over*) für zumindest 12 Monate nach der Berichtsperiode zu denselben oder ähnlichen Bedingungen ausgeht.

- **Änderungsvorschlag:**

Current liabilities

73 If an entity expects, and has the discretion, to refinance or roll over an obligation for at least twelve months after the reporting period under an existing loan facility with the same lender, at the same or similar terms, it classifies the obligation as non-current, even if it would otherwise be due within a shorter period. However, when refinancing or rolling over the obligation is not at the discretion of the entity (for example, there is no arrangement for refinancing), the entity does not consider the potential to refinance the obligation and classifies the obligation as current.

- **Inkrafttreten und Übergang:** 1.7.2013; frühere Anwendung ist erlaubt; prospektiv.
- **Hintergrund:** Beim IFRSIC ist im Oktober 2010 ein Themenvorschlag eingegangen, in dem um eine Klarstellung der folgenden Formulierung gebeten wurde: „uneingeschränktes Recht, die Erfüllung der Verpflichtung ... zu verschieben“ (siehe IAS 1.69 (d); hier in Bezug auf die Verwendung in IAS 1.73).
- **Begründung / Erläuterung:** Der IASB stellte zunächst fest, dass IAS 1.73 in Situationen Anwendung findet, in denen ein Unternehmen das Recht auf Refinanzierung / Verlängerung einer Schuld mit dem selben Kreditgeber hat, da in der Vorschrift die Worte „einer bestehenden Kreditvereinbarung“ verwendet werden. Allerdings vertritt der IASB die Auffassung, dass Klarstellungsbedarf wie folgt besteht: kann eine



Schuld, für die das Unternehmen das Recht der Refinanzierung mit dem selben Kreditgeber hat, als langfristig klassifiziert werden, wenn

- (1) im Rahmen der Refinanzierung unterschiedliche Kreditvereinbarungen im Vergleich zu den bestehenden zur Anwendung kommen, bzw.
- (2) dieselben oder ähnliche Vereinbarungen den Krediten zugrunde liegen?

Soweit den Schulden unterschiedliche Kreditvereinbarungen zugrunde liegen, wurden voneinander abweichende Auslegungen in der Praxis festgestellt. In diesem Zusammenhang vertritt der IASB die Auffassung, dass die Einstufung des Kredits zum Berichtsstichtag als langfristig dann nicht konsistent mit den Ausbuchungsregeln für finanzielle Verbindlichkeiten ist, wenn ein Unternehmen das Recht der Refinanzierung (nur) zu substantiell unterschiedlichen Konditionen hat. Dies begründet der IASB mit Bezug auf IAS 39.40 wie folgt: der bestehende Kredit würde in einem Zeitraum von weniger als 12 Monaten nach dem Bilanzstichtag ausgebucht, und zu diesem Zeitpunkt mit dem Refinanzierungskredit ersetzt. Demzufolge schlägt der IASB die oben dargestellte Änderung an IAS 1.73 vor.

Vor dem Hintergrund der Sensitivität dieser Thematik und der eventuellen Notwendigkeit für einige Unternehmen, entsprechende Kreditvereinbarungen nachzuverhandeln, schlägt der IASB die prospektive Anpassung vor.

- **AIP-Agendakriterien:** gegen die vier Kriterien gem. para. 65A (a) – (d) wird m.E. nicht verstoßen; es handelt sich um eine Klarstellung i.S.v. para. 65A (a) (i).

C-07 IAS 7 – Classification of interest paid that is capitalised as part of the cost of an asset

18 Der Verbesserungsvorschlag stellt sich wie folgt dar:

- **Kurzbeschreibung:** Anpassung der Paragraphen 16 (a) und 33 des Standards und Hinzufügung eines Paragraphen 33A zur Klarstellung, dass die Klassifizierung von aktivierten Zinszahlungen der Klassifizierung des zugrundeliegenden Vermögenswerts folgen soll, in Bezug auf den die Zinszahlungen aktiviert wurden.
- **Änderungsvorschlag:**

Presentation of statement of cash flows

Investing activities

- 16 The separate disclosure of cash flows arising from investing activities is important because the cash flows represent the extent to which expenditures have been made for resources intended to generate future income and cash flows. Only expenditures that result in a recognised asset in the statement of financial position are eligible for classification as investing activities. Examples of cash flows arising from investing activities are:



(a) cash payments to acquire property, plant and equipment, intangibles and other long-term assets, as well as payments of interest capitalised as part of the cost of those assets. These payments include those relating to capitalised development costs and self-constructed property, plant and equipment.

(b) ...

Interest and dividends

32 The total amount of interest paid during a period is disclosed in the statement of cash flows whether it has been recognised as an expense in profit or loss or capitalised in accordance with IAS 23 *Borrowing Costs*.

33 Interest paid and interest and dividends received are usually classified as operating cash flows for a financial institution. However, there is no consensus on the classification of these cash flows for other entities. Interest paid (except for payments of interest that are capitalised, which shall be classified in accordance with paragraph 33A), and interest and dividends received may be classified as operating cash flows because they enter into the determination of profit or loss. Alternatively, interest paid (except for payments of interest that are capitalised, which shall be classified in accordance with paragraph 33A), and interest and dividends received may be classified as financing cash flows and investing cash flows respectively, because they are either costs of obtaining financial resources or returns on investments.

33A Payments of interest that are capitalised in accordance with IAS 23 shall be classified in conformity with the classification of the underlying asset to which those payments were capitalised. For example, payments of interest that are capitalised as part of the cost of property, plant and equipment shall be classified as part of an entity's investing activities; and payments of interest that are capitalised as part of the cost of inventories shall be classified as part of an entity's operating activities.

- **Inkrafttreten und Übergang:** 1.7.2013; frühere Anwendung ist erlaubt – dies ist anzugeben.
- **Hintergrund:** Beim IFRSIC ist im März 2011 ein Themenvorschlag eingegangen, in dem um eine Klarstellung der Klassifizierung der oben beschriebenen Zinszahlungen in der Kapitalflussrechnung gebeten wurde.
- **Begründung / Erläuterung:** IAS 7.16 wurde bisher weitgehend so interpretiert, dass aktivierte Zinszahlungen (*capitalised interest costs*) der Investitionstätigkeit zuzurechnen sind. In diesem Zusammenhang wurde der Board darauf hingewiesen, dass diese Auslegung mit IAS 7.32 f. grundsätzlich nicht in Einklang zu bringen ist – gemäß diesen Vorschriften sind gezahlte Zinsen entweder der betrieblichen oder der Finanzierungstätigkeit zuzurechnen, wobei nicht ausdrücklich auf die Aktivierung der Zinsen abgestellt wird.
Diesen Konflikt hat der IASB beschlossen, mit den oben aufgezeigten Klarstellungen an IAS 7.16 einerseits und an IAS 7.32 ff. andererseits zu begegnen.
- **AIP-Agendakriterien:** gegen die vier Kriterien gem. para. 65A (a) – (d) wird m.E. nicht verstoßen; es handelt sich um eine Korrektur i.S.v. para. 65A (a) (ii) (*resolving a conflict*).



C-08 IAS 12 – Recognising deferred tax assets for unrealised losses on available-for-sale debt securities

19 Der Verbesserungsvorschlag stellt sich wie folgt dar:

- **Kurzbeschreibung:** es wird eine Klarstellung des Standards vorgeschlagen (obwohl der Themenvorschlag auf AFS-Schuldtitel abstellt, hat sich der IASB für einen allgemein formulierten Verbesserungsvorschlag entschieden):
 - vor dem Hintergrund des Ansatzes latenter Steueransprüche ist für jeden Teil eines einkommensteuerpflichtigen Gewinns eine eigenständige Beurteilung vorzunehmen, sofern das Steuerrecht spezifisch zwischen einer besonderen Gewinnart (z.B. Kapitalerträge oder Erträge aus Veräußerungsgeschäften (*capital gain*)) und anderen Gewinnarten (z.B. gewöhnliche Erträge) des zu versteuernden Einkommens unterscheidet;
 - eine Maßnahme, die in der Umkehrung bzw. Auflösung einer „abzugsfähigen temporären Differenz“ besteht, ohne dass künftig neues zu versteuerndes Einkommen entsteht oder bestehendes sich erhöht, stellt keine Steuergestaltungsmöglichkeit dar;
 - bei dem zu versteuernden Einkommen, das in Bezug auf die Realisierung eines latenten Steueranspruchs geprüft wird, handelt es sich um den Betrag vor Umkehrung ‘abzugsfähiger temporärer Differenzen’.
- **Änderungsvorschlag:**

Deductible temporary differences

24 A deferred tax asset shall be recognised for all deductible temporary differences to the extent that it is probable that taxable profit of the appropriate character (for example, ordinary income or capital gain) will be available against which the deductible temporary difference can be utilised, unless the deferred tax asset arises from the initial recognition of an asset or liability in a transaction that:

- (a) is not a business combination; and
- (b) at the time of the transaction, affects neither accounting profit nor taxable profit (tax loss).

However, for deductible temporary differences associated with investments in subsidiaries, branches and associates, and interests in joint ventures, a deferred tax asset shall be recognised in accordance with paragraph 44.

[...]

29 When there are insufficient taxable temporary differences relating to the same taxation authority and the same taxable entity, the deferred tax asset is recognised to the extent that:

- (a) it is probable that the entity will have sufficient taxable profit, exclusive of reversing temporary differences, relating to the same taxation authority and the same taxable entity in the same period as the reversal of the deductible temporary difference (or in the periods into which a tax loss arising from the deferred tax asset can be carried back or forward). In evaluating whether it will have sufficient taxable profit in future periods, an entity ignores taxable amounts arising from deductible temporary differences that are expected to originate in future periods, because the deferred tax asset arising from these deductible temporary differences will itself require future taxable profit in order to be utilised; or



(b) tax planning opportunities are available to the entity that will create taxable profit in appropriate periods.

30 Tax planning opportunities are actions that the entity would take in order to create or increase taxable income in a particular period before the expiry of a tax loss or tax credit carryforward. For example, in some jurisdictions, taxable profit may be created or increased by:

- (a) electing to have interest income taxed on either a received or receivable basis;
- (b) deferring the claim for certain deductions from taxable profit;
- (c) selling, and perhaps leasing back, assets that have appreciated but for which the tax base has not been adjusted to reflect such appreciation; and
- (d) selling an asset that generates non-taxable income (such as, in some jurisdictions, a government bond) in order to purchase another investment that generates taxable income.

Where tax planning opportunities advance taxable profit from a later period to an earlier period, the utilisation of a tax loss or tax credit carryforward still depends on the existence of future taxable profit from sources other than future originating temporary differences. An action that results in the reversal of existing deductible temporary differences without creating or increasing taxable profit in the future is not a tax planning opportunity.

[...]

34 A deferred tax asset shall be recognised for the carryforward of unused tax losses and unused tax credits to the extent that it is probable that future taxable profit of the appropriate character (for example, ordinary income or capital gain) will be available against which the unused tax losses and unused tax credits can be utilised.

- **Inkrafttreten und Übergang:** 1.7.2013; frühere Anwendung ist erlaubt – dies ist anzugeben.
- **Hintergrund:** Beim IFRSIC ist im März 2010 ein Themenvorschlag eingegangen, in dem die Frage vorgelegt wurde, wie ein Unternehmen gemäß den Vorschriften des IAS 12 zu bestimmen hat, ob ein latenter Steueranspruch (*deferred tax asset*) hinsichtlich unrealisierter Verluste in Zusammenhang mit AFS-Schuldtiteln anzusetzen ist.
- **Begründung / Erläuterung:** In dem Themenvorschlag vom März 2010 wurde die Frage nach dem Ansatz von latenten Steueransprüchen konkret für die spezifische folgende Situation gestellt:
 - (1) Vorliegen einer abzugsfähigen temporären Differenz (*deductible temporary difference*) in der Form eines unrealisierten Verlusts in Bezug auf einen AFS-Schuldtitel, der zum FV bewertet wird;
 - (2) Möglichkeit und Absicht des Unternehmens, den AFS-Schuldtitel bis zur Endfälligkeit zu halten und die vertraglich zugesagten Zahlungen zu vereinnahmen, so dass sich zwischenzeitlich erfasste (Bewertungs-) Verluste auflösen; und
 - (3) Vorhandensein ausreichender zu versteuernder temporärer Differenzen (*taxable temporary differences*) und keine anderen wahrscheinlichen zu versteuernden Ergebnisse (*taxable profits*), gegen welche die abzugsfähigen temporären Differenzen in Bezug auf den AFS-Schuldtitel verwendet werden können.



Vor diesem Hintergrund wurde zunächst festgestellt, dass gemäß IAS 12.24 ein latenter Steueranspruch nur insoweit zu bilanzieren (anzusetzen) ist, wie es wahrscheinlich ist, dass ein zu versteuerndes Ergebnis verfügbar sein wird, gegen das die abzugsfähige temporäre Differenz verwendet werden kann. Die abzugsfähige temporäre Differenz wird verwendet, wenn sie sich umkehrt und mit zu versteuerndem Einkommen gem. Einkommensteuerrecht verrechnet wird. Gemäß den Einkommensteuervorschriften wird generell eine Verminderung des zu versteuernden Einkommens auf Unternehmensebene vorgenommen – ohne dass nach einzelnen temporären Differenzen unterschieden wird. In einigen Rechtskreisen unterscheidet das Steuerrecht jedoch spezifische Ertragsarten (Gewinnarten) – z.B. Kapitalerträge oder Gewinne / Verluste aus Veräußerungen – und erlaubt für Ergebnisse aus bestimmten Ertragsarten eine Verrechnung nur mit Gewinnen / Verlusten derselben Ertragsart. In solchen Fällen ist die hier in Diskussion stehende Beurteilung eines latenten Steueranspruchs analog auf einer entsprechend kombinierten Basis vorzunehmen, der zufolge differenzierend nach Ertragsarten vorzugehen ist.

Um dies klarzustellen, schlägt der IASB vor, IAS 12.24 entsprechend anzupassen. Darüber hinaus soll auch IAS 12.34 entsprechend angepasst werden um eine solche Klarstellung für „noch nicht genutzte steuerliche Verluste“ (*unused tax losses*) und für „noch nicht genutzte Steuergutschriften“ (*unused tax credits*) zu erreichen.

Schließlich schlägt der IASB eine Änderung an IAS 12.29 und .30 vor, um folgendes klarzustellen: in IAS 12.28 und .29 werden die folgenden drei Quellen zu versteuernden Ergebnisses genannt, gegen die abzugsfähige temporäre Differenzen bezüglich derselben Steuerbehörde verwendet werden können:

- künftige Auflösung bestehender zu versteuernder Differenzen (*taxable temporary differences*);
- künftige zu versteuernde Ergebnisse;
- Steuergestaltungsmöglichkeiten (*tax planning opportunities*).

Bei künftigen zu versteuernden Gewinnen, gegen die abzugsfähige temporäre Differenzen verwendet werden können, handelt es sich um die Beträge vor Abzug aufgrund der Auflösung der abzugsfähigen temporären Differenz. In diesem Zusammenhang hat der IASB festgestellt, dass der Abzug zweimal berücksichtigt würde, wenn die Auflösung der abzugsfähigen temporären Differenz nicht ausgenommen würde. Vor diesem Hintergrund schlägt der IASB die Änderung bzw. Klarstellung der IAS 12.29 f. vor.



- **AIP-Agendakriterien:** gegen die vier Kriterien gem. para. 65A (a) – (d) wird m.E. nicht verstoßen; es handelt sich um eine Klarstellung i.S.v. para. 65A (a) (i).

C-09 IAS 16 / IAS 38 – Revaluation method – proportionate restatement of accumulated depreciation

20 Der Verbesserungsvorschlag stellt sich wie folgt dar:

- **Kurzbeschreibung:** Klarstellung der beiden genannten Standards hinsichtlich der Vorschriften zum Neubewertungsmodell – hier der Berechnung bzw. Bestimmung der kumulierten Abschreibungen zum Zeitpunkt der Neubewertung wie folgt:
 - die Berechnung / Bestimmung hängt nicht von der angewendeten Bewertungstechnik ab,
 - die kumulierten Abschreibungen bestimmen sich als Differenz zwischen dem Brutto- und dem Nettobuchwert. In Fällen, in denen die Neubewerteten Beträge für beide Buchwerte auf beobachtbaren Daten basieren, erfolgt die Berichtigung der kumulierten Abschreibungen demnach nicht proportional zu der Veränderung der Bruttowerte der Gegenstände des Anlagevermögens.
- **Änderungsvorschlag:**
zu IAS 16:

Measurement after recognition

Revaluation model

35 When an item of property, plant and equipment is revalued, ~~any~~ the gross carrying amount and the accumulated depreciation at the date of the revaluation is are treated in one of the following ways:

- ~~the gross carrying amount is restated proportionately in a manner consistent with the revaluation of change in the gross carrying amount of the asset so that the carrying amount of the asset after revaluation equals its revalued~~ the carrying amount. The accumulated depreciation is the difference between the gross and the net carrying amounts. For example, the gross carrying amount may be restated by reference to observable market data or it may be restated proportionately with the change in the net carrying amount. This method is often used when an asset is revalued by means of applying an index to determine its depreciated replacement cost (see IFRS 13).³
- ~~the accumulated depreciation is eliminated against the gross carrying amount of the asset and the net amount is restated to the revalued amount of the asset. This method is often used for buildings.~~

The amount of the adjustment arising on the restatement or elimination of accumulated depreciation forms part of the increase or decrease in carrying amount that is accounted for in accordance with paragraphs 39 and 40.

³ Paragraph D57 of IFRS 13 *Fair Value Measurement* (issued May 2011) amended paragraph 35 of IAS 16 by deleting 'depreciated' and adding the reference to IFRS 13. As entities may choose to early apply the proposed amendment to IAS 16 without early applying IFRS 13, the proposed amendment makes changes to IAS 16 (as amended in 2008) and IAS 16 (as amended in 2011).



zu IAS 38:

Measurement after recognition

Revaluation model

- 80 If an intangible asset is revalued, ~~any~~ the gross carrying amount and the accumulated amortisation at the date of the revaluation is are either treated in one of the following ways:
- (a) the gross carrying amount is restated proportionately in a manner consistent with the revaluation change in of the gross carrying amount of the asset so that the carrying amount of the asset after revaluation equals its revalued the carrying amount;. The accumulated amortisation is the difference between the gross and the net carrying amounts. For example, the gross carrying amount may be restated by reference to observable market data or it may be restated proportionately to the change in the net carrying amount.
 - (b) the accumulated amortisation is eliminated against the gross carrying amount of the asset and the net amount restated to the revalued amount of the asset.

- **Inkrafttreten und Übergang:** 1.7.2013; frühere Anwendung ist erlaubt – dies ist anzugeben.
- **Hintergrund:** Das IFRSIC hat sich im Mai 2011 mit einer entsprechenden Anfrage befasst, die anhand eines konkreten Rechenbeispiels verdeutlicht worden war und sich ausschließlich auf IAS 16 bezog (siehe **Anlage 2** zu dieser Sitzungsunterlage).
- **Begründung / Erläuterung:** Der IASB erkannte mögliche, nicht beabsichtigte Auswirkungen aufgrund der Regelungen IAS 16.35 und IAS 38.80 zur Anpassung der kumulierten Abschreibungen im Falle der Neubewertung. Um dem Effekt von zurückliegenden Anpassungen (1) des Restwerts (*residual value*), (2) der Nutzungsdauer oder (3) der Abschreibungsmethode angemessen Rechnung zu tragen, werden die oben dargestellten Änderungen vorgeschlagen (d.h. Streichung des Verweises auf die sog. *depreciated replacement cost valuation method*).
Das im Mai 2011 vom IFRSIC verwendete Beispiel bzw. die Themeneingabe ist als **Anlage 2** dieser Sitzungsunterlage zu Illustrationszwecken angefügt.
- **AIP-Agendakriterien:** gegen die vier Kriterien gem. para. 65A (a) – (d) wird m.E. nicht verstoßen; es handelt sich um eine Klarstellung i.S.v. para. 65A (a) (i).

C-10 IAS 24 – Key management personnel

21 Der Verbesserungsvorschlag stellt sich wie folgt dar:

- **Kurzbeschreibung:** Vorschlag zur Adressierung von Konstellationen, in denen es sich bei dem Management in Schlüsselpositionen (*key management personnel* – KMP) nicht um natürliche Personen, sondern um juristische Personen (d.h. Gesellschaften; der IASB verwendet hier den Begriff “management entities“) handelt.
- **Änderungsvorschlag:**



Definitions

9 The following terms are used in the Standard with the meanings specified:

A related party is a person or entity that is related to the entity that is preparing its financial statements (in this Standard referred to as the ‘reporting entity’).

(a) ...

(b) An entity is related to a reporting entity if any of the following conditions applies:

(i) ...

(vii) A person identified in (a)(i) has significant influence over the entity or is a member of the key management personnel of the entity (or of a parent of the entity).

(viii) The entity, or members of its group, provides key management personnel services to the reporting entity.

Disclosures

All entities

...

17 An entity shall disclose key management personnel compensation in total and for each of the following categories.

(a) short-term employee benefits;

(b) post-employment benefits;

(c) other long-term benefits;

(d) termination benefits; and

(e) share-based payment.

17A If key management personnel services are provided by another entity, ‘the management entity’, then the entity is not required to apply the requirements in paragraph 17 to compensation paid by the management entity to the management entity’s employees or directors.

18 ...

18A Amounts recognised as an expense by the entity for the provision of key management personnel services that are paid or payable to a separate management entity should be separately disclosed.

- **Inkrafttreten und Übergang:** 1.7.2013; frühere Anwendung ist erlaubt.
- **Hintergrund:** Im September 2010 hat sich das IFRSIC erstmals mit dieser Themeneingabe der beiden NSS aus Australien und Neuseeland befasst (*whether KMP can include an entity as opposed to individuals*).
- **Begründung / Erläuterung:** Nachdem sich der IASB vergewissert hatte, dass hinsichtlich der Behandlung von Gesellschaften in der Funktion von KMP unterschiedliche praktische Vorgehensweisen bzgl. der Anhangangaben nach IAS 24 bestehen, hat er sich zu einem Vorschlag zur Klarstellung entschieden. Die unterschiedlichen Vorgehensweisen in der Praxis stellen sich wie folgt dar:
 - teilweise stellen die Berichtsunternehmen die Angaben zu den Managementvergütungen gem. IAS 24.17 dergestalt zur Verfügung, dass von den die KMP-Aufgaben ausführenden Gesellschaften die Vergütungen an deren Management berichtet werden,
 - wohingegen andere Unternehmen die vereinbarte Vergütung (*service fee*) angeben, die für die Übernahme der KMP-Aufgaben durch die KMP-Gesellschaften



geleistet wird.

Weiter stellte der IASB fest, dass IAS 24 insoweit unklar ist. Aus diesem Grund wird die Definition der nahestehenden Unternehmen und Personen vorschlagsweise um die Ausprägung der *management entity* erweitert (IAS 24.9 (b) (vii)). Durch diese Änderung ergibt sich zunächst das Erfordernis, dass das Berichtsunternehmen den Betrag anzugeben hat, den es als Aufwand für die vereinbarte *service fee* gegenüber der *management entity* (KMP-Gesellschaft) erfasst hat. Der Vollständigkeit halber wird hier darauf hingewiesen, dass auch über alle anderen Geschäftsvorfälle mit dieser *related party* (KMP-Gesellschaft) zu berichten ist (siehe hierzu IAS 24.18). Gemäß dem neu vorgeschlagenen IAS 24.17A ist hinsichtlich der KMP-Gesellschaft durch das Berichtsunternehmen allerdings nicht über die Vergütungen für deren Management zu berichten (dies wurde vom IASB als nicht praktikabel eingestuft).

Ersatzweise wird gem. IAS 24.18A aber die separate Angabe für die *service fee* an KMP-Gesellschaften für deren Erbringung von KMP-Services gefordert (grundsätzlich wird für die nach IAS 24.18 geforderten Angaben keine Differenzierung nach verschiedenen Geschäftsvorfällen gefordert).

- **AIP-Agendakriterien:** gegen die vier Kriterien gem. para. 65A (a) – (d) wird m.E. nicht verstoßen; es handelt sich um eine Klarstellung i.S.v. para. 65A (a) (i).

C-11 IAS 36 – Harmonisation of disclosures for value in use and fair value less costs to sell

22 Der Verbesserungsvorschlag stellt sich wie folgt dar:

- **Kurzbeschreibung:** Vorschlag zur Klarstellung, dass die geforderten Anhangangaben in IAS 36 in Bezug auf den Nutzungswert (*value in use*; VIU) auch hinsichtlich des beizulegenden Zeitwerts abzüglich der Verkaufskosten (*FV less costs to sell*; FVLCTS) für den Fall zur Verfügung zu stellen sind, in dem ein wesentlicher Wertminderungsaufwand erfasst oder aufgehoben (bzw. aufgeholt) wurde. In diesem Zusammenhang ist darüber hinaus eine entsprechende Folgeänderung an IFRS 13 vorgeschlagen (hier in Bezug auf Appendix D zu den Änderungen des IFRS 13 an anderen Standards; auf diese Änderung wird an dieser Stelle nicht weiter eingegangen, da sie insoweit deckungsgleich mit der unmittelbar für IAS 36 vorgeschlagenen Änderung ist).
- **Änderungsvorschlag:**



130 An entity shall disclose the following for each material impairment loss recognized or reversed during the period for an individual asset, including goodwill, or a cash-generating unit:

...

(f) if recoverable amount is fair value less costs of disposal, the basis used to measure fair value less costs of disposal (such as whether fair value was measured by reference to an active market). If fair value less costs to sell is determined using discounted cash flow projections, an entity shall disclose the discount rate(s) used in the current estimate and previous estimate (if any).

...

- **Inkrafttreten und Übergang:** 1.7.2013; frühere Anwendung ist erlaubt – dies ist anzugeben; prospektiv.
- **Hintergrund:** Im November 2010 hat sich das IFRSIC mit der anscheinend IASB-intern aufgegriffenen Problemstellung befasst, wie sie oben in der Kurzdarstellung wiedergegeben ist. Auslöser war eine durch AIP (Mai 2008) vorgenommene Änderung an IAS 36.134 (e), in deren Rahmen die Nummern (iii) bis (v) in diese Vorschrift aufgenommen wurden.
- **Begründung / Erläuterung:** Die im Rahmen von AIP (Mai 2008) vorgenommene Änderung an IAS 36.134 (e) wurde aufgrund einer Inkonsistenz der geforderten Anhangangaben in Bezug auf Situationen vorgenommen, in denen diskontierte Cash-Flow Prognosen zur Bestimmung des VIU von zahlungsmittelgenerierenden Einheiten (ZGE) verwendet wurden, die einen Geschäfts- oder Firmenwert oder immaterielle Vermögenswerte mit unbegrenzter Nutzungsdauer beinhalten. In dem hier diskutierten Zusammenhang wurden durch diese Änderung auch weitergehende Anhangangaben in Bezug auf den FVLCTS gefordert, wenn diskontierte Cash-Flow Prognosen zur Bestimmung des FVLCTS verwendet wurden (und die denen entsprechen, die für entsprechende Fälle der Anwendung des VIU vorgesehen sind; hierbei handelt es sich um: (1) Zeitraum, für den das Management Cash-Flow Prognosen verwendet hat, (2) die Wachstumsrate(n) zur Extrapolation der Cash-Flow Prognosen und (3) die angewandten Abzinsungssätze).
Die vergleichbare Problemstellung wurde nunmehr in Bezug auf IAS 36.130 identifiziert. Die in IAS 36.130 (f) geforderten Angaben differieren in Abhängigkeit davon, ob VIU oder FVLCTS verwendet wird, was vom IASB als inkonsistent eingestuft wird. Mit der gleichen Begründung, mit der im Mai 2008 IAS 36.134 angepasst wurde, wird vom IASB nun die für IAS 36.130 vorgeschlagene Anpassung begründet.
- **AIP-Agendakriterien:** gegen die vier Kriterien gem. para. 65A (a) – (d) wird m.E. nicht verstoßen; es handelt sich um eine Korrektur i.S.v. para. 65A (a) (ii) (*oversight*).



Anlage 1

Auszug aus dem IASB – Due Process Handbook zu den AIP-Kriterien

27A When considering whether to add an item to its active agenda, the IASB may determine that it meets the criteria to be included in the annual improvements process described in paragraph 65A. Once this assessment is made, the amendments included in the annual improvements process will follow the same due process as other IASB projects. The primary objective of the annual improvements process is to enhance the quality of IFRSs by amending existing IFRSs to clarify guidance and wording, or correcting for relatively minor unintended consequences, conflicts or oversights.

65A In planning whether an issue should be addressed by amending IFRSs within the annual improvements project, the IASB assesses the issue against the following criteria. All criteria (a)–(d) must be met to qualify for inclusion in annual improvements.

(a) The proposed amendment has one or both of the following characteristics:

(i) clarifying—the proposed amendment would improve IFRSs by:

- clarifying unclear wording in existing IFRSs, or
- providing guidance where an absence of guidance is causing concern.

A clarifying amendment maintains consistency with the existing principles within the applicable IFRSs. It does not propose a new principle, or a change to an existing principle.

(ii) correcting—the proposed amendment would improve IFRSs by:

- resolving a conflict between existing requirements of IFRSs and providing a straightforward rationale for which existing requirement should be applied, or
- addressing an oversight or relatively minor unintended consequence of the existing requirements of IFRSs.

A correcting amendment does not propose a new principle or a change to an existing principle.

(b) The proposed amendment is well-defined and sufficiently narrow in scope such that the consequences of the proposed change have been considered.

(c) It is probable that the IASB will reach conclusion on the issue on a timely basis. Inability to reach a conclusion on a timely basis may indicate that the cause of the issue is more fundamental than can be resolved within annual improvements.

(d) If the proposed amendment would amend IFRSs that are the subject of a current or planned IASB project, there must be a need to make the amendment sooner than the project would.

65B The IASB assesses annual improvements against the criteria in paragraph 65A before they are published in an exposure draft and before they are issued as amendments to IFRSs.



Anlage 2

Rechenbeispiel zu C-09 – Revaluation method – proportionate restatement of accumulated depreciation (entnommen IFRS IC Staff Paper Mai 2011 – Nr. 9)

INTRODUCTION

IAS 16 *Property, Plant and Equipment* permits either of two alternative methods for the treatment of accumulated depreciation when an asset is revalued using the revaluation model¹:

- 35 When an item of property, plant and equipment is revalued, any accumulated depreciation at the date of the revaluation is treated in one of the following ways:
- (a) restated proportionately with the change in the gross carrying amount of the asset so that the carrying amount of the asset after revaluation equals its revalued amount. This method is often used when an asset is revalued by means of applying an index to determine its depreciated replacement cost; or
 - (b) eliminated against the gross carrying amount of the asset and the net amount restated to the revalued amount of the asset. This method is often used for buildings.

The amount of the adjustment arising on the restatement or elimination of accumulated depreciation forms part of the increase or decrease in carrying amount that is accounted for in accordance with paragraphs 39, Aus39.1, 40, Aus40.1 and Aus40.2.

Paragraph 51 requires that the *residual value* and *useful life* be reviewed at least annually and any "change(s) shall be accounted for as a change in an accounting estimate in accordance with AASB 108 Accounting Policies, Changes in Accounting Estimates and Errors", i.e. prospectively.

Similarly paragraph 61 requires that the *depreciation method* applied to an asset be reviewed at least annually, and again any change is to be accounted for as a change in accounting estimate in accordance with AASB 108.

In this submission we have used the term *gross restatement method* to refer to the procedure in paragraph 35(a) of IAS 16.

THE ISSUE

We contend that in any instance where any one or more of *residual value*, *useful life* or *depreciation method* have been changed as a result of the required annual review, **it will be impossible to proportionately restate accumulated depreciation with the change in gross carrying amount of the asset so that the carrying amount of the asset equals its revaluation amount.**

The following simple example illustrates our point.

Example

On acquisition, an asset acquired at a cost of CU1,000 is estimated have a *residual value* of CU200, a *useful life* of 20 years, and straight line to be the appropriate depreciation method.

At the commencement of the third year, the estimated *residual value* is revised to CU250 (25% of purchase price).

1. Text has been extracted from Australian Standard AASB 116, which we understand is identical to IAS 16 except for the references to "Aus" paragraphs.



At the end of the fifth year the asset is revalued using the gross restatement method; the new gross carrying amount is CU1200 and fair value CU975 (and hence accumulated depreciation CU225). (Estimated residual value at the time of revaluation was CU300 - 25% of purchase price.)

The gross carrying amount, accumulated depreciation and net carrying amount would be as per the table.

Reporting Period	Gross Carrying Amount (CU)	Accumulated Depreciation (CU)	Net Carrying Amount (CU)
At acquisition	1,000	0	1,000
End year 1	1,000	40	960
End year 2	1,000	80	920
End year 3	1,000	117	883
End year 4	1,000	155	845
End year 5 (before revaluation)	1,000	192	808
End year 5 (after revaluation)	1,200	225	975
Revaluation Increment	200	33	167
as % of pre-revaluation amounts	20%	17%	21%

Based on our calculations, and excepting merest chance, any change in the accounting estimates for *residual value*, *useful life* or *depreciation method* will have the same result - the restatement of accumulated depreciation cannot be **proportional** to the change in gross carrying amount if the resulting carrying value is to equal the revalued amount.

We have become aware of auditors insisting that the difference between the amount required for a proportional restatement, and the actual restatement required to result in a carrying value equal to the revalued amount, to be treated as an accounting error. While we have argued that this is to effectively require the effects of changes in *residual value*, *useful life* or *depreciation method* to be retrospectively adjusted, our arguments have been unsuccessful.

RECOMMENDATION

That the word "proportionately" be deleted from paragraph 35(a).

We are also of the view that the Standard should require that whichever method (i.e. 35(a) or 35(b)) is used, must be used for all assets within the relevant class, and that a change in method adopted for a particular class of assets should be required to be treated as a change in accounting policy in accordance with AASB 108.