

## Diskussionsforum zum

**IASB ED/2012/3 Equity Method: Share of Other Net Asset Changes – amend to IAS 28**  
**IASB ED/2012/6 Sale or Contribution of Assets between an Investor and its Associate  
or Joint Venture - amend IFRS 10/IAS 28**

**IASB ED/2012/7 Acquisition of an Interest in a Joint Operation – amend IFRS 11**

**IASB ED/2012/2 Annual Improvements to IFRSs 2011-2013 Cycle**

**IASB ED/2012/5 Clarification of Acceptable Methods of Depreciation and Amortisation  
– amend to IAS 16 and IAS 38**

**– Protokoll der Diskussion vom 05. Februar 2013 –**

### ***Dauer und Ort:***

05.02.2013, 10.30 Uhr bis 12.30 Uhr, Airport Conference Center, Frankfurt

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

Liesel Knorr (DRSC)  
Michael Stewart (IASB)  
Martin Edelmann (IASB)  
Peter Zimniok (DRSC)

### **Begrüßung**

Frau Knorr begrüßt die Teilnehmer der Öffentlichen Diskussion.

### **TOP 1: IASB ED/2012/3 Equity Method: Share of Other Net Asset Changes – Proposed amendments to IAS 28**

Herr Zimniok stellt den Hintergrund des am 22. November 2012 vom IASB veröffentlichten Exposure Drafts dar. Dieser hat zum Ziel, zusätzliche Leitlinien für die Anwendung der Equity Methode bei der Bilanzierung des Investoren-Anteils an sonstigen Änderungen des Nettovermögens eines assoziierten Unternehmens oder Joint Ventures zu schaffen. Nach der Erläuterung beispielhafter Anwendungsfälle werden sowohl der ursprüngliche IFRS IC-Ansatz als auch der bestehende IASB-Ansatz ausgeführt. Die Unterschiede werden am Beispiel von *equity-settled share-based payments* verdeutlicht. Im Anschluss wird der Inhalt des ED, anhand der vorgeschlagenen Wortlaute der Änderungen, dargestellt. Da der ED nicht einstimmig verabschiedet wurde, wird zudem die bestehende alternative Sichtweise eines IASB-Mitglieds, welche zu einer Ablehnung geführt hat, erläutert. Da EFRAG im Rahmen der bisherigen Diskussionen keine eindeutige Meinungsbildung zu den vorgeschlagenen Änderungen erreicht hat, werden die drei unterschiedlichen Sichtweisen, welche in dem Entwurf einer Stellungnahme veröffentlicht wurden, ebenfalls ausgeführt.

Der ED enthält drei Fragen, welche bis zum 22. März 2013 kommentiert werden können. Die Fragen wurden bereits durch den IFRS-Fachausschuss (IFRS-FA) des DRSC diskutiert, die auf dieser Basis formulierte vorläufige Einschätzung wird dem Publikum jeweils erläutert. Hinsichtlich der Frage zur vorgeschlagenen Abbildung der *other net asset changes* im Eigenkapital des Investors, wird die Einschätzung des IFRS-FA durch das Publikum unterstützt. So wird den vorgeschlagenen Änderungen zugestimmt, da diese als pragmatische, kurzfristige Lösung eingestuft werden. Es wird begrüßt, dass der IASB-Ansatz auf alle Anwendungsfälle anwendbar ist. Die Abbildung im Eigenkapital wird als sachgerecht eingeschätzt, da *other net*

*asset changes* aus Kapitaltransaktionen des *investees* entstehen, welche keine Performance darstellen. Auch die Zustimmung des IFRS-FA zum vorgeschlagenen *recycling* bei Beendigung der Anwendung der Equity Methode (Frage 2) wird durch das Publikum unterstützt. Als Antwort auf Frage 3 (weitere Anmerkungen) soll nochmals zum Ausdruck gebracht werden, dass der IASB-Vorschlag als pragmatische, kurzfristige Lösung eingeschätzt wird. Jedoch wird eine grundsätzliche Erörterung der Entwicklung der Equity Methode als notwendig erachtet.

## **TOP 2: IASB ED/2012/6 Sale or Contribution of Assets between an Investor and its Associate or Joint Venture – Proposed amendments to IFRS 10 and IAS 28**

Herr Zimniok stellt den Hintergrund des am 13. Dezember 2012 vom IASB veröffentlichten Exposure Drafts dar. Der ED bezieht sich auf den bestehenden Konflikt zwischen IAS 28 (2011) und IFRS 10, welche zum einen eine teilweise Erfolgserfassung (IAS 28 (2011)) und zum anderen eine vollständige Erfolgserfassung (IFRS 10), bei der Bilanzierung der Einlage eines Tochterunternehmens (mit einhergehendem Beherrschungsverlust) in ein Joint Venture oder ein assoziiertes Unternehmen, fordern. Die vom IASB vorgeschlagene Lösung anhand der Differenzierung zwischen dem (Nicht-)Vorliegen eines Geschäftsbetriebes gem. IFRS 3 wird dargestellt. Dementsprechend ist IFRS 10 anzuwenden für Einlagen von Geschäftsbetrieben und IAS 28 (2011) für Einlagen von Nicht-Geschäftsbetrieben.

Nach der Darstellung der entsprechenden, vom IASB vorgeschlagenen Formulierungen der Standardänderungen, werden die vom IASB gestellten Fragen besprochen, welche bis zum 23. April 2013 kommentiert werden können. So werden auch EFRAG's grundsätzliche Unterstützung der vorgeschlagenen Änderungen und zusätzlich aufgeführte Bedenken erläutert. Der IFRS-FA stimmt den inhaltlichen Regelungen (Fragen 1 und 2) grundsätzlich zu, weist den IASB zusätzlich jedoch auf die Prüfung der Notwendigkeit oder Vorteilhaftigkeit zusätzlicher Angaben zu Geschäftsvorfällen mit nahestehenden Personen und Unternehmen hin. Der vorgeschlagenen prospektiven Anwendung der Vorschriften (Frage 3) stimmt der IFRS-FA ebenfalls zu. Die Einschätzungen des IFRS-FA werden durch das Publikum jeweils unterstützt.

## **TOP 3: IASB ED/2012/7 Acquisition of an Interest in a Joint Operation – Proposed amendment to IFRS 11**

Herr Zimniok stellt den Hintergrund des am 13. Dezember 2012 vom IASB veröffentlichten Exposure Drafts dar. Der ED adressiert die existierende *diversity in practice* bei der Bilanzierung des Erwerbs eines Anteils an einer gemeinschaftlichen Tätigkeit, sofern die gemeinschaftliche Tätigkeit einen Geschäftsbetrieb darstellt. So erfolgt die Bilanzierung der Transaktion bislang entweder als Unternehmenszusammenschluss im Sinne des IFRS 3 oder als Erwerb einer Gruppe von Vermögenswerten. Die vom IASB vorgeschlagene Klarstellung, dass der Erwerb eines Anteils an einer gemeinschaftlichen Tätigkeit, wenn diese einen Geschäftsbetrieb darstellt, entsprechend IFRS 3 und anderer relevanter IFRS zu bilanzieren ist, folgt dem Standpunkt des IASB, dass der separate Ansatz von *goodwill* der proportionalen Verteilung des Aufpreises auf die einzeln identifizierbaren Vermögenswerte vorzuziehen ist.

Nach der Darstellung der entsprechenden, vom IASB vorgeschlagenen Formulierungen der Standardänderungen, werden die vom IASB gestellten Fragen besprochen, welche bis zum 23. April 2013 kommentiert werden können. Frage 1 betrifft die Anwendung von IFRS 3 und anderer relevanter Standards auf den Erwerb eines Anteils an einer Joint Operation, wenn diese einen Geschäftsbetrieb darstellt. Der IFRS-FA stimmt den vorgeschlagenen Änderun-

gen zu. Der von EFRAG geäußerte Hinweis auf die unklare Bilanzierung eines Zukaufs an einer Joint Operation soll jedoch in die finale Stellungnahme des IFRS-FA integriert werden. Der ED lässt die Lesart zu, dass in diesem Fall erneut IFRS 3 anzuwenden ist, was jedoch den Grundsätzen dieses Standards widerspricht. Die zweite Frage bezieht sich auf den Ausschluss aus dem Anwendungsbereich, wenn bei Gründung der Joint Operation kein bestehender Geschäftsbetrieb eingebracht wird. Der IFRS-FA stimmt dem vorgeschlagenen Anwendungsbereich zu, da nur bei Einbringung eines bestehenden Geschäftsbetriebes ein Aufpreis im Sinne eines *goodwill* vorliegen kann. Der vorgeschlagenen prospektiven Anwendung der Vorschriften (Frage 3) stimmt der IFRS-FA ebenfalls zu. Die Einschätzungen des IFRS-FA werden durch das Publikum jeweils unterstützt.

#### **TOP 4: IASB ED/2012/2 Annual Improvements to IFRSs 2011-2013 Cycle**

Frau Knorr erläutert 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.

Der erste Vorschlag des IASB betrifft IFRS 1 und die Bedeutung des Begriffs 'geltende IFRS'. Während EFRAG die vorgeschlagene Änderung als nicht notwendig erachtet, da die Regelungen des IFRS 1 bereits ausreichend sind, stimmt der IFRS-FA dem Änderungsvorschlag zu, spricht sich jedoch für sprachliche Nachbesserungen des Wortlauts der vorgeschlagenen Änderungen aus. Das Publikum unterstützt die Sichtweise des IFRS-FA.

Dem Änderungsvorschlag für IFRS 3 hinsichtlich des Anwendungsbereichs der Ausnahme für Gemeinschaftsunternehmen - sowie dem Zeitpunkt des Inkrafttretens - stimmen der IFRS-FA und EFRAG vorläufig zu. Aus der Diskussion des Änderungsvorschlags ergibt sich die Anregung, die hier vorgeschlagene Regelung zusätzlich auf ihren Einklang mit ED/2012/7 zu prüfen und das Ergebnis ggf. in die Kommentierung aufzunehmen. Bezüglich der von EFRAG formulierten Frage, ob der IASB alle weiteren Änderungen an IFRS 3 im Rahmen des geplanten *Post-Implementation Review* des Standards adressieren soll, stimmt das Publikum der vorläufigen Einschätzung des IFRS-FA zu. Diese besagt, dass notwendige kleinere Änderungen, sofern die AIP-Kriterien erfüllt sind, im Rahmen von AIP vorzunehmen und nicht bis zum geplanten *Post-Implementation Review* zu verschieben sind.

Der dritte Vorschlag des IASB betrifft IFRS 13 hinsichtlich des Anwendungsbereichs des Paragraphen 52 (Ausnahme für Portfolien). Der IFRS-FA stimmt dem Änderungsvorschlag zu, hält jedoch sprachliche Nachbesserungen des Wortlauts des vorgeschlagenen Paragraphen BC1 für erforderlich. Den Übergangsvorschriften und dem Zeitpunkt des Inkrafttretens wird durch den IFRS-FA ebenfalls zugestimmt. Dies deckt sich mit der EFRAG-Meinung und der Sichtweise des Publikums.

Der letzte Vorschlag des IASB bezieht sich auf IAS 40 und den Erwerb einer als Finanzinvestition gehaltenen Immobilie. Dabei wird die Wechselbeziehung zwischen IFRS 3 und IAS 40 klargestellt. Der IFRS-FA stimmt den vorgeschlagenen Änderungen zu, weist jedoch darauf hin, dass die ursprüngliche Fragestellung, ob der Erwerb einer einzelnen als Finanzinvestition gehaltenen Immobilie mit unbedeutenden Nebenleistungen einen Geschäftsbetrieb darstellt, nicht beantwortet wird. Vielmehr bedarf die Frage, was ein Geschäftsbetrieb im Sinne des IFRS 3 ist, einer grundsätzlichen Klärung im Rahmen des *Post-Implementation Review* zu IFRS 3. In diesem Zusammenhang merkt Hr. Edelmann an, dass Ermessensspielraum bei einer grundlegenden Definition wie 'business' gem. IFRS 3 durchaus sinnvoll ist. Eine zusätzliche Präzisierung sieht er, aufgrund des breiten Anwendungsspektrums, kritisch. Ein

Mitglied des IFRS-FA hält eine weitere Schärfung des Begriffs jedoch für sinnvoll. Ein Teilnehmer weist darauf hin, dass mit einer präziseren Definition möglicherweise auch einer – aus Unternehmenssicht nachteiligen – abweichenden Auslegung der Definition und somit notwendigen Diskussionen vorgebeugt werden kann. Den weiteren vorläufigen Einschätzungen des IFRS-FA, also dem Hinweis auf analoge Klarstellungen in anderen IFRS und zur unpassenden Überschrift über dem Paragraphen 6, sowie der Zustimmung zu den Übergangsvorschriften und dem Zeitpunkt des Inkrafttretens wird durch das Publikum zugestimmt. Dementsprechend wird der EFRAG-Sichtweise der retrospektiven Anwendung nicht zugestimmt.

### **TOP 5: IASB ED/2012/5 Clarification of Acceptable Methods of Depreciation and Amortisation – Proposed amendments to IAS 16 and IAS 38**

Frau Knorr erläutert den Hintergrund des am 4. Dezember 2012 veröffentlichten Exposure Drafts, welcher ursprünglich auf eine Anfrage an das IFRS IC zur Klarstellung der Bedeutung der Formulierung 'erwarteter Verbrauch des künftigen wirtschaftlichen Nutzens des Vermögenswerts' in IAS 38 zurückgeht. Danach werden die mit dem ED unterbreiteten Vorschläge dargestellt und die vorläufige Beurteilung des IFRS-FA erläutert.

Der IFRS-FA befürwortet die Vorschläge grundsätzlich, weist jedoch darauf hin, dass ein offener Widerspruch zwischen den vorgeschlagenen Änderungen im Kerntext der Standards und der zugehörigen Grundlage für Schlussfolgerungen besteht. Außerdem bemerkt der IFRS-FA, dass durch die Nutzung von immateriellen Vermögenswerten generierte Cashflows gleichzeitig einen Verbrauch des künftigen wirtschaftlichen Nutzens dieser Vermögenswerte darstellen. Der Verbrauch des künftigen wirtschaftlichen Nutzens eines immateriellen Vermögenswerts lässt sich nicht immer anhand von physischem Output (Mengengrößen) bestimmen, sondern in einigen Fällen anhand von Cashflows, die durch die Nutzung der Vermögenswerte generiert werden (Wertgrößen). Vor diesem Hintergrund wäre, nach Einschätzung des IFRS-FA, eine spezielle Vorschrift innerhalb des IAS 38 sinnvoll, die eine umsatzbasierte Abschreibungsmethode zulässt, solange diese Methode verlässlich messbar ist. Des Weiteren lässt sich, im Gegensatz zu immateriellen Vermögenswerten, bei einem materiellen Vermögenswert der Verbrauch des künftigen wirtschaftlichen Nutzens grundsätzlich anhand einer Mengengröße (Ausbringungsmenge) bestimmen. Nach Ansicht des IFRS-FA ist daher fraglich, ob das Thema der umsatzbasierten Abschreibungsmethoden einer Klarstellung innerhalb von IAS 16 bedarf.

Im Anschluss an diese Ausführungen stellt ein Vertreter eines Medienunternehmens die Ergebnisse unternehmensinterner Auswertungen dar. Dementsprechend ist bei der Ausstrahlung eines Films bei der Beziehung zwischen Zuschauern und Werbeeinnahmen eine Korrelation nahe 1 feststellbar. Dies stellt nach Ansicht des Unternehmensvertreters die wirtschaftliche Substanz des Werteverbrauchs dar. Daher werden die Ausführungen in der Grundlage für Schlussfolgerungen als sachgerecht eingestuft, es wird jedoch darauf hingewiesen, dass dies klar im Standard selbst geregelt werden sollte, um möglichen späteren Missverständnissen frühzeitig entgegen zu wirken. Ein Mitglied des IFRS-FA führt aus, dass eine degressive Abschreibung u.a. bei Filmen sachgerecht sei, eine progressive Abschreibung jedoch bspw. bei Pharmazeutika sinnvoll ist, da bei diesen auch damit verbundene Kosten erst zu einem späteren Zeitpunkt zunehmen. Ein IASB-Vertreter merkt an, dass die verlässliche Messbarkeit nicht das einzige Kriterium sein sollte, da dann auch Preisvolatilitäten maßgeblichen Einfluss hätten. In diesem Zusammenhang werden die Themen Nutzenverbrauch und *cash inflows* diskutiert, es wird festgestellt, dass die Definition von 'economic benefits' fehlt. Ein IASB-Vertreter weist darauf hin, dass bei der Erzielung von Umsatzerlösen oft ein Zusam-

menspiel aus verschiedenen Vermögenswerten vorliegt, wohingegen bei der Bestimmung einer Abschreibung die Sicht auf den einzelnen Vermögenswert gerichtet sein soll. Als letzten Punkt merkt ein Mitglied des IFRS-FA an, dass bei bestimmten Produkten Mindestpreise bzw. feste Preise extern vorgegeben sind, weshalb der Umsatz allein über die Absatzmenge gesteuert wird. Dies würde einem *volume-based approach* entsprechen.

### **Verabschiedung**

Frau Knorr bedankt sich für das Interesse an der Diskussion, weist auf die am 11. März 2013 stattfindende Öffentliche Diskussion des Themenfelds Finanzinstrumente hin und verabschiedet die Teilnehmer.

Frankfurt, 05. Februar 2013