

## Diskussionsforum zum

IASB ED/2012/1 Annual Improvements to IFRSs 2010-2012 Cycle  
Draft IFRIC Interpretation DI/2012/1 Levies Charged by Public Authorities on Entities  
that Operate in a Specific Market  
Draft IFRIC Interpretation DI/2012/2 Put Options Written on Non-controlling Interests  
IFRS Foundation IASB and IFRSIC Due Process Handbook  
DRSC E-AH 1 (IFRS) Bilanzierung von Aufstockungsverpflichtungen im Rahmen von  
Altersteilzeitregelungen nach IFRS

– Protokoll der Diskussion am 04. September 2012 –

### **Dauer und Ort:**

04.09.2012, 10.00 Uhr bis 16.30 Uhr, Steigenberger Airport Hotel, Frankfurt

### **Teilnehmer auf dem Podium:**

Liesel Knorr (DRSC)  
Dr. Rolf Ulrich (DRSC)  
Martin Edelmann (IASB)  
Michael Stewart (IASB)

Olga Bultmann (DRSC)  
Hermann Kleinmanns (DRSC)

### **Begrüßung**

Frau Knorr begrüßt die Teilnehmer der Öffentlichen Diskussion und stellt das Podium vor.

### **TOP 1: IASB ED/2012/1 Annual Improvements to IFRSs 2010-2012 Cycle**

Frau Bultmann erläutert anhand der zur Verfügung gestellten Folien den aktuellen Zyklus des *Annual Improvements Process*. Sie geht im Einzelnen auf die Vorschläge des Exposure Drafts ein und stellt die vorläufige Beurteilung des IFRS-Fachausschusses vor.

Zum Änderungsvorschlag für den IFRS 3 hinsichtlich der Bilanzierung von bedingten Gegenleistungen schlägt der IFRS-Fachausschuss vor, die Folgeänderungen nicht nur in IFRS 9, sondern auch in IAS 39 vorzunehmen. Michael Stewart erläutert dazu, dass dies nicht erforderlich ist, weil nach Auffassung des IASB die im ED vorgeschlagene Behandlung von bedingten Gegenleistungen nach IAS 39 bereits zulässig ist. Im Übrigen würde ein explizites Einarbeiten die *Diversity in Practice* nicht verhindern. Desweiteren ist er der Meinung, dass ein Abwarten des *Post Implementation Review* zu IFRS 3 für die vorgeschlagenen Klarstellungen unnötig lange dauern würde.

Frau Knorr weist in diesem Zusammenhang kritisch auf ein Statement der EFRAG hin, das ein Vorziehen der in IFRS 9 vorgesehenen Regelung zum *Own Credit Risk* in IAS 39 oder sogar ein teilweises Vorab-Indossieren des IFRS 9 in diesem Punkt vorschlägt.

Bei der Vorstellung des Änderungsvorschlags zum IAS 1 hinsichtlich der Klassifizierung von Verbindlichkeiten bei Verlängerung/Refinanzierung als kurz- oder langfristig wird die Frage gestellt, ob für die Beurteilung der Ähnlichkeit einer Kreditvereinbarung nur quantitative oder

auch qualitative Merkmale herangezogen werden sollten. Zwei Mitglieder des IFRS-Fachausschusses sprechen sich dezidiert für die Berücksichtigung beider Kategorien von Merkmalen aus. Das Beispiel einer Änderung der Währung des betreffenden Wertpapiers wird herangezogen, um zu verdeutlichen, dass es sich bei einer solch gravierenden Veränderung nicht mehr um dieselbe oder ähnliche Kreditvereinbarung handeln kann.

Bei der Vorstellung der Stellungnahme des IFRS-Fachausschusses zur Änderung des IAS 12 weist ein Mitglied des IFRS-Fachausschusses nochmals explizit darauf hin, dass der Ausschuss sehr deutlich sein Unbehagen mit dem gesamten Standard hervorheben möchte.

## **TOP 2: Draft IFRIC Interpretation DI/2012/1 Levies Charged by Public Authorities on Entities that Operate in a Specific Market**

Herr Kleinmanns erläutert anhand des zur Verfügung gestellten Foliensatzes den Hintergrund und die Grundzüge des Entwurfs der Interpretation. Er zeigt die Relevanz des Themas anhand zweier Beispiele auf, die nicht in dem Entwurf der Interpretation enthalten, sondern den Sitzungsunterlagen des IFRSIC entnommen sind. Anschließend erläutert er die Stellungnahme des IFRS-Fachausschusses.

Hauptsächlicher Diskussionspunkt ist die Frage der Aufwandserfassung im Rahmen der Zwischenberichterstattung, wenn das verpflichtende Ereignis als Grundlage für die Erfassung der Schuld erst im vierten Quartal eines Geschäftsjahres eintritt. Der IFRS-Fachausschuss erkennt hierzu einerseits an, dass das Ergebnis, die Gebühr erst im letzten Quartal zu bilanzieren, ohne in den Vorquartalen anteilige Beträge aufwandsmäßig zu erfassen, zwar richtig aus den bestehenden IFRS abgeleitet ist. Im Rahmen einer wirtschaftlichen Betrachtung empfindet der Fachausschuss dieses Ergebnis andererseits als unbefriedigend. Michael Stewart erläutert dazu nochmals das Zustandekommen der IC-Entscheidung, die keineswegs einstimmig getroffen worden war. Aufgrund der Möglichkeit der Bilanzierenden, sich der Zahlung der Gebühr noch entziehen zu können, wird im Ergebnis eine Erfassung von Aufwand in den Zwischenberichtsperioden abgelehnt, in denen das verpflichtende Ereignis noch nicht eingetreten ist. Die dem entgegenstehende Auffassung, die Aufwendungen für die Gebühr den Erlösen eines Geschäftsjahres – auch in Bezug auf Zwischenberichtsperioden – zuzuordnen und Erlöse sowie (zeitanteilig) Aufwendungen gleichzeitig und gemeinsam zu erfassen (*matching-principle* – siehe Rahmenkonzept 4.50), findet insoweit keine Unterstützung. Ein Mitglied des IFRS-FA ergänzt in diesem Zusammenhang, dass die Anwendung des *matching-principle* aus GuV-Sicht zu präferieren sei, während aus Bilanzsicht die vom IFRSIC gewählte Vorgehensweise vorzuziehen ist, da erst dann eine Schuld erfasst wird, wenn sich das Unternehmen dem nicht mehr entziehen kann.

Dem Vorschlag des Fachausschusses, entsprechend IAS 34.B7 für „bedingte Leasingzahlungen“ vorzugehen und damit eine Erfassung des Aufwands in Zwischenberichtsperioden zu ermöglichen, in denen das verpflichtende Ereignis noch nicht eingetreten ist, steht Michael Stewart kritisch gegenüber.

Der Fachausschuss wird erwägen, hierfür noch einen Kommentar in seine Stellungnahme aufzunehmen.

### **TOP 3: Draft IFRIC Interpretation DI/2012/2 Put Options Written on Non-controlling Interests**

Herr Kleinmanns gibt anhand des zur Verfügung gestellten Foliensatzes einen Überblick über den Hintergrund und die wesentlichen Inhalte des Entwurfs der Interpretation sowie die vorgesehene Stellungnahme des IFRS-Fachausschusses. Aus dem Publikum werden u.a. Bedenken gegen die vom IFRSIC vorgeschlagene Lösung vorgebracht, Folgebewertungsänderungen der NCI Puts gem. IAS 39 bzw. IFRS 9 erfolgswirksam zu erfassen.

Die Mitglieder des Fachausschusses erkennen an, dass sich aufgrund der unterschiedlichen Vorgehensweisen hinsichtlich geschriebener Verkaufsoptionen vielgestaltige Probleme ergeben. Es wird jedoch die Empfehlung ausgesprochen, vom IFRSIC keine gesonderte Regelung ausschließlich für den spezifisch diskutierten Fall der NCI Puts zu fordern, sondern vielmehr auf eine gesamtheitliche Lösung hinzuarbeiten, so dass z.B. auch für entsprechende Termingeschäfte eine sachgerechte Lösung erarbeitet wird. Die Mitglieder des Fachausschusses erläutern und begründen die von ihnen in der Stellungnahme bezogene Position, der zufolge NCI Puts vom Anwendungsbereich des IAS 32 ausgenommen werden sollten, so dass sie als Finanzinstrumente nach den Regelungen des IAS 39 bzw. IFRS 9 für Derivate bilanziell abzubilden wären. Diese Lösung wird vom IFRS-FA aber nur dann empfohlen, wenn sie sich kurzfristig umsetzen lässt. Ist dies nicht der Fall, empfiehlt der Fachausschuss den vorgeschlagenen Entwurf einer Interpretation zu verabschieden, so dass die derzeit zu beobachtende *Diversity in Practice* beseitigt wird.

Frau Knorr gibt zu bedenken, dass evtl. die Diversity schon dadurch beseitigt wurde, dass die Diskussion so breit geführt wurde und die Anwender, die bisher die (als ungünstig erachtete) GuV-Variante verwendet haben, nunmehr bereits auf die Bilanzvariante umgeschwenkt seien, weil dies offensichtlich entgegen ihrer bisherigen Ansicht möglich ist.

### **TOP 4: IFRS Foundation IASB and IFRSIC Due Process Handbook**

Frau Knorr stellt die wesentlichen Inhalte des Entwurfs vor. Sie erläutert anhand des zur Verfügung gestellten Foliensatzes die Zusammenhänge und Hintergründe der einzelnen Passagen, geht auf die gestellten Fragen ein und stellt die vorläufigen Positionen des IFRS-Fachausschusses des DRSC dar.

Auf eine Frage nach der Einbindung deutscher Wissenschaftler in das auszubauende Researchprogramm des IASB erläutert Michael Steward die generelle Vorgehensweise bei der Zusammenarbeit mit Professoren, Instituten und sonstigen akademischen Einrichtungen in den verschiedenen Phasen der Standardentwicklung. Frau Knorr weist darauf hin, dass z. B. derzeit Prof. Gassen von der Humboldt Universität, Berlin, an einem Projekt zu den Disclosures beteiligt sei, Einbindung also grundsätzlich gewährleistet sei.

Bei der Gelegenheit erläutert Frau Knorr die vorläufige Entscheidung des Verwaltungsrats des DRSC zur fakultativen Bildung eines Wissenschaftsbeirats. Da Aufgaben, mögliche Zusammensetzung sowie Ziele und Nutzen des Wissenschaftsbeirates derzeit offensichtlich nicht hinreichend klar seien, während andererseits mit der Einrichtung eines Wissenschaftsbeirates unvermeidbar Kosten einhergehen, hat der Verwaltungsrat die Entscheidung, ob und ggf. in welcher Form ein Wissenschaftsbeirat errichtet werden soll, zunächst verschoben. Begründung und Entscheidung finden Zustimmung im Publikum.

Auf die Frage, wie Änderungen von bestehenden und durch die EU indossierten Rechnungslegungsstandards in Europa rechtsverbindlich werden, erläutert Frau Knorr dass auch

Änderungen oder Ergänzungen den ganz normalen Indossierungsprozess durchlaufen müssen.

Ein Mitglied des IFRS-Fachausschusses erläutert nochmals die Position des IFRS-Fachausschusses zu den Konsultationsfristen. Während die Erhöhung der Reaktionsfrist für die Ablehnung eines Antrags auf eine Interpretation von 30 auf 60 Tage uneingeschränkte Zustimmung des Ausschusses findet, wird die vorgeschlagene Verkürzung der Kommentierungsfrist bei Re-Exposure Drafts von 120 auf 60 Tage abgelehnt. Schon wegen der häufig erforderlichen Übersetzung und der erst danach möglichen Rücksprache bei eigenen Constituents seien 60 Tage sehr kurz. Aber auch die Tatsache, dass das IASB den Weg des Re-Exposure Drafts gewählt habe, belege bereits, dass es selber die vorgenommenen Änderungen für wesentlich hält und daher eine längere Konsultationsfrist gewähren sollte.

Im Übrigen bestände grundsätzlich die Möglichkeit, in seltenen Fällen mit Zustimmung des DPOC die stark verkürzte Konsultation von 30 Tagen in Anspruch zu nehmen, wenn das IASB den Sachverhalt als sehr eilig einschätzt.

#### **TOP 5: DRSC E-AH 1 (IFRS) Bilanzierung von Aufstockungsverpflichtungen im Rahmen von Altersteilzeitregelungen nach IFRS**

Nachdem der IASB IAS 19 im Juni 2011 in überarbeiteter Form veröffentlicht hat, ergeben sich Änderungen bei der Bilanzierung von Aufstockungsverpflichtungen im Rahmen von Altersteilzeitvereinbarungen nach IFRS. Der IFRS-Fachausschuss hat dazu den Entwurf eines Anwendungshinweises entwickelt und öffentlich konsultiert. Herr Kleinmanns erläutert anhand der zur Verfügung gestellten Folien den Anwendungshinweis mit den dort behandelten Fragestellungen sowie die eingegangenen Kommentierungen mit den entsprechenden Schlussfolgerungen des Ausschusses.

Es wird zunächst eine Diskussion zu der Frage der erstmaligen Bilanzierung der Verpflichtungen geführt. Hierzu wird von einigen Teilnehmern der Veranstaltung die Ansicht des Fachausschusses nicht geteilt, dass im Falle einer Kollektivvereinbarung der Ansammlungszeitraum bereits mit Ersterfassung der Schuld beginnen soll. Von diesen Teilnehmern wird vielmehr die Auffassung vertreten, dass die Ansammlung erst ab dem Zeitpunkt beginnen kann, ab dem die betroffenen Arbeitnehmer Arbeitsleistungen erbringen, die den Aufstockungsleistungen aufgrund individualvertraglicher Vereinbarungen über ATZ direkt und unmittelbar zugeordnet werden können. In diesem Zusammenhang wird auch auf das zweite Beispiel (hier Fallvariante 1) des IAS 19.73 (2011) verwiesen. Die Vertreter des IFRS-FA vertreten hingegen die Auffassung, dass dieses Beispiel im hier diskutierten Zusammenhang nicht einschlägig ist und halten insoweit an ihrer Auffassung fest.

Für den Fall, dass die Aufstockungsleistungen erst mit störfallfreiem Ableisten der ATZ verdient sind, wird die Frage der Ansammlung und Auflösung der Schuld diskutiert. Hierzu ist vom IFRS-Fachausschuss vorgesehen, dass die Ansammlung der Aufstockungsleistungen auf das Ende der Aktivphase vorzunehmen ist. Diese Auffassung des IFRS-FA wird intensiv diskutiert, da die Auszahlung von noch nicht vollständig im Rahmen der entsprechenden Rückstellungen angesammelten Aufstockungsleistungen teilweise als problematisch und nicht in Übereinstimmung mit IAS 19 stehend eingestuft wird. Zu diesem Themenkomplex wird der Fachausschuss seine Position noch einmal überdenken, vor allem um eine unnötige diesbezügliche Komplexität (z.B. aufgrund von Zinseffekten und versicherungsmathematischen Annahmen) zu vermeiden.

## **Verabschiedung**

Frau Knorr bedankt sich für das Interesse an der Diskussion und gibt einen Ausblick auf eine mögliche weitere öffentliche Diskussion voraussichtlich im November zu dem von EFRAG, ANC und FRC UK herausgegebenen Diskussionspapier „Towards a Disclosure Framework for the Notes“ und dem PIR zu IFRS 8. Weitere öffentliche Diskussionen können erst nach Herausgabe der erwarteten Re-Exposure Drafts/Review Drafts zu Hedge Accounting, Leasing und Versicherungsverträgen angesetzt werden.

Anschließend verabschiedet sie die Teilnehmer.

Berlin, 04. September 2012