



Ergebnisbericht der 06. Sitzung des IFRS-Fachausschusses

vom 02. und 03. Juli 2012

Folgende Tagesordnungspunkte wurden während der 06. IFRS-FA-Sitzung behandelt:

- **EFRAG Governance Review**
- **IASB and IFRSIC Due Process Handbook**
- **Financial Instruments**
- **Finanzierungsvehikel**
- **Verlautbarungen**
- **Disclosure Framework**
- **IFRIC DI/2012/1 Levies Charged by Public Authorities on Entities that Operate in a Specific Market**
- **IFRIC DI/2012/2 Put Options Written on Non-controlling Interests**
- **Leases**
- **E-DRS 27 Konzernlagebericht**

EFRAG Governance Review

Der IFRS-FA informiert sich über den aktuellen Stand der Vorbereitungen des nächsten EFRAG Governance Reviews und hierbei insbesondere zu den geplanten Änderungen an den Mitwirkungsrechten der nationalen Standardsetzer. In diesem Rahmen wird der IFRS-FA über den von den Standardsetzern

aus Deutschland, Italien, Frankreich und Großbritannien erarbeiteten Gegenvorschlag zum EFRAG Governance Review informiert. Dieser intendiert eine stärkere Zusammenarbeit mit den nationalen Standardsetzern bzw. stärkere Einflussmöglichkeiten dieser.

In diesem Zusammenhang diskutiert der IFRS-FA Vor- und Nachteile einer „einheitlichen Stimme Europas“ sowie alternative Möglichkeiten zur Positionierung gegenüber EFRAG. Es wird zudem die Frage erörtert, welches Mandat EFRAG obliegt. Die Klärung dieser Grundsatzfrage ist Voraussetzung für die Festlegung einer konkreten Ausgestaltung und Struktur der Zusammenarbeit.

IASB and IFRSIC Due Process Handbook

Der IFRS-FA diskutiert den am 9. Mai von der IFRS Foundation veröffentlichten Entwurf *IASB and IFRS Interpretations Committee Due Process Handbook (DPH)*.

Der vorliegende Entwurf stellt bisher die umfangreichste Überarbeitung des DPH dar. Insbesondere werden folgende Bereiche erörtert: Aufsichtsfunktion der Treuhänder, Arbeitsprogramm, Projekte auf Standardebene, neue und angepasste Standards und das Protokoll.

Im Vergleich zum aktuell geltenden DPH wird die Aufsichtsfunktion detaillierter beschrieben. In diesem Zusammenhang wird insbesondere der neu eingeführte Verantwortungsbereich, der sich mit der Abgabe von Empfehlungen hinsichtlich der Änderung der Zusammensetzung von *committees* beschäftigt, besprochen.

Im Rahmen der Diskussion um den Bereich Arbeitsprogramm werden insbesondere die Rolle und der Inhalt des Forschungsprogramms innerhalb des *due process* erörtert. Neben dem bereits bekannten Diskussionspapier (*discussion paper*) wird als Ergebnis des Projekts der Forschungsbericht (*research paper*) vorgestellt. Das neue Format spiegelt die Absicht des IASB wider u.a. die nationalen Standardsetter stärker als bis jetzt in Forschungsprojekte einzubeziehen. Das Arbeitsprogramm beinhaltet auch die Agendakonsultation, die im Drei-Jahres-Turnus stattfinden soll; insbesondere dieser Zeitrahmen wird hier als kritisch gesehen.

Weiterhin werden Kriterien, die zu größeren Änderungen an den bestehenden Standards führen, in Abgrenzung zu kleineren Änderungen, die dann entsprechend mit anderen prozessualen Konsequenzen verbunden sind, kritisch hinterfragt.

In dem Bereich der neuen und angepassten Standards werden zwei Änderungen der Kommentierungsfristen vorgeschlagen. Der IFRS-FA sieht die vorgesehene Möglichkeit der Verkürzung der Kommentierungsfrist bei einem *Re-exposure draft* auf 60 Tage als nicht angemessen.

Als ein Novum wird als Appendix zu dem DPH ein Protokollmuster für unterschiedliche Vorgänge des *due process* vorgesehen. Hierbei handelt es sich um keinen Pflichtbestandteil des DPH. Es kann unabhängig von dem DPH durch den IASB und dessen Mitarbeiterstab verändert werden. Die fehlende Bindungswirkung und die Gefahr, dass das Protokoll ein gewisses „Eigenleben“ entwickelt, sind zu hinterfragen.

Financial Instruments

Der IFRS-FA befasst sich mit den IASB-Entscheidungen zur Änderung von IFRS 9 (Kategorisierung und Bewertung) sowie dem IASB-Diskussionsstand zum *Impairment*.

Die vorgesehene Einführung der FV-OCI-Kategorie wird vom FA grundsätzlich befürwortet. Es wird angemerkt, dass Art und Anzahl zulässiger Verkäufe die wesentliche Abgrenzung zwischen der AC- und der FV-OCI-Kategorie darstellen, welche aber noch nicht hinreichend deutlich ist. Der FA weist auch daraufhin, dass die FV-OCI-Kategorie keine faktische Wiedereinführung der AfS-Kategorie darstellt, auch wenn dies in der Öffentlichkeit oftmals so wahrgenommen wird. Die FV-OCI-Kategorie unterscheidet sich von AfS im Wesentlichen dahingehend, dass diese Kategorie (a) künftig unter dieselbe Impairmentmethode wie die AC-Kategorie fällt, (b) nicht mehr als "Restkategorie" gilt, (c) für FK-Instrumente nur noch eine Pflichtkategorie ist, (d) für EK-Instrumente kein Recycling vorsieht und (e) bei eventueller Änderung der Geschäftsabsicht eine Umkategorisierung verpflichtend ist.

Die Ergebnisse der Diskussion zum künftigen Impairmentmodell sieht der FA etwas kritischer. Die Einführung eines *expected loss*-Modells wird unverändert befürwortet. Die vorgesehene Ausgestaltung im Detail erscheint aber nicht zielführend in dem Sinne, dass die bisherigen Probleme ausgeräumt werden. Erstens führt die Erfassung der Gesamtausfallerwartung (Bucket 2 und 3) unverändert zu großen Einmaleffekten, nur zeitlich vorgelagert. Zweitens ist eine mehr als unwesentliche Kreditverschlechterung als Bedingung für den Transfer zwischen Buckets nicht hinreichend klar definiert. Drittens sieht der FA im Erfordernis von sog. Indikatoren oder "*loss events*" eine den bisherigen "*trigger events*" ähnliche Anforderung, die zu analogen Schwierigkeiten führen dürfte. Viertens ist die Bestimmung des sog. 12-Monats-Betrags, der in Bucket 1 zu erfassen ist, nicht hinreichend klar definiert. Insgesamt hält der FA die Problematik aber auch für kaum lösbar, da es unrealistisch erscheint, dass bevorstehende erhebliche Ausfallszenarien zeitlich so früh erkannt werden, dass sie eine nennenswerte Verteilung von Wertminderungsbeträgen über

mehrere Perioden auf Basis von Erwartungen erlauben.

Vorläufige Agendaentscheidung des IFRS-FA

Der IFRS-Fachausschuss hat sich mit dem folgenden Sachverhalt auseinandergesetzt und ist zu dem unten ausgeführten vorläufigen Beschluss gelangt. In einer der nächsten Sitzungen beabsichtigt der IFRS-Fachausschuss, zu diesem Sachverhalt einen endgültigen Beschluss zu fassen. Der interessierten Öffentlichkeit wird bis zum **15. August 2012** die Möglichkeit zur Stellungnahme gegeben (entweder per Post an den DRSC e.V., Zimmerstr. 30, 10969 Berlin oder per E-Mail an info@drsc.de). Eingereichte Stellungnahmen werden auf der Homepage des DRSC e.V. veröffentlicht, sofern dies nicht ausdrücklich abgelehnt wird. Vor der endgültigen Beschlussfassung durch den IFRS-Fachausschuss werden eingegangene Stellungnahmen erörtert.

Finanzierungsvehikel

Der IFRS-FA befasst sich mit der vorliegenden Anfrage zu einem konkreten Bilanzierungssachverhalt und beschließt, die zugehörigen Fragen vorläufig nicht zu beantworten bzw. nicht in das Arbeitsprogramm aufzunehmen.

Da die Fragen zum geschilderten Sachverhalt sehr spezifisch sind, wären keine allgemeingültigen Aussagen möglich. Andererseits ist der Sachverhalt in seinen Grundzügen jedoch eine häufig vorkommende Konstruktion, die zudem auch nicht länderspezifisch ist, sodass der FA den Sachverhalt als nicht geeignet für eine Interpretation oder einen Anwendungshinweis des DRSC bewertet.

Desweiteren sieht der FA die Anfrage als nicht geeignet, diese an das IFRSIC mit der Bitte um Befassung einzureichen, da die Fragen auch hierfür zu spezifisch sind und einige der Fragen durch das IFRSIC bereits früher erörtert wurden und daraufhin deren Nichtbeantwortung beschlossen wurde.

Verlautbarungen

Der IFRS-Fachausschuss befasst sich mit dem Entwurf einer auf der Internetseite des DRSC zu einem späteren Zeitpunkt zu veröffentlichenden Einladung zur Einreichung von Themenvorschlägen. Unter Berücksichtigung einiger Ergänzungen und Anpassungen beschließt der Fachausschuss vorläufig, die Einladung im Anschluss an die gemeinsame Sitzung mit dem HGB-Fachausschuss Ende Juli 2012 zu veröffentlichen. Die beiden Fachausschüsse werden sich im Rahmen der gemeinsamen Sitzung hinsichtlich der Bezeichnungen und der vorgesehenen Abläufe zur Erarbeitung und Verabschiedung von Verlautbarungen abschließend abstimmen.

Disclosure Framework

In Weiterführung der Diskussion der fünften IFRS-FA Sitzung diskutiert der FA die konkreten Vorschläge und Sichtweisen von EFRAG, ANC und FRC AC (vorher ASB) unter Vorlage der aktuellen Entwurfsfassung des Diskussionspapiers im Rahmen des Disclosure Framework Projektes. Mit Blick auf eine mögliche Kommentierung zum Diskussionspapier wird von einer Mehrheit der Mitglieder im IFRS-FA signalisiert, dass grundlegende Bedenken gegenüber dem Inhalt des Diskussionspapiers bestehen. Im Mittelpunkt der Bedenken stehen insbesondere die vorliegende Abgrenzung des Diskussionspapiers und eine zu enge Definition der Anhangangaben, welche der grundlegenden Disclosure-Thematik nicht zweckdienlich erscheint. Darüber hinaus wird auch die Ableitung der Interessen von Abschlussadressaten im Diskussionspapier kritisch hinterfragt.

Vor diesem Hintergrund tendiert der IFRS-FA gegenwärtig dazu, eine gemeinsame Veröffentlichung mit EFRAG nicht zu unterstützen und sich auf eine Kommentierung zu beschränken. Eine konkrete Entscheidung hierfür soll jedoch erst erfolgen, wenn absehbar ist, inwiefern sich die finale Fassung des Diskussionspapiers vom vorliegenden Entwurf unterscheidet.

Der IFRS-FA diskutiert darüber hinaus die Fragestellung, in welchem Umfang sich der Fachausschuss in die separate Arbeit des FRC AC zur *Disclosure Framework* Thematik einbringen sollte sowie eine mögliche Kommentierung zum erwarteten FASB *Disclosure Framework* Diskussionspapier. Es wird noch keine Entscheidung getroffen, gleichwohl wird vom IFRS-FA hervorgehoben, dass das Diskussionspapier vom FASB große Ausstrahlungswirkung auf die Arbeit des IASB haben könnte und daher eine inhaltliche Auseinandersetzung mit den Vorschlägen als notwendig erachtet wird.

IFRIC DI/2012/1 Levies Charged by Public Authorities on Entities that Operate in a Specific Market

Der Fachausschuss befasst sich erstmals mit dem vom IFRSIC Ende Mai veröffentlichten Entwurf einer Interpretation (DI/2012/1) zum Thema *Levies Charged by Public Authorities on Entities that Operate in a Specific Market*.

Zunächst erörtert der Fachausschuss den Anwendungsbereich des Entwurfs u.a. 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 in Einzelfällen ggf. zu Anwendungsfällen kommen). Dass sich der Anwendungsbereich nur auf Gebühren bezieht, die ohne Gewährung einer Gegenleistung erhoben werden (*non-exchange transactions*), wird vom FA zwar bedauert, jedoch aufgrund der vorgetragenen Begründung letztlich akzeptiert. Auch der Ausschluss von Gebühren vom Anwendungsbereich, die nur im Falle des Überschreitens eines Mindestumsatzbetrags erhoben werden, wird nicht als kritisch eingestuft. In diesem Fall wird in Paragraph 12 (a) des Entwurfs eine eindeutige Handlungsvorgabe erkannt, dass nämlich eine Aufwandserfassung erst dann erfolgen kann, wenn das verpflichtende Ereignis eingetreten ist, d.h. der Mindestumsatzbetrag erreicht bzw. überschritten wird. Einige Fachausschussmitglieder sehen ein Missverhältnis in dem Titel des Entwurfs einerseits,

der auf eine sehr breite Anwendungsbasis hindeutet, und den sehr weitreichend wirkenden Ausnahmen vom Anwendungsbereich andererseits. In diesem Zusammenhang wird auch eine Zusammenlegung mit IFRIC 6 angeregt.

Die in den Paragraphen 7-12 des Entwurfs dargestellten Beschlüsse werden unterstützt und als zutreffend aus den dem Interpretationsentwurf zugrundeliegenden IFRS abgeleitet angesehen. Gleichwohl wird das sich ergebende Ergebnis in Bezug auf Zwischenberichterstattungen in den Fällen als wirtschaftlich nicht sinnvoll angesehen, in denen sich vor allem bei umsatzbasierten Gebühren eine Aufwandserfassung ergeben kann, die dem *Matching-Principle* - Gedanken zuwiderläuft. Vor diesem Hintergrund zieht der Fachausschuss in Erwägung, in seiner Stellungnahmen zu dem Entwurf anzuregen, eine Ausnahmeregelung für solche Gebühren vom diskreten Ansatz einzurichten, analog zu der bereits bestehenden Ausnahme gemäß IAS 34.30 (c) für Ertragsteuern.

IFRIC DI/2012/2 Put Options Written on Non-controlling Interests

Eine erste Erörterung nimmt der Fachausschuss auch zu DI/2012/2 vor – dieser Entwurf einer Interpretation wurde vom IFRSIC Ende Mai zum Thema *Put Options Written on Non-controlling Interests* (NCI) veröffentlicht.

In Bezug auf den sehr eng gefassten Anwendungsbereich des Entwurfs vertritt der Fachausschuss einerseits die Auffassung, dass eine Reihe wichtiger Sachfragen in Zusammenhang mit der Bilanzierung von geschriebenen Verkaufsoptionen auf NCI nicht adressiert werden. Zu diesen nicht adressierten Themen 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 Erfassung der Optionen hinsichtlich der Sollbuchung. Andererseits erkennt der Fachausschuss 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 Beschlussteil des Entwurfs vorgesehene erfolgswirksame Erfassung von Folgebewertungsänderungen der Finanzverbindlichkeit gemäß IAS 39 bzw. IFRS 9 wird vom Fachausschuss als zutreffend aus den zugrundeliegenden IFRS abgeleitet angesehen, da für diese Lösung gewichtigere Argumente sprechen als für eine Erfassung als Eigenkapitaltransaktion. Gleichwohl hat der Fachausschuss gegen die sich daraus ergebende Bilanzierung für geschriebene Verkaufsoptionen auf *NCI* Bedenken, die sich vor allem darin begründen, dass für solche *NCI Puts* IAS 32.23 nicht zu einer wirtschaftlich zutreffenden Abbildung führt. Vor diesem Hintergrund beabsichtigt der Fachausschuss, in seiner Stellungnahme die kurzfristige Umsetzung der vom IFRSIC im März 2011 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 und eine einheitliche Vorgehensweise herbeizuführen.

Leases

Der Fachausschuss befasst sich zunächst mit den vorläufig vom IASB im Juni 2012 gefassten Beschlüssen zur Erfassung von Leasingaufwand, der in Abhängigkeit vom Umfang des Leistungsverzehrs des zugrundeliegenden Leasinggegenstands während des Vertragszeitraums im Verhältnis zu dessen gesamtem Nutzenpotenzial differenziert zu erfolgen hat. Sofern der anteilige Leistungsverzehr während des Leasingvertrags einen nicht nur unwesentlichen Anteil ausmacht, hat die Aufwandserfassung beim Leasingnehmer entsprechend den Vorschlägen des ED *Leases* zu erfolgen (Abschreibungsaufwand bzgl. des

Right-of-Use Assets einerseits und Zinsaufwand bzgl. der Leasingverbindlichkeit andererseits). Stellt sich der anteilige Leistungsverzehr hingegen als unwesentlich dar, hat eine gleichverteilte (lineare) Aufwandserfassung im Rahmen nur eines Aufwandspostens „Leasingaufwand“ zu erfolgen. Auf dieser Basis soll auch die bilanzielle Abbildung beim Leasinggeber differenziert werden: es ist nach dem *receivable and residual approach* vorzugehen, sofern der Leasinggegenstand während des Vertragszeitraums einem nicht nur unwesentlichen Leistungsverzehr ausgesetzt ist – in allen anderen Fällen ist der Leasingvertrag vergleichbar einem Operating-Leasingverhältnis (IAS 17) abzubilden. Diese Differenzierungen werden vom Fachausschuss jedoch abgelehnt, insbesondere da sie konzeptionell nicht begründet sind. Der Fachausschuss beabsichtigt, dem IASB seine Bedenken kurzfristig gemeinsam mit den nationalen Standardsetzern (IFASS) vor allem aus Großbritannien, Frankreich und Italien sowie mit EFRAG mitzuteilen. Sollte sich hingegen herausstellen, dass insoweit kein Konsens erreichbar ist, beabsichtigt der Fachausschuss, sich entsprechend schriftlich an den IASB und den FASB zu wenden.

Für die am 16. Juli 2012 in London stattfindende gemeinsame Sitzung zwischen EFRAG und IASB, an der auch Vertreter der vier großen NSS aus Europa teilnehmen, ist von Seiten EFRAG vorgesehen, dem IASB Vorschläge zur Verbesserung der Definition eines Leasingverhältnisses und der zugehörigen Anwendungsleitlinien zu unterbreiten. Diese Vorschläge gehen vom derzeitigen Begriffsverständnis des IASB von einem Lease aus und stellen sich verkürzt wie folgt dar:

- Identifizierung von Leasingverhältnissen anhand der Risiken, die vom Leasinggeber auf den Leasingnehmer übertragen werden (ein Lease soll nach diesem Vorschlag nur vorliegen, wenn lediglich das Zinsrisiko und das Risiko der Wertänderung des residuals beim Leasinggeber verbleiben),
- Beschränkung von Leasingverhältnissen auf solche Vereinbarungen, in deren Rahmen der zugrundeliegende Vermögenswert mehr als einem nur unwesentlichen Leistungsverzehr ausgesetzt ist,

- Beschränkung des Begriffs des „separaten Vermögenswerts“ auf solche Vermögenswerte, die handelsüblich nicht gemeinsam mit Dienstleistungen des Anbieters genutzt werden.

Die von EFRAG zur Diskussion gestellten Vorschläge werden vom Fachausschuss nicht unterstützt.

Schließlich befasst sich der IFRS-Fachausschuss zu Planungszwecken mit der Bitte von EFRAG, bereits im Herbst d.J. eine Einschätzung zum zu erwartenden *Re-Exposure* zu *Leases* zur Verfügung zu stellen, so dass die Positionen des Fachausschuss bei der Erarbeitung des Entwurfs der Stellungnahme von EFRAG Berücksichtigung finden können. EFRAG veröffentlicht die Entwürfe seiner Stellungnahmen gewöhnlich kurz nach Veröffentlichung eines *Re-Exposures*.

E-DRS 27 Konzernlagebericht

Dem IFRS-FA werden auf Basis einer Synopse die zum E-DRS 27 eingegangenen Stellungnahmen vorgestellt. Auf Basis dieser Informationen diskutiert der FA in Verbindung mit weiteren Erkenntnissen (z.B. aus der öffentlichen Diskussion am 19. März 2012 in Frankfurt/Main) hauptsächlich folgende Themenbereiche: Grundsätze, Differenzierung bei den Berichtsanforderungen, Risikoberichterstattung von Instituten und Versicherungen, Nachhaltigkeit und Definitionen. Die Ergebnisse der Erörterungen dienen der Meinungsbildung im Vorlauf zu der gemeinsamen Sitzung von IFRS- und HGB-FA am 26. Juli 2012. Die Diskussion wird in der gemeinsamen Sitzung mit dem HGB-FA Ende Juli fortgeführt.

Impressum:

Deutsches Rechnungslegungs Standards Committee e.V. (DRSC)
Zimmerstr. 30
10969 Berlin
Tel 030-206412-0
Fax 030-206412-15
Mail: info@drsc.de

Haftung/Copyright:

Trotz sorgfältiger Prüfung durch die Redaktion kann vom Herausgeber keine Haftung für die Richtigkeit der in diesem Text veröffentlichten Inhalte übernommen werden. Kein Teil dieser Veröffentlichung darf ohne ausdrückliche Genehmigung des DRSC reproduziert werden.

© Copyright 2012 Deutsches Rechnungslegungs Standards Committee e.V.
Alle Rechte vorbehalten