



Ergebnisbericht zur 42. RIC - Sitzung

vom 6. Oktober 2010

Im Rahmen der 42. RIC - Sitzung werden die folgenden Tagesordnungspunkte behandelt:

- **Sitzung des IFRS Interpretations Committee am 2. / 3. September 2010**
- **Berichterstattung über Aktivitäten des DSR**
- **Vorläufige Agendaentscheidungen**
 - Vorstandsvergütungen bzw. variable Vergütungssysteme
 - Einzelfragen zu § 315a Abs. 1 HGB
- **DI/2010/1 – Stripping Costs**
- **IFRS Foundation – Vorschlag für Agendakriterien zu AIP**
- **Termine der nächsten Sitzungen**

Sitzung des IFRS Interpretations Committee am 2. / 3. September 2010

Das RIC befasst sich zunächst mit der vom IFRS Interpretations Committee (IFRS IC) beschlossenen Vorgehensweise zu einem Thema in Zusammenhang mit IFRS 2 *Anteilsbasierte Vergütung*. In einer früheren Sitzung hatte das Committee zunächst beschlossen,

eine Interpretation zur weitergehenden Klärung des Begriffs 'Ausübungsbedingungen' (*vesting and non-vesting conditions*) zu erarbeiten. Zu Beginn der Sitzung im September 2010 wurden vorläufige Ergebnisse zur Behandlung von Wettbewerbsklauseln (*non-compete provisions*) und Leistungszielen (*performance targets*) erarbeitet. Unter zusätzlicher Berücksichtigung der bereits im Mai und Juli diskutierten Vorschläge sind die in Betracht zu ziehenden Änderungen des IFRS 2 allerdings z.T. so weitgehend, dass das IFRS Interpretations Committee als Alternativen zur vorläufig beschlossenen Erarbeitung einer Interpretation auch die Umsetzung dieser Vorschläge im Rahmen des *Annual Improvements Process* oder eines eigenständigen Änderungsprojekts des IFRS 2 diskutiert. Vor diesem Hintergrund beschließt das Committee, den IASB zu konsultieren und die weitere Vorgehensweise mit ihm abzustimmen.

Über die *Agenda Decisions* zu IFRS 1 in Bezug auf eine wiederholte Anwendung des Standards und zu IAS 21 hinsichtlich des (teilweisen) Abgangs eines ausländischen Geschäftsbetriebs lässt sich das RIC informieren.

Zur *Tentative Agenda Decision* des IFRS IC zu IFRS 2 (*share based payment awards settled net of tax withholdings*) beschließt das

RIC, sich schriftlich zu äußern. Gegenstand dieser vorläufigen Entscheidung des IFRS IC sind anteilsbasierte Vergütungen, bei denen das bilanzierende Unternehmen einen Teil der Anteile zurückbehält, um diese Anteile zur Begleichung der in diesem Zusammenhang entstehenden Lohnsteuer des Arbeitnehmers zu verwenden. Konkret wurde im Rahmen der Anfrage an das IFRS IC die Frage gestellt, ob die zurückbehaltenen Anteile als anteilsbasierte Vergütungen (1) mit Ausgleich durch Eigenkapitalinstrumente oder (2) mit Barausgleich zu behandeln sind. Das Committee ist vorläufig zu dem Ergebnis gelangt, dass die Regelungen des IFRS 2 eindeutig sind, da es sich insoweit um anteilsbasierte Vergütungen mit Barausgleich handelt und es keiner weiteren Klarstellung bedarf. Diese Auffassung teilt das RIC insofern nicht, als dass in seiner Stellungnahme eine differenziertere Begründung von dem Committee für seine Entscheidung erbeten werden soll, da derzeit weder nach Art der Abwicklung solcher Aktieneinbehalte noch nach der konkreten Form der Besteuerung differenziert wird.

Darüber hinaus diskutiert das RIC die weiteren *Tentative Agenda Decisions* zu IAS 1 (bezüglich des Ausweises langfristiger, aber jederzeit kündbarer Darlehen), IAS 19 (in Bezug auf in einigen Staaten gesetzlich vorgeschriebene Arbeitnehmergewinnbeteiligungen) und IAS 32 (zu Andienungsrechten in Bezug auf nicht beherrschende Anteile), zu denen jedoch keine Stellungnahmen beim Committee eingereicht werden sollen.

Zu diesem Tagesordnungspunkt werden abschließend einzelne vom IFRS IC behandelte Sachfragen in Zusammenhang mit dem *Annual Improvements Process* und derzeit beim IFRS IC in Arbeit befindliche Projekte vorgestellt und diskutiert.

Berichterstattung über Aktivitäten des DSR

Das RIC lässt sich über die 148. und 149. Sitzung des Deutschen Standardisierungsrates (DSR) Bericht erstatten und diskutiert ausgewählte Aktivitäten und Entscheidungen des DSR. Die Ergebnisberichte zu diesen Sitzungen des DSR sind auf der Webseite des DRSC e.V. verfügbar.

Vorläufige Agendaentscheidungen

Das RIC hat sich mit den folgenden Sachverhalten auseinandergesetzt und ist zu den unten ausgeführten vorläufigen Beschlüssen gelangt. In der nächsten Sitzung beabsichtigt das RIC, zu diesen Sachverhalten endgültige Beschlüsse zu fassen. Der interessierten Öffentlichkeit wird für **3 Wochen** ab dem Tag der Veröffentlichung dieses Ergebnisberichts 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. Im Rahmen der endgültigen Beschlussfassung durch das RIC werden eingegangene Stellungnahmen entsprechend berücksichtigt.

- **Vorstandsvergütungen bzw. variable Vergütungssysteme**

Als Reaktion auf die Finanzmarktkrise erließ der Gesetzgeber das Gesetz zur Angemessenheit der Vorstandsvergütung (VorstAG), das darauf abzielt, die Anreize in der Vergütungsstruktur für Vorstandsmitglieder in Richtung einer nachhaltigen und auf Langfristigkeit ausgerichteten Unternehmensführung zu stärken. Vor diesem Hintergrund ist eine stärkere Ausrichtung der Vergütungssysteme auf den längerfristigen Erfolg der Unternehmen und eine angemessene Berücksichtigung eingegangener Risiken zu beobachten.

Die bereits in den beiden vergangenen Sitzungen geführte Diskussion, inwieweit solche Vergütungssysteme nach den derzeit geltenden IFRS adäquat abgebildet werden können, wird fortgesetzt. Im Rahmen dieser Diskussion erörtert das RIC Praxisbeispiele nicht-aktienbasierter variabler Vergütungsbestandteile. Diesen Beispielen ist gemeinsam, dass die Auszahlung der Vergütung an sich und / oder die Höhe der Vergütung von der Erreichung von (Leistungs- / Erfolgs-) Zielen in mehreren zukünftigen Geschäftsjahren abhängig ist. Diese variablen Vergütungsbestandteile sind demnach gemäß IAS 19.7 als *andere langfristig fällige Leistungen an Arbeitnehmer* zu klassifizieren. Für Ansatz und Bewertung sind die Vorschriften gem. IAS 19.126-131 maßgeblich.

Konkret vom RIC diskutierte Beispiele variabler Vergütungsbestandteile unterscheiden sich

teilweise darin, dass es sich gemäß vertraglicher Vereinbarung einerseits um Zusagen von Bonuszahlungen für ein Geschäftsjahr (Jahresbonus / Tantieme), und andererseits um Zusagen von Bonuszahlungen für mehrere Geschäftsjahre (Mid-term- / Long-term-Incentive-Plan) handelt. Die beiden im Folgenden skizzierten Fallgestaltungen verdeutlichen diesen Unterschied:

- Beispiel 1 (Zusage für *ein* Geschäftsjahr): Es wird die Zahlung eines Jahresbonus auf Basis vorab festgelegter Zielwerte für das Geschäftsjahr 2010 vereinbart, wobei selbst bei voller Zielerreichung nur die Hälfte des Jahresbonus nach Ablauf des Geschäftsjahres 2010 zur Auszahlung kommt. Die andere Hälfte des Jahresbonus wird erst nach Ablauf weiterer zwei Geschäftsjahre ausgezahlt, allerdings nur dann, wenn die für 2010 vereinbarten Zielwerte auch in den Geschäftsjahren 2011 und 2012 erreicht werden. Andernfalls entfällt die Zahlung ersatzlos.
- Beispiel 2 (Zusage für *mehrere* Geschäftsjahre): Es wird die Zahlung eines Bonus auf Basis vorab festgelegter Zielwerte vereinbart. Grundlage ist eine Zielvereinbarung für den Zeitraum 2010 bis 2012, wobei der Bonus nach Ablauf des Dreijahreszeitraums in Abhängigkeit von einer Beurteilung der Zielerreichung für den Dreijahreszeitraum ausgezahlt wird.

Das RIC vertritt die Auffassung, dass für die Frage, über welchen Zeitraum der Aufwand bei nicht-aktienbasierten mittel- und langfristigen variablen Vergütungsbestandteilen zu erfassen ist, der wirtschaftliche Gehalt der vertraglichen Vereinbarung insgesamt zu beurteilen ist. Die vertragliche Festlegung, auf welches Geschäftsjahr oder welche Geschäftsjahre sich der Bonus bezieht, ist für die Frage der Aufwandsverteilung demnach nicht allein maßgeblich. Vor diesem Hintergrund ist der Aufwand über mehrere Geschäftsjahre (d.h. grundsätzlich über den Zeitraum einer Wartezeit) verteilt zu erfassen, wenn die Auszahlung einer Vergütung vom Verbleib der begünstigten Person im Unternehmen abhängt. Darauf aufbauend ist der Aufwand ebenfalls verteilt zu erfassen, wenn die Zahlung der Vergütung an sich und / oder die Höhe der Vergütung von der Erreichung von (Leistungs- / Erfolgs-) Zielen in mehreren Geschäftsjahren abhängig ist. Der Aufwand ist grundsätzlich verteilt über

die Geschäftsjahre, in denen die Ziele erreicht werden müssen, zu erfassen.

Das RIC stützt seine Auffassung auf die in diesem Zusammenhang anzuwendende Vorschrift des IAS 19.68. Dem zufolge bestimmt sich der Periodenaufwand (und damit auch die Aufwandsverteilung) durch die Zuordnung der zu gewährenden Leistungen (hier: Bonuszahlungen) zu den Geschäftsjahren, in denen die Verpflichtung zur Gewährung der Leistung entsteht. IAS 19.69 konkretisiert in diesem Zusammenhang, dass die Verpflichtung in dem Maße entsteht, in dem die Arbeitnehmer ihre Arbeitsleistung im Austausch für die ihnen [...] erwartungsgemäß in späteren Berichtsperioden zu zahlenden Leistungen erbringen. „Wartezeit“ und „Zielerreichung“ sind nach Auffassung des RIC als Arbeitsleistung im Sinne der vorgenannten Normen aufzufassen.

IAS 19.67 stellt hinsichtlich der Bestimmung des Periodenaufwands (und damit auch der Aufwandsverteilung) generell auf die Planformel ab. Dies könnte in Bezug auf die untersuchten variablen Vergütungsbestandteile als Abstellen auf die vertragliche Vereinbarung aufgefasst werden, d.h. ein Abstellen darauf, für welche Arbeitsleistung in welchem Geschäftsjahr die Bonuszahlungen vertragsgemäß bestimmt sind. Diese Auffassung hält das RIC für unzutreffend. In Bezug auf das oben dargestellte Beispiel 1 wäre auf Basis einer solchen Argumentation der volle Aufwand im Geschäftsjahr 2010 zu erfassen und keine Verteilung auch auf Folgejahre vorzunehmen, da gemäß vertraglicher Vereinbarung der Bonus für die im Geschäftsjahr 2010 erbrachte Arbeitsleistung gewährt wird. Die Tatsache, dass die Auszahlung der Vergütung an sich von der Erreichung von (Leistungs- / Erfolgs-) Zielen in den Geschäftsjahren 2011 und 2012 abhängig ist, würde nicht als Arbeitsleistung i.S. des IAS 19 betrachtet.

Das RIC gelangt zu der vorläufigen Einschätzung, dass in Bezug auf den Leistungserbringungszeitraum, insbesondere für langfristig fällige Leistungen an Arbeitnehmer im Rahmen von Vergütungssystemen, die an Bedingungen, einschließlich sog. „Bleibebedingungen“, gekoppelt sind, IAS 19 ausreichend klare Bilanzierungsregelungen zur Verfügung stellt und dieses Thema nicht in das Arbeitsprogramm des RIC aufzunehmen ist.

• **Einzelfragen zu § 315a Abs. 1 HGB**

Dem RIC wurde ein Themenvorschlag für die Erarbeitung einer Interpretation zu vier konkreten Fragen in Bezug auf bestimmte, gem. § 315a Abs. 1 HGB für einen IFRS-Konzernabschluss geforderte Anhangangaben vorgelegt. Aufbauend auf der bereits in der vorangegangenen Sitzung begonnenen Diskussion vertritt das RIC im Ergebnis die im Folgenden dargestellten Standpunkte zu den vier Fragen.

Frage 1: Angabe von Vorjahreswerten

Besteht in Bezug auf quantitative Angaben nach § 315a Abs. 1 HGB eine Verpflichtung zur Angabe von Vorjahreswerten aufgrund der Vorschrift des IAS 1.38? Als Anwendungsbeispiele werden genannt: die Mitarbeiterzahlen, das Abschlussprüferhonorar, die Organbezüge und die Angaben zum Anteilsbesitz.

Vorläufiges Diskussionsergebnis des RIC

Sind die Angaben in dem IFRS-Abschluss als spezifische HGB-Anforderung gesondert gekennzeichnet (z.B. im Fall einer vom IFRS-Konzernanhang separaten Darstellung oder bei entsprechender Kennzeichnung im Fall einer Darstellung innerhalb des IFRS-Konzernanhangs), so müssen gem. IAS 1.38 keine Vergleichsinformationen hinsichtlich der vorangegangenen Periode angegeben werden – dies gilt auch für die sog. Anteilsbesitzliste.

Frage 2: Angaben zum Anteilsbesitz

- a) Bei den Angaben zum Anteilsbesitz stellt sich die Frage, ob der Kreis der dort aufgeführten Unternehmen nach den Vorschriften zum Konsolidierungskreis des HGB oder nach denen der IFRS abzugrenzen ist?
- b) Auch stellt sich die Frage, nach welchen Rechnungslegungsvorschriften die Angaben zum Eigenkapital und zum Jahresergebnis zu ermitteln sind – nach *local GAAP* (z.B. HGB) oder nach IFRS?

Vorläufiges Diskussionsergebnis des RIC

Angaben gem. § 313 Abs. 2 Nr. 1 bis 3 HGB zu konsolidierten, assoziierten sowie Gemeinschaftsunternehmen sind auf Basis des

IFRS-Konzernabschlusses zur Verfügung zu stellen.

Hinsichtlich der Angaben zur Höhe des Eigenkapitals und des Ergebnisses des letzten Geschäftsjahres für Unternehmen gem. § 313 Abs. 2 Nr. 4 HGB wird die folgende Auffassung vertreten:

- Angabe der geforderten Informationen auf Basis der IFRS, sofern
 - auf solche Informationen (ggf. alternativ zu *local GAAP* Informationen) ohne Weiteres zurückgegriffen werden kann bzw.
 - das Mutterunternehmen die Informationen auf Basis von IFRS im Sinne einer angemessenen Darstellung der Unternehmensverbindungen des Konzerns für notwendig erachtet und diese erfolgreich einfordern kann.
- Andernfalls erfolgt die Angabe der Informationen auf Basis von *local GAAP*; sofern die geforderten Angaben auf Basis des *local GAAP* der in § 313 Abs. 2 Nr. 4 HGB benannten Unternehmen zur Verfügung gestellt werden, wird es als angemessen angesehen, die Informationen in Landeswährung unter Hinzufügung der entsprechenden Umrechnungskurse zum jeweiligen Konzernabschlussstichtag anzugeben.

Frage 3: Angaben zur durchschnittlichen Anzahl der Beschäftigten

Wie ist die Angabe zur durchschnittlichen Anzahl der Arbeitnehmer im IFRS-Konzernabschluss zu ermitteln, wenn Gemeinschaftsunternehmen nach der Equity-Methode einbezogen werden? Ist es in diesem Zusammenhang sachgerecht, die Mitarbeiter mit einzubeziehen, wenn kein Personalaufwand von diesen Mitarbeitern in der Konzerngesamtergebnisrechnung enthalten ist?

Vorläufiges Diskussionsergebnis des RIC

Für die nach § 314 Abs. 1 Nr. 4 HGB zur Verfügung zu stellenden Angaben hat sich in der deutschen Kommentarliteratur zum Handelsrecht eine Mehrheitsmeinung herausgebildet, der zufolge nur auf die Arbeitnehmer der Unternehmen abzustellen ist, die im Rahmen der Vollkonsolidierung in den Konzernabschluss einbezogen werden. Durch diese Vorgehensweise wird erreicht, dass die Zahl der angegebenen Arbeitnehmer des Konzerns mit dem

Betrag des Personalaufwands korrespondiert. Diese Sicht ist nach Auffassung des RIC analog auch für IFRS-Konzernabschlüsse sachgerecht.

Auf das Erfordernis zur gesonderten Angabe der durchschnittlichen Zahl der Arbeitnehmer von im Rahmen der Quotenkonsolidierung nur anteilmäßig einbezogener Unternehmen wird hingewiesen (siehe hierzu § 314 Abs. 1 Nr. 2 – zweiter Halbsatz HGB).

Frage 4: Angaben zu den Organbezügen

Sind bei den Angaben zu den Gesamtbezügen für aktive und ehemalige Organmitglieder des Mutterunternehmens die Rückstellungen für laufende Pensionen und Anwartschaften auf Pensionen und der Betrag, der für diese Verpflichtungen nicht gebildeten Rückstellungen, nach HGB oder IFRS zu ermitteln?

Vorläufiges Diskussionsergebnis des RIC

Zu dieser Frage beabsichtigt das RIC, zunächst Stellungnahmen von Seiten der interessierten Öffentlichkeit zu E-DRS 25 (Änderung des DRS 17 *Berichterstattung über die Vergütung der Organmitglieder*) abzuwarten, da der Entwurf in Tz. 57 sowie in der zugehörige Begründung A23 auf diese Frage eingegangen. Die Kommentierungsfrist für diesen Entwurf endet am 18. Oktober 2010.

Unter Beachtung der Agendakriterien des RIC ist das Komitee zu der vorläufigen Einschätzung gelangt, zu den eingereichten Fragen weder eine Interpretation noch einen Anwendungshinweis zu erarbeiten. Diese vorläufige Entscheidung wird im Wesentlichen damit begründet, dass bedeutende Unterschiede in den Bilanzierungspraktiken nicht beobachtbar sind bzw. kein ausschließlich nationaler Bezug vorliegt.

DI/2010/1 – Stripping Costs

Das IFRS Interpretations Committee hat am 26. August 2010 den Entwurf einer Interpretation DI/2010/1 *Stripping Costs in the Production Phase of a Surface Mine* (Kosten der Abraumbeseitigung während der Produktionsphase im Tagebau) veröffentlicht. Das Komitee diskutiert den Interpretationsentwurf auch unter Berücksichtigung vor der Sitzung einge-

holter Einschätzungen von Seiten betroffener Unternehmen und beschließt, eine entsprechende Stellungnahme beim IFRS IC einzureichen. Die Stellungnahme soll insbesondere auf die folgenden Punkte eingehen:

- es könnte fraglich sein, ob die mit der Differenzierung zwischen *stripping campaign* und *routine stripping costs* vom IFRS IC beabsichtigte Vereinfachung der Rechnungslegung für Abraumbeseitigungskosten tatsächlich erreicht wird. Dem RIC liegen vereinzelte Hinweise vor, dass diese Differenzierung als zu komplex angesehen wird;
- die Formulierung gem. DI.19 erweckt fälschlich den Eindruck, dass ein mögliches *Impairment* auf Basis einer *stripping campaign* zu prüfen ist; dies würde nicht im Einklang mit IAS 36 stehen, wonach im Regelfall auf *cash generating units* abzustellen ist.

Der Entwurf der Stellungnahme wird dem RIC im Rahmen seiner 43. Sitzung zur weiteren Diskussion und zur Verabschiedung vorgelegt.

IFRS Foundation – Vorschlag für Agendakriterien zu AIP

Die IFRS Foundation hat am 31. August 2010 Vorschläge für Auswahlkriterien veröffentlicht, nach denen künftig über die Aufnahme von Sachfragen in den *Annual Improvements Process* (AIP) des IASB entschieden werden soll (*The annual improvements process: Proposals to amend the Due Process Handbook for the IASB*). Die Vorschläge sind zur Aufnahme in das Due Process Handbook des IASB vorgesehen. In Absprache mit dem Deutschen Standardisierungsrat (DSR) wird das RIC zu diesem Entwurf eine Stellungnahme ausarbeiten, in der vor allem auf folgendes hingewiesen wird:

- im Rahmen der vorgeschlagenen Ergänzungen des Due Process Handbook des IASB sollte auch adressiert werden, wie mit Sachfragen umzugehen ist, die nicht in das AIP-Projekt aufgenommen werden,
- in das Due Process Handbook des IFRS IC sollten entsprechende Ergänzungen aufgenommen werden, und
- die Bedeutung der vorgeschlagenen Textziffer 65A (b) zum *narrow and well-defined purpose* sollte eine Aufwertung erfahren, um als angemessenes Korrektiv für die

gem. Textziffer 65A (a) (ii) vorgesehenen Korrekturen innerhalb von AIP fungieren zu können.

Der Entwurf der Stellungnahme wird dem RIC im Rahmen seiner 43. Sitzung zur weiteren Diskussion und zur Verabschiedung vorgelegt. Vor Einreichung der Stellungnahme bei der IFRS Foundation ist eine Abstimmung mit dem Vorstandsausschuss des DRSC e.V. vorgesehen.

Termine der nächsten Sitzungen

Die nächste Sitzung des RIC wird am Donnerstag, dem 11. November 2010 in Berlin stattfinden.

Die Sitzungstermine für das Jahr 2011 wurden wie folgt festgelegt:

- 20. Januar 2011,
- 25. März 2011,
- 26. Mai 2011,
- 09. August 2011,
- 27. September 2011 und
- 23. November 2011.

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 2010 Deutsches Rechnungslegungs Standards Committee e.V.