



RIC – öffentliche SITZUNGSUNTERLAGE

RIC-Sitzung:	41. / 03.08.2010 / 12:45 – 15:45 Uhr
TOP:	05 – Bedingte Anschaffungskosten – Anwendungsfragen
Thema:	<i>Diversity in Practice</i> (DiP)
Papier:	05_1_Bedingte_AK_DiP

Hintergrund

- 1 Im Handbuch zur Arbeitsweise des IFRIC (jetzt: IFRS Interpretations Committee [im Folgenden kurz: IFRS IC]) ist festgelegt, dass beim IFRS IC eingereichte Vorschläge zur Aufnahme in deren Arbeitsprogramm anhand bestimmter Kriterien zu beurteilen sind. Wenngleich eine Fragestellung nicht alle im Handbuch (dort Tz. 24) genannten Kriterien erfüllen muss, um in das Arbeitsprogramm des IFRS IC aufgenommen zu werden, ist dem folgenden Kriterium gem. Tz. 24 (b) zur sog. *diversity in practice* in der Vergangenheit regelmäßig eine vergleichsweise hohe Bedeutung zugemessen worden – ohne den „Nachweis“ der *diversity in practice* hat das IFRS IC kaum ein Thema in sein Arbeitsprogramm aufgenommen:

‘(b) Die Fragestellung weist darauf hin, dass es erheblich voneinander abweichende Auslegungen gibt (die im Entstehen begriffen sind oder bereits in der Praxis existieren). Das IFRIC nimmt keine Fragestellung in sein Arbeitsprogramm auf, wenn die IFRS klar sind, was bedeutet, dass in der Praxis keine unterschiedlichen Auslegungen erwartet werden.’

- 2 Vor diesem Hintergrund ist im Vorfeld der Eingabe des hier behandelten Themas zu beurteilen, ob – zumindest in Deutschland – eine *diversity in practice* besteht.

Vorgehensweise, erhaltene Informationen und vorläufige Einschätzung

- 3 Um eine Einschätzung hinsichtlich der sog. *diversity in practice* in Bezug auf die Behandlung bedingter Gegenleistungen im Falle von IAS 16 und IAS 38 (außerhalb von IFRS 3) gegenüber dem IFRS IC abgeben zu können, wurden von Seiten



verschiedener größerer Wirtschaftsprüfungsgesellschaften (ohne Anspruch auf Vollständigkeit) entsprechende Auskünfte eingeholt. Aus Zeitgründen war vor einer unmittelbaren Befragung der nach IFRS bilanzierenden Unternehmen abgesehen worden, da ein repräsentatives Gesamtbild nicht hätte erreicht werden können. Vereinfacht und teilweise verkürzt stellt sich der erhaltene Rücklauf von den WPG auf die folgende konkrete Frage wie unten ausgeführt dar:

Gestellte **Frage** (nachdem der Kontext zuvor im Anschreiben erläutert worden war):

- a) ob Bewertungsanpassungen finanzieller Verbindlichkeiten, die auf bedingte Gegenleistungsvereinbarungen zurückzuführen sind, in Folgeperioden zwingend erfolgswirksam gem. IAS 39 zu erfassen sind, oder
- b) ob sich aufgrund des für IAS 16 und IAS 38 geltenden Anschaffungskostenprinzips die entsprechend nachträglichen Anpassungen des Kaufpreises auf die Höhe der Anschaffungskosten auswirken.

Lfd. Nr.	Anmerkung
1	<ul style="list-style-type: none"> - keine Präzedenzfälle bekannt; - keine Hausmeinung zu diesem Thema; - angesichts der geschilderten Ambivalenz der Standards werden aber beide Sichtweisen für vertretbar gehalten - eine <i>diversity in practice</i> ist demnach nicht ausschließbar.
2	<ul style="list-style-type: none"> - eindeutig Alternative b) üblich; es sind diesbezüglich auch keine offenkundigen Zweifel in der Anwendung auszumachen.
3	<ul style="list-style-type: none"> - keine einheitliche Hausmeinung zu diesem Thema; - zwei unterschiedliche bilanzielle Konsequenzen vertretbar; - ggf. präferiert wird eine Behandlung nach IAS 39 – bedingte Gegenleistung im Zugangszeitpunkt mit dem FV zu erfassen und erfolgswirksame (Folge-) Bewertung als abspaltungspflichtiges Derivat bzw. im Rahmen der Effektivzinsmethode; - in jedem Fall besteht aber diesbezüglich Unklarheit – es wird auch Sicht b) akzeptiert.
4	<ul style="list-style-type: none"> - <i>diversity in practice</i> besteht (in den meisten Fällen wird zwar nach IAS 39 bilanziert – jedoch nicht ausschließlich); - darüber hinaus besteht aber auch <i>diversity in practice</i> hinsichtlich der vorgelagerten Frage, ob in Bezug auf die geschilderten Sachverhalte überhaupt eine finanzielle Schuld gem. IAS 32 bzw. IAS 39 zu bilanzieren ist (hat der Erwerber die Möglichkeit, den Eintritt der Bedingung zu beeinflussen [z.B. wenn die Kaufpreiszahlung vom künftigen Umsatz des Erwerbers abhängig ist], wird zumeist zum Zeitpunkt des Erwerbs des Vermögenswerts keine finanzielle Schuld passiviert). **

** Dieser Aspekt ist vom RIC bisher nicht prominent berücksichtigt worden; es wird in den Ausführungen ab Rz. 5 dieser Unterlage auf Basis einer kurzen Analyse des Sachverhalts vorgeschlagen, auch diesen Aspekt ausdrücklich in den PAIR einzubeziehen.



Lfd. Nr.	Anmerkung
5	<ul style="list-style-type: none"> - unserer Einschätzung nach wird die unter a) genannte Vorgehensweise bevorzugt; alle Korrekturen, die nach dem ersten Bilanzstichtag liegen, erfolgen nach der Methode a); diese ist nach unserer Einschätzung die regelmäßig zu bevorzugende Alternative; - Ausnahmen und damit eine Anpassung im Sinne von b) ergeben sich allenfalls dann, wenn noch innerhalb der betroffenen Berichtsperiode etwaige Anpassungen vorgenommen werden; - eine einheitliche Regelung ist wünschenswert; allenfalls in einem überschaubaren Zeitfenster (ähnliche der Anpassungsperiode von 12 Monaten wie bei Unternehmenserwerben) könnte eine alternative Vorgehensweise nach b) sinnvoll sein.
6	<ul style="list-style-type: none"> - nach unserem Kenntnisstand erfolgt in den meisten Fällen eine Anpassung des Kaufpreises nach IAS 16/38, insbesondere in den Fällen, in denen die bedingte Kaufpreisanpassung recht zeitnah erfolgt; - ein Problem entsteht aber insbesondere dann, wenn zwischen Anschaffungszeitpunkt und dem späteren Zeitpunkt der Wirksamkeit der vereinbarten Kaufpreisanpassung (Erhöhung oder Verminderung) ein längerer Zeitraum besteht. Je nach Länge dieses Zeitraums kann es dazu kommen, dass der Vermögenswert schon ganz oder teilweise abgeschrieben wurde. In diesen Fällen wird dann oftmals ergebniswirksam gebucht, weil ein anzupassender Buchwert nicht mehr in jedem Fall gegeben ist; ob dieses zeitliche Moment analog wie in IFRS 3 für Unternehmenserwerbe auf ein Jahr ab Erwerbsdatum begrenzt ist, würden wir derzeit mangels expliziter Regelung nicht als verbindlich ansehen, auch nicht als durchgängige Praxis; - gleichwohl wäre es u.E. eine sinnvolle Vorgehensweise, wenn das IFRIC eine Lösung analog zu IFRS 3 finden könnte: Anpassungen bis 12 Monate nach Erwerb gegen die Anschaffungskosten (IAS 16/38er Route), Anpassungen später ergebniswirksam (IAS 39er Route).

4 Auf Basis der von Seiten der Wirtschaftsprüfungsgesellschaften zur Verfügung gestellten Informationen und Einschätzungen sowie auf der Grundlage von erhaltenen Informationen von einigen wenigen IFRS-Abschlusserstellern in Vorbereitung auf die 40. Sitzung des RIC können nach der hier vertretenen Auffassung die folgenden Schlussfolgerungen abgeleitet werden:

- hinsichtlich des hier in Frage stehenden Sachverhalts (Behandlung von bedingten Gegenleistungen in Bezug auf Anwendungsfälle, die in den Anwendungsbereich von IAS 16 bzw. 38 fallen) ist für die Vorgehensweise in Deutschland von unterschiedlichen praktischen Vorgehensweisen auszugehen;
- es besteht grundsätzlich ein Interesse an der Klärung der entsprechenden Sachfrage durch das IFRS IC.

5 Ergänzend zu den oben beschriebenen Aktivitäten hat das Institut der Wirtschaftsprüfer (IDW) auf Bitte des DRSC die oben beschriebene Anfrage an die Mitglieder



seines Arbeitskreises „IFRS-Rechnungslegung“ weitergeleitet. Zusammenfassend kann auf Basis der dem IDW zur Verfügung gestellten Antworten (die sich teilweise mit den oben aufgezeigten Antworten an das DRSC decken, da sie von identischen Absendern stammen) ebenfalls die Schlussfolgerung gezogen werden, dass von einer *diversity in practice* in Deutschland auszugehen ist und eine Einreichung der Sachfrage beim IFRS IC mit der Bitte um Klärung auf weitreichende Unterstützung stößt.

Frage 1 an das RIC: Können Sie sich dieser vorläufigen Einschätzung, dass insoweit in Deutschland von einer *diversity in practice* auszugehen ist, anschließen?

***Diversity in Practice* auch auf einer vorgelagerten Ebene?**

- 6 In einem der von den WPG zur Verfügung gestellten Hinweisen wurde darauf hingewiesen, dass bereits auf einer vorgelagerten Ebene ebenfalls eine *diversity in practice* wie folgt festzustellen ist (siehe Tz. 3 – lfd. Nr. 4).
- 7 Demnach ist es häufig fraglich, ob für bedingte Kaufpreiszahlungen überhaupt eine finanzielle Schuld gemäß IAS 32 bzw. IAS 39 zu bilanzieren ist. Dies wird aussagegemäß in der Bilanzierungspraxis insbesondere davon abhängig gemacht, ob der Erwerber die Möglichkeit hat, den Eintritt der Bedingung zu beeinflussen. Eine derartige Beeinflussbarkeit wird beispielsweise diskutiert, wenn die bedingte Kaufpreiszahlung vom künftigen Umsatz des Erwerbers (in Bezug auf den erworbenen Vermögenswert) abhängig ist. In diesen Fällen wird zumeist zum Zeitpunkt des Erwerbs des Vermögenswerts keine finanzielle Schuld passiviert. Begründet wird diese Vorgehensweise insbesondere damit, dass der Erwerber erst eine entsprechende Performance liefern muss, damit seinerseits eine unentziehbare Verpflichtung besteht.
- 8 Demgegenüber wird häufig eine finanzielle Schuld dann angesetzt, wenn der Eintritt der Bedingung nicht vom Handeln bzw. dem Einfluss des Erwerbers abhängig ist. Dies ist beispielsweise beim Grundstückskauf der Fall, bei dem der Erwerber bei Erhalt einer behördlichen Genehmigung eine weitere Zahlung leistet. Allerdings finden sich in diesem Zusammenhang auch gegenteilige Fälle. Als Begründung für die Nichtpassi-



vierung einer Schuld in solchen Fällen wird zumeist angeführt, dass die Vereinbarung eher den Charakter eines schwebenden Geschäfts hat - der Veräußerer somit quasi verpflichtet ist, ein Grundstück mit behördlicher Genehmigung zu liefern und seine Leistung bis dahin noch nicht vollständig erbracht ist.

- 9 Dieses Ergebnis wird durch kontroverse Meinungen auch in der Kommentarliteratur zu dieser Problematik bestätigt. Während Ernst & Young diese Bilanzierungsfragen bei der Bewertung immaterieller Vermögenswerte diskutieren, ohne allerdings eine abschließende Meinung zu formulieren (vgl. Ernst & Young, International GAAP 2010, S. 1129), sprechen sich ADS International und KPMG dafür aus, eine Schuld nur in Höhe der ggf. vereinbarten Mindestzahlung anzusetzen (vgl. KPMG, *Insights into IFRS 2009/10*, S. 297, Tz. 3.3.100.55 und ADS International, Abschnitt 8, Tz. 166).
- 10 Es wird vorgeschlagen, diese Überlegung und den Hinweis auf die diesbezügliche *diversity in practice* in den PAIR einzubeziehen.

Frage 1 an das RIC: Können Sie sich dieser vorläufigen Einschätzung anschliessen, dass auch in Bezug auf die Beurteilung, ob im gegebenen Kontext eine finanzielle Schuld vorliegt, (in Deutschland) von einer *diversity in practice* auszugehen ist?