



Ergebnisbericht der
55. Sitzung des IFRS-Fachausschusses
10. Gemeinsamen Sitzung IFRS- und HGB-FA
30. Sitzung des HGB-Fachausschusses

vom 30. November bis 1. Dezember 2016

Folgende Tagesordnungspunkte wurden während der Sitzungen behandelt:

55. Sitzung IFRS-FA

- EFRAG DEA IFRS 4 Amendments
- EFRAG DEA IFRS 16 Leases
- Interpretationsaktivitäten
- IDW ERS HFA 48 – Einzelfragen der Bilanzierung von Finanzinstrumenten nach IFRS 9
- Pensionsverpflichtungen - Umklassifizierung von DC- in DB-Pläne

10. Gemeinsame Sitzung

- DRS 20 Umsetzung des CSR-RLUG in einen DRS
- DRS 20 Umsetzung des CSR-RLUG in einen DRS: Detailregelungen

30. Sitzung HGB-FA

- Bilanzierungsfragen von Pensionszusagen

IFRS-FA: EFRAG DEA IFRS 4 Amendments

Der IFRS-FA erörtert EFRAGs *Draft Endorsement Advice „Applying IFRS 9 Financial Instruments with IFRS 4 Insurance Contracts“*. Der IFRS-FA teilt EFRAGs Einschätzung, dass die formalen Indossierungskriterien erfüllt sind und ist ebenfalls der Ansicht, dass die Änderungen dem europäischen Gemeinwohl zuträglich sind. Folglich unterstützt der IFRS-FA die uneingeschränkte Indossierungsempfehlung und wird dies in seiner Stellungnahme an EFRAG adressieren.

IFRS-FA: EFRAG DEA IFRS 16 Leases

Der IFRS-FA diskutiert den überarbeiteten Entwurf seiner Stellungnahme zu EFRAGs Konsultationsdokument im Rahmen der Übernahme von IFRS 16 in EU-Recht. Im Stellungnahmeentwurf greift der FA bestehende Kritikpunkte an den Regelungen zur

Leasingbilanzierung auf, kommt nach Abwägung der Stärken und Schwächen des Standards jedoch zu einem positiven Gesamturteil und befürwortet somit die Indossierung von IFRS 16. Von wenigen redaktionellen Änderungen abgesehen spricht sich der IFRS-FA ferner für die Aufnahme eines deutlichen Hinweises in das Schreiben auf, dass in Bezug auf den zeitlichen Ablauf des Indossierungsprozesses sichergestellt werden müsse, dass den Unternehmen tatsächlich die Möglichkeit zur vorzeitigen Anwendung des Standards im Jahr 2018 verbleibt.

IFRS-FA: Interpretationsaktivitäten

Der IFRS-FA erörtert die Themen und Ergebnisse der IFRS IC-Sitzung vom November 2016. Von den insgesamt drei vorläufigen Entscheidungen des IFRS IC erachtet der IFRS-FA die vorläufigen Entscheidungen zur Bilanzierung von Rohstoffleihegeschäften sowie die zum IAS 28-Sachverhalt als nicht zufriedenstellend.

Bei der IAS 28-Frage hinsichtlich des signifikanten Einflusses eines Fondsmanagers erscheinen dem IFRS-FA die IFRS IC-Aussagen unvollständig, da hierbei nicht klar gestellt wird, dass die Prinzipal-Agenten-Abgrenzung unter IAS 28 eine Rolle spielt und entsprechend einzubeziehen ist. In der Frage zu Rohstoffleihegeschäften hält der IFRS-FA die IFRS IC-Erkenntnis für widersprüchlich, dass bei vermeintlicher Nichtanwendbarkeit eines spezifischen Standards die Regeln von IAS 8.10 f. zur Ableitung der Bilanzierung heranzuziehen sind, jedoch das IFRS IC eine solche Ableitung selbst nicht vornimmt und darüber hinaus sogar für nicht möglich erklärt. Für beide Sachverhalte will der IFRS-FA in Form einer Stellungnahme um entsprechende Änderungen im jeweiligen Wortlaut beider Entscheidungen bitten.

Zudem teilt der IFRS-FA bei den erörterten IFRS 9-Anwendungsfragen nicht die derzeitige Auffassung des IFRS IC. Im Falle von Modifikationen ohne Ausbuchung hält der IFRS-FA eine geplante Interpretation für unangemessen. Die Klarstellung könnte besser in Form einer Standardänderung, insb. über ein AIP oder gar in Zusammenhang mit anderen

potenziellen IFRS 9-Anpassungen erfolgen. Die IFRS IC-Überlegungen zur IFRS 9-Anwendung bei bestimmten Vorfälligkeitsvereinbarungen („*make whole options*“) erscheinen dem IFRS-FA als wirtschaftlich widersinnig und könnten in einigen Rechtskreisen der geübten Praxis entgegenstehen. Der IFRS-FA will hierzu das weitere Vorgehen abwarten. Die Erkenntnisse des IFRS IC zur IFRS 9-/IFRS 5-Frage erscheinen dem IFRS-FA nicht schlüssig und werden daher nicht geteilt. Dies soll in einer Stellungnahme formuliert werden.

IFRS-FA: IDW ERS HFA 48 – Einzelfragen der Bilanzierung von Finanzinstrumenten nach IFRS 9

Der IFRS-FA nimmt die Ergebnisse aus der Diskussion in der AG „Finanzinstrumente“ zur Kenntnis. Der IFRS-FA teilt sämtliche Einschätzungen der AG und plant, diese Meinung in Form einer DRSC-Stellungnahme an das IDW zu übermitteln. Darin sollen zum einen die allgemeine Befürwortung der zweiten Fortsetzung des Entwurfs und zum anderen die von der AG entwickelten Vorschläge für geringfügige Formulierungsänderungen aufgenommen werden.

IFRS-FA: Pensionsverpflichtungen - Umklassifizierung von DC- in DB-Pläne

Vor dem Hintergrund des anhaltenden Niedrigzinsumfelds haben Versorgungseinrichtungen (z.B. Pensionskassen) zunehmend Schwierigkeiten, ausreichende Erträge zur Erfüllung ihrer Leistungszusagen zu erwirtschaften. Die sich daraus ableitende Frage nach der Wahrscheinlichkeit einer Inanspruchnahme aus der sog. Subsidiärhaftung (§ 1 Abs. 1 BetrAVG) hat Auswirkungen auf die Bilanzierung von Pensionsplänen als *defined contribution plan* (DC-Plan) oder *defined benefit plan* (DB-Plan).

In Deutschland werden trotz der Subsidiärhaftung mitunter (versicherungsförmerige) Pensionszusagen als DC-Pläne bilanziert, wenn die Inanspruchnahme aus der Subsidiärhaftung nahezu ausgeschlossen ist (*remote*). Der IFRS-FA stellt fest, dass Unter-

nehmen grundsätzlich regelmäßig zu prüfen haben, ob die Inanspruchnahme aus der Subsidiärhaftung auch weiterhin nahezu ausgeschlossen ist. Dies gewinnt insbesondere bei der gegenwärtigen Niedrigzinsphase an Bedeutung.

Die Beurteilung der Wahrscheinlichkeit einer Inanspruchnahme aus der Subsidiärhaftung könnte als rechnungslegungsbezogene Schätzung angesehen werden. Eine Änderung in der Beurteilung der Wahrscheinlichkeit einer Inanspruchnahme wäre eine Schätzungsänderung, für die die Vorschriften von IAS 8 anzuwenden wären. Dementsprechend wäre die Nettoverbindlichkeit aus dem nun als DB-Plan zu bilanzierenden Pensionsplan erfolgswirksam einzubuchen (Sichtweise A).

Die für die Bilanzierung von DB-Plänen zu treffenden versicherungsmathematischen Annahmen sind gemäß IAS 19.76 die bestmöglichen Einschätzungen zu Variablen, die die tatsächlichen Kosten für Leistungen nach Beendigung des Arbeitsverhältnisses bestimmen. Dazu könnte auch die Beurteilung der Wahrscheinlichkeit einer Inanspruchnahme aus einer gegebenen Garantie (hier aus der Subsidiärhaftung) gerechnet werden. Relevant wird dies für Pensionspläne, die eigentlich als DB-Pläne zu klassifizieren wären, jedoch auf der Grundlage der Vorschrift von IAS 19.46 als DC-Pläne bilanziert werden. Eine Änderung in der Beurteilung der Wahrscheinlichkeit der Inanspruchnahme aus der Subsidiärhaftung wäre als Änderung einer versicherungsmathematischen Annahme anzusehen. Diese Änderung und die damit verbundene notwendige Erfassung der Nettoverbindlichkeit aus dem DB-Plan würde zu versicherungsmathematischen Gewinnen und Verlusten führen, die als Neubewertung im OCI zu erfassen wären (Sichtweise B).

Einige Mitglieder des IFRS-FA äußerten ihre Präferenz für Sichtweise A. Da jedoch in IAS 19 keine genauen Regelungen für einen Wechsel von einer Bilanzierung als DC-Plan zu einer Bilanzierung als DB-Plan enthalten sind sowie explizit die Darstellung bestimmter Erfolge im OCI vorgesehen ist, sieht der IFRS-FA keinen hinreichenden Grund, Sichtweise B abzulehnen. Er hebt dabei allerdings hervor, dass die beiden vorstehenden Sicht-

weisen kein freies Methodenwahlrecht darstellen, sondern sich schlüssig in die bislang von einem Unternehmen gewählten Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden einfügen müssten. Die Sichtweisen ergäben sich mithin pfadabhängig.

Gemeins. Sitzung: DRS 20 Umsetzung des CSR-RLUG in einen DRS

Die Fachausschüsse befassen sich mit dem Regierungsentwurf des CSR-RL-Umsetzungsgesetzes vom 21. September 2016 vor dem Hintergrund der vorzunehmenden Änderungen an DRS 20 *Konzernlagebericht*. Die Ausschüsse werden über die Ergebnisse der Sitzung der AG „Konzernlagebericht“ vom 21. November 2016 informiert. Zum einen hatte die AG die neuen Berichtspflichten mit den bestehenden Regelungen des DRS 20 verglichen und grundsätzlichen Konkretisierungsbedarf festgestellt. Zum anderen hatte die AG auf Basis dieser Einschätzung verschiedene Alternativen untersucht, wie die notwendigen Konkretisierungen in den DRS umgesetzt werden können. Die untersuchten Alternativen umfassen die Integration der Konkretisierungen in die bestehenden Abschnitte des DRS 20, die Fassung eines besonderen Abschnitts in DRS 20 sowie die Entwicklung eines gesonderten DRS. Die Fachausschüsse diskutieren die Ansichten und Empfehlungen der AG und beschließen, die zu erwartenden Vorgaben aus der Gesetzesänderung zu konkretisieren. Vor dem Hintergrund, dass eine nahezu endgültige Verlautbarung spätestens im September vorliegen und der Konsultationsprozess eingehalten werden müsse (was eine Veröffentlichung des Entwurfs vor der Sommerpause 2017 erforderlich macht), beschließen die Fachausschüsse auf Grundlage der Argumentation der AG vorläufig, die Konkretisierungen innerhalb des DRS 20 in einem besonderen Abschnitt vorzunehmen. Dies erscheine zum einen anwenderfreundlicher als ein separater DRS, da betroffene Unternehmen nur auf einen statt auf zwei Standards zurückgreifen müssten. Zum anderen scheide eine Vollintegration in die bestehenden Kapitel des DRS 20 aufgrund der Komplexität dieses Vorhabens aus.

Gemeins. Sitzung: DRS 20 Umsetzung des CSR-RLUG in einen DRS: Detailregelungen

Die Fachausschüsse beraten über vorzunehmende Konkretisierungen des CSR-RLUG auf Basis des Regierungsentwurfs vom 21. September 2016. Unter Berücksichtigung der ersten Arbeitsergebnisse aus der AG „Konzernlagebericht“ treffen die Fachausschüsse vorläufige Entscheidungen, die für die Formulierungen der Konkretisierungen relevant sind.

Da aus Sicht der Fachausschüsse für jeden der in § 289c Abs. 2 HGB-E genannten fünf Aspekte mehrere Sachverhalte (Sachverhalte betreffen einzelne Themen, die einem einzelnen Aspekt zuzuordnen sind) bestehen können, sei ein „Konzept“ grundsätzlich sowohl auf Ebene des Aspekts als auch auf Ebene des Sachverhalts zu betrachten. Für den Aspekt Umweltbelange nennt der RegE beispielhaft die Sachverhalte Treibhausgasemissionen, Wasserverbrauch, Luftverschmutzung, Nutzung von erneuerbaren und nicht erneuerbaren Energien und Schutz der biologischen Vielfalt. Sofern unter Beachtung der Wesentlichkeit all diese Sachverhalte Bestandteil der Berichtspflicht wären, seien „Beschreibungen der Konzepte“ (§ 289c Abs. 3 Nr. 1 HGB-E) und „Ergebnisse der Konzepte“ (§ 289c Abs. 3 Nr. 2 HGB-E) jeweils sachverhaltsbezogen (d.h. jeweils für Treibhausgasemissionen, Wasserverbrauch, Luftverschmutzung, Nutzung von erneuerbaren und nicht erneuerbaren Energien und Schutz der biologischen Vielfalt) zu berichten. Darüber hinaus sei eine entsprechende unternehmensinterne Dokumentation eine wesentliche Voraussetzung, um die Existenz eines Konzepts belegen zu können.

Der im Gesetzentwurf verwendete Begriff „Due-Diligence-Prozesse“ soll definiert werden. Die Definition soll sich an der Begründung des Regierungsentwurfs orientieren. Danach sind Due-Diligence-Prozesse „Verfahren, mit denen die Kapitalgesellschaft Sorgfaltspflichten und -obliegenheiten identifiziert und erfüllt, insbesondere etwaige Risiken für einzelne nichtfinanzielle Aspekte ermittelt und Maßnahmen zu deren Eindämmung oder Beseitigung festlegt.“

HGB-FA: Bilanzierungsfragen von Pensionszusagen

Die anhaltende Niedrigzinsphase steigert bei den Unternehmen das Interesse, die Risiken aus ihren Pensionszusagen zu reduzieren. Eine derartige Möglichkeit ist die entgeltliche Übertragung der Verpflichtungen auf ein anderes Unternehmen. Aufgrund der Aktualität befasst sich der HGB-FA mit Fragen der Bilanzierung von entgeltlich übernommenen Pensionsverpflichtungen.

Gewöhnlich wird das erhaltene Entgelt für die Übernahme der Pensionsverpflichtungen höher als deren passivierter Wert beim abgebenden Unternehmen (Wert gemäß § 253 HGB) sein. Der HGB-FA spricht sich vorläufig dafür aus, dass das übernehmende Unternehmen eine Pensionsrückstellung für die übernommenen Pensionsverpflichtungen bildet, bewertet entsprechend den Vorschriften von § 253 HGB. Die Entstehung einer Differenz zwischen dem erhaltenen Entgelt und dem Wert der Pensionsrückstellung gemäß § 253 HGB versteht der HGB-FA als Ergebnis der Verwendung von unterschiedlichen Abzinsungssätzen, die für die Bewertung gemäß § 253 HGB (Durchschnittszins der letzten 10 Jahre) und für die Kaufpreisfindung (aktuelle Marktzinssätze) verwendet werden, und ggf. als Entgelt für die Risikoübernahme und sonstige Gebühren (z.B. Verwaltungsgebühren). Für die aus der Verwendung unterschiedlicher Zinssätze resultierende Differenz ist nach vorläufiger Auffassung des HGB-FA eine Rückstellung zu bilden, die über zehn Jahre (Zeitraum der Durchschnittsbildung) aufzulösen ist. Für den ggf. vorliegenden Entgeltbestandteil für sonstige Gebühren erachtet der HGB-FA vorläufig die Bildung eines passiven Rechnungsabgrenzungspostens für sachgerecht. Dieser wäre über den voraussichtlichen Verlauf verursachungsgerecht aufzulösen. Wenn der verursachungsgerechte Verlauf nicht bestimmt werden kann, wird eine lineare Auflösung über die durchschnittliche Laufzeit der Pensionsverpflichtungen als sachgerecht angesehen.

In der nächsten HGB-FA-Sitzung soll die Diskussion des Themas fortgesetzt werden.

Dafür sollen weitere Informationen erhoben werden.

Die Diskussion des zweiten Themas (Bilanzierungsfragen bei wertpapiergebundenen Pensionszusagen) wird auf die nächste HGB-FA-Sitzung verschoben.

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 2017 Deutsches Rechnungslegungs
Standards Committee e.V.
Alle Rechte vorbehalten