

© DRSC e.V.	Joachimsthaler Str. 34	10719 Berlin	Tel.: (030) 20 64 12 - 0	Fax: (030) 20 64 12 - 15
	Internet: www.drsc.de		E-Mail: info@drsc.de	
Diese Sitzungsunterlage wird der Öffentlichkeit für die FA-Sitzung zur Verfügung gestellt, so dass dem Verlauf der Sitzung gefolgt werden kann. Die Unterlage gibt keine offiziellen Standpunkte des FA wieder. Die Standpunkte des FA werden in den Deutschen Rechnungslegungs Standards sowie in seinen Stellungnahmen (Comment Letters) ausgeführt. Diese Unterlage wurde von einem Mitarbeiter des DRSC für die FA-Sitzung erstellt.				

## IFRS-FA – öffentliche SITZUNGSUNTERLAGE

<b>Sitzung:</b>	<b>105. IFRS-FA / 02.09.2021 / 15:00 – 17:00 Uhr</b>
<b>TOP:</b>	<b>03 – IASB ED/2021/3: <i>Disclosure Requirements in IFRS Standards - A Pilot Approach (Proposed Amendments to IFRS 13 and IAS 19)</i></b>
<b>Thema:</b>	<b>Zusammenfassung der vorläufigen Sichtweisen des IFRS-FA</b>
<b>Unterlage:</b>	<b>105_03b_IFRS-FA_DI_TSLR_Summary</b>

### 1 Zusammenfassung der Ergebnisse der Diskussionen des IFRS-FA

- Der IFRS-FA hat sich mit den Vorschlägen des IASB-Entwurfs ED/2021/3 bereits mehrfach (102., 103. und 104. Sitzung des IFRS-FA) befasst und seine inhaltlichen Erörterungen nahezu abgeschlossen.
- Im Folgenden sind die (vorläufigen) Ergebnisse und Kernaussagen der Erörterungen des IFRS-FA zusammengestellt:

Leitlinien für den IASB für zukünftige Entwicklung von Angabevorschriften	
<b>Einführung von übergeordneten Angabezielen (Frage 1)</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>Die Einführung von Angabezielen, die das Informationsinteresse der Abschlussadressaten verdeutlichen sollen, wird begrüßt.</li> <li>Positiv ist hervorzuheben, dass die Vorschläge mehr Raum für Wesentlichkeits- und Ermessensbeurteilungen einräumen. Allerdings zieht dies auch einen Dokumentationsaufwand nach sich, da darzulegen ist, wie ein Unternehmen das Ermessen ausgeübt hat.</li> <li>Es bleibt jedoch offen, welche weiteren Informationen ggf. zusätzlich angegeben werden müssen, um einem übergeordneten Angabeziel gerecht zu werden. Diese Beurteilung ist schwierig, auch vor dem Hintergrund, dass nicht alle Adressaten identische Informationsbedürfnisse haben.</li> <li>Allerdings bestehen Zweifel, ob sich aufgrund der Vorschläge in der Praxis die gewünschte Verhaltensänderung einstellen wird (vgl. ausführlich Frage 4).</li> </ul>
<b>Einführung von spezifischen Angabezielen (Frage 2)</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>Die Einführung von Angabezielen wird grundsätzlich unterstützt. Insbesondere wird begrüßt, dass das Informationsinteresse der Abschlussadressaten im Rahmen von Angabezielen hervorgehoben wird.</li> </ul>



	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Die Einführung von Angabezielen hat grundsätzlich das Potenzial, zu einer verbesserten Wesentlichkeits- und Ermessensbeurteilungen beizutragen.</li> <li>• Allerdings bestehen Zweifel, ob sich aufgrund der Vorschläge in der Praxis die gewünschte Verhaltensänderung einstellen wird (vgl. ausführlich Frage 4).</li> </ul>
<p><b>Förderung der Ermessensausübung (Frage 3)</b></p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Die Grundidee der Vorschläge des IASB ist zweifelsfrei begrüßenswert und ein Schritt in die richtige Richtung, um eine Abkehr von der „Checklisten-Mentalität“ zu bewirken. Gleichwohl werden die „Erfolgssaussichten“ der Vorschläge, eine Verhaltensänderung zu erwirken, bezweifelt.</li> <li>• Für die betroffenen Unternehmen stellt sich die Frage, ob die Kosten einer stärkeren Ermessensausübung (inkl. einer entsprechender Dokumentation), geringer sind als die Kosten der Erstellung, die sich ergeben, wenn sämtliche Angaben, die im Standard genannt werden, angegeben werden. Dieser „Checklisten-Ansatz“ hat sich in der Praxis bewährt, um Diskussionen mit dem Prüfer und/oder Enforcer auszuweichen. Daher ist zu erwarten, dass Angaben, auch wenn sie als „nicht-verpflichtend“ bezeichnet werden, im Zweifelsfall von Unternehmen gemacht werden.</li> <li>• Ein Vorteil der Vorschläge könnte darin bestehen, dass die „Beweislast“ für die „nicht-verpflichtenden Angaben“ umgekehrt wird, da auch der Nachweis für Enforcer, dass eine fehlende Angabe für den Abschlussadressaten wesentlich gewesen wäre, schwer zu führen ist. Gleichwohl verbleibt die „Beweislast“ immer noch bei den Erstellern, da nachzuweisen ist, welche Angaben erforderlich bzw. nicht erforderlich waren. Verschärfend tritt hinzu, dass sich die Ermessenausübung künftig nicht mehr nur auf die Wesentlichkeitsbeurteilung bezieht, sondern auf das Ermessen, welche Angaben die Adressaten benötigen.</li> <li>• Als herausfordernd können sich auch die zusätzlich in den Abschlusserstellungsprozess einzubauenden Prozessschritte erweisen (insbesondere die Beurteilung der aus Adressatensicht relevanten und wesentlichen Informationen inkl. Dokumentation, Abstimmung mit dem Prüfer und Aufsichtsrat), die in jedem Berichtszyklus neu erfolgen müssen.</li> <li>• Eine Verbesserung der Qualität der Anhangangaben setzt eine Verhaltensänderung aller an der Abschlusserstellung und -prüfung beteiligten Akteure voraus. Zu erwarten ist, dass von den Vorschlägen ein initialer Impuls zur Verbesserung der Angaben ausgeht. Der Prozess zur Verbesserung der Qualität der Abschlüsse ist jedoch ein langwieriger Prozess, dessen Erfolg sich jedoch nicht sofort einstellen wird, sondern sich über mehrere Jahre erstrecken kann.</li> <li>• Zu erwarten ist ferner, dass sich (in Ermangelung von verpflichtenden Angabevorschriften) „<i>second-level guidance</i>“ entwickelt.</li> </ul>
<p><b>Beschreibung der „<i>items of information</i>“ zur Förderung der Ermessensausübung (Frage 4)</b></p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Die vorgeschlagene Formulierung („While not mandatory,..“) ist zu begrüßen, da die vom IASB erwogenen Alternativen (vgl. Tz. BC21) hinsichtlich des Verpflichtungsgrads stärker formuliert sind. Aus Sicht der Ersteller ist dies zu begrüßen, da dies den Unternehmen einen Spielraum einräumt.</li> <li>• Gleichwohl ist zu befürchten, dass aufgrund der Vorgabe von Informationen, die zu Erfüllung eines Angabeziels erforderlich sein können, die</li> </ul>

	<p>Erwartungshaltung geweckt wird, dass diese Angaben anzugeben sind (bzw. als „faktisch verpflichtend“ wahrgenommen werden).</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Wenn davon auszugehen ist, dass die „<i>non-mandatory items</i>“ de facto einen Pflicht-Charakter entwickeln, wäre auch die sprachliche Formulierung irrelevant.</li> <li>• Eine Kernfrage ist, ob die Informationen durch die erstellenden Unternehmen zu erheben sind, um den Nachweis führen zu können, dass diese Informationen für den Adressaten nicht nützlich oder nicht wesentlich sind, oder ob dieser Nachweis anderweitig geführt werden kann. Zu vermuten ist, dass auch die nicht getätigten Angaben im Erstellungsprozess zunächst einmal zu erheben sind, um den Nachweis führen zu können. Dies ist entscheidend im Hinblick auf die Kosten-Nutzen-Beurteilung der Vorschläge.</li> </ul>
<p><b>Sonstige Anmerkungen zu den vorgeschlagenen Leitlinien (Frage 5)</b></p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Es bestehe der Eindruck, dass Adressaten häufig Wünsche nach zusätzlichen Anhangangaben äußern, die ggf. sehr spezifisch für eine bestimmte Adressatengruppen sind. Unternehmen weisen zudem sehr unterschiedliche Adressatengruppen auf, die Abschlussinformationen zudem in unterschiedlichem Maße nutzen.</li> <li>• Der IASB sollte im Rahmen des Standardsetzungsprozesses noch stärker und differenzierter darlegen, welche Adressatengruppen welche Informationswünsche geäußert haben, um eine zusätzliche Angabevorschrift zu rechtfertigen.</li> <li>• Den Abschlussadressaten sollte bereits im Rahmen des „<i>Outreach</i>“ durch den IASB verdeutlicht werden, welche Kosten der Informationsbeschaffung und -beurteilung mit einer bestimmten Anforderung der Adressaten einhergehen.</li> <li>• Im Rahmen der Entwicklung von Angabevorschriften sollte der IASB stärker reflektieren, ob aus den Ansatz-, Bewertungs- und Ausweisvorschriften Informationsdefizite resultieren, die Informationsbedürfnisse der Adressaten erst auslösen würden (z.B., wenn in einem IFRS im Rahmen der Folgebewertung die planmäßige Abschreibung vorgegeben wird, wünscht sich der Adressat Informationen zum „Fair Value“).</li> <li>• Das Spannungsfeld zwischen „vergleichbaren“ und „unternehmensspezifischen“ Angaben wird durch den ED nicht aufgelöst.</li> </ul>

<p><b>Vorgeschlagene Änderungen an IFRS 13</b></p>	
<p><b>Übergeordnetes Angabeziel für zum Fair Value bewertete Vermögenswerte und Schulden (Frage 6)</b></p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• In konzeptioneller Hinsicht ist die Entscheidung des IASB, Angabeziele und Angabeinformationen grundsätzlich unabhängig von der Einstufung einer Bemessung in der Fair Value-Hierarchie zu formulieren, schlüssig. Konzeptionell ist es ferner schlüssig, dass sich Art und Umfang der Angaben kontextabhängig aus der Art der Bemessungen des beizulegenden Zeitwerts (insbesondere der Bewertungsunsicherheit) ableiten.</li> <li>• Gleichwohl bestehen aus Sicht von Erstellern Bedenken, dass unklar bleibt, in welchem Umfang künftig mehr Angaben zu Bemessungen der Stufe 2 zu machen sind. Andererseits ist zu erwarten, dass die Stufen der Fair Value-Hierarchie eine gute Approximation der einer Bemessung des beizulegenden Zeitwerts innewohnenden Bewertungsunsicherheit ist. Insofern ist zu vermuten, dass sich in der Praxis keine materiellen Änderungen der Angaben ergeben werden.</li> </ul>



	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Festzustellen ist, dass der IASB die Angaben nach IFRS 13 nicht „neu gedacht“ hat; vielmehr enthält IFRS 13.91-92 bereits eine Zielsetzung und auch die weiteren Vorschläge setzen auf den bestehenden Angebotsvorschriften auf.</li> <li>• Es bleibt ferner unklar, welche zusätzlichen Informationen gem. dem übergeordneten Angabeziel anzugeben sein könnten, die nicht bereits durch spezifische Angabeziele abgedeckt sind.</li> </ul>
<b>Spezifische Angabeziele für zum Fair Value bewertete Vermögenswerte und Schulden (Frage 7)</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Das spezifische Angabeziel einer Bandbreite von alternativ möglichen Bemessungen des beizulegenden Zeitwerts wird <u>nicht</u> unterstützt. Die Aussagekraft eines alternativ möglichen Fair Values erscheint nicht klar. Die Angabe einer Bandbreite von alternativ möglichen Bemessungen würde nur Unsicherheit verursachen und die Bewertung des Unternehmens einem „Rechtfertigungsdruck“ aussetzen. Zudem wurden die bisherigen Sensitivitätsanalysen in der Praxis als nützlich wahrgenommen.</li> <li>• Das spezifische Angabeziel des IASB zum Verständnis der Gründe für Veränderungen der Bemessungen des beizulegenden Zeitwerts ist nachvollziehbar. Eine Ausdehnung der Verpflichtung zur Erstellung einer detaillierten Überleitungsrechnung auf Stufe 1 und/oder Stufe 2 der Fair Value-Hierarchie wäre mit erheblichem Aufwand verbunden. Die vom IASB aufgezeigte Alternative der Angabe nur der „erheblichen“ Veränderungen ist daher begrüßenswert.</li> </ul>
<b>Items of information“ für zum Fair Value bewertete Vermögenswerte und Schulden (Frage 8)</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Die Ermittlung einer Bandbreite von alternativ möglichen Bemessungen des beizulegenden Zeitwerts ist mit einem erheblichen Erstellungsaufwand verbunden. Der vom IASB unterstellte Vorteil des geringeren Erstellungsaufwands (gegenüber detaillierten Sensitivitätsanalysen) kann daher nicht nachvollzogen werden. Dementsprechend werden die Vorschläge zur Angabe einer Bandbreite von alternativ möglichen Bemessungen des beizulegenden Zeitwerts nicht unterstützt.</li> <li>• In einer Gesamtsicht ist festzuhalten, dass die vorgeschlagenen Änderungen an IFRS 13 insgesamt eine Verbesserung der Art und Weise darstellen, wie die Angabevorschriften formuliert und dargestellt sind, und auch dem Ersteller (insbesondere <i>Corporates</i>) Erleichterungen anbieten, wie z.B.: <ul style="list-style-type: none"> <li>▪ Wegfall von bisherigen Pflichtangaben aus dem sehr langen Katalog an Angaben in IFRS 13</li> <li>▪ Anhebung der „Schwelle“ zur Angabe bestimmter Informationen auf „erheblich“ („<i>significant</i>“)</li> <li>▪ Verzicht auf Formulierungen wie z.B. in IFRS 13.93 „<i>an entity shall disclose, at a minimum, the following information ...</i>“)</li> <li>▪ Verzicht auf die Vorgabe eines festen Katalogs an Überleitungsstellen, die im Rahmen einer Überleitungsrechnung zwingend anzugeben sind.</li> </ul> </li> </ul>
Frage 9	[Gegenstand der Erörterung der 105. Sitzung des IFRS-FA]
Frage 10	[Gegenstand der Erörterung der 105. Sitzung des IFRS-FA]
Frage 11	[Gegenstand der Erörterung der 105. Sitzung des IFRS-FA]

Vorgeschlagene Änderungen an IAS 19	
<p><b>Übergeordnetes Angabeziel für leistungsorientierte Pläne (Frage 12)</b></p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Das übergeordnete Angabeziel ist sehr ähnlich wie bereits in IAS 19.135 formuliert. Dies überrascht, da der IASB festgestellt hatte, dass die derzeitigen Anhangangaben nicht vollumfänglich die Informationsbedürfnisse der Adressaten erfüllen würden (vgl. BC105).</li> <li>• Im übergeordneten Angabeziel sollte auf die Angabe der erwarteten Auswirkungen leistungsorientierter Pläne auf die <u>künftigen</u> Cashflows des Unternehmens Bezug genommen werden.</li> <li>• Unklar bleibt, welche Fälle unzureichender Angaben zu Risiken bzw. Unsicherheiten aus leistungsorientierter Pläne durch das übergeordnete Angabeziel abgedeckt werden soll (vgl. BC107). Ferner bleibt offen, in welchen Fällen das gewählte Aggregationsniveau der Angaben bislang unzureichend war (vgl. BC108-BC109). Der IASB sollte hierzu zusätzliche Anwendungsleitlinien entwickeln.</li> </ul>
<p><b>Spezifische Angabeziele für leistungsorientierte Pläne (Frage 13)</b></p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Angaben zur Art der zugesagten Leistungen sowie die Angaben zu etwaigen Planänderungen oder -kürzungen (als signifikante Ereignisse bzw. Änderungen) ein separates Angabeziel erhalten.</li> <li>• Ein separates Angabeziel für geschlossene Pläne erscheint nicht gerechtfertigt. Dieses Angabeziel sollte gelöscht oder als Unterpunkt in das spezifische Angabeziel in IAS 19.147L (erwartete Auswirkungen auf künftige Cashflows) aufgenommen werden.</li> <li>• Im Hinblick auf das Angabeziel der erwartete Auswirkungen auf künftige Cashflows sollte der Begriff der „<i>contributions to the plan</i>“ klargestellt werden. D.h. das Angabeziel und die hierfür anzugebenden Informationen sollten sowohl die erwarteten Dotierungen des Planvermögens als auch Rentenzahlungen, die das Unternehmen direkt an die Versorgungsberechtigten leistet, umfassen.</li> <li>• Die Abschaffung der Sensitivitätsangaben wird nicht unterstützt.</li> </ul>
<p><b>„Items of information“ für leistungsorientierte Pläne (Frage 14)</b></p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• In den Vorschlägen fehlen Angaben zum „<i>funding status</i>“ nach den Regularien des Plans sowie wie die leistungsorientierten Zusagen generell finanziert werden.</li> <li>• Die Angabe der erwarteten Auswirkungen auf künftige Cashflows sollten sich auf die bilanzierte leistungsorientierte Verpflichtung beschränken, d.h. es sollte keine <i>accounting policy choice</i> dahingehend bestehen, stattdessen auch die erwarteten Auswirkungen von bisher noch nicht erdienten Ansprüchen anzugeben. Zur Erhöhung der Vergleichbarkeit sollte der IASB zudem vorgeben, über welchen Zeitraum (5 Jahre, Totalperiode, etc.) die erwarteten Auswirkungen auf künftige Cashflows anzugeben sind.</li> <li>• Die Angabe einer Bandbreite alternativ möglicher Bewertungen der leistungsorientierten Verpflichtung wird nicht unterstützt. Stattdessen sollten (wie bisher) Sensitivitätsangaben verpflichtend sein.</li> </ul>
<p><b>Übergeordnetes Angabeziel für</b></p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Das übergeordnete Angabeziel ist „unspezifisch“, d.h. es wird nicht klar, welche Angaben genau hierunter zu verstehen sind (bzw. ob weitere Angaben – über die in der GuV und Kapitalflussrechnung erfassten Beträge hinaus – erforderlich sein können, um dem Angabeziel zu entsprechen).</li> </ul>



<b>beitragsorientierte Pläne (Frage 15)</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Vor dem Hintergrund, dass die Adressaten mit den (wenigen) Informationen, die derzeit zu beitragsorientierten Plänen im Anhang angegeben werden, offenbar zufrieden waren, erscheint es fraglich, ob eine Angabeziel zu beitragsorientierten Plänen notwendig ist.</li> </ul>
<b>Gemeinschaftliche Pläne mehrerer Arbeitgeber (Frage 16)</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Die vorgeschlagenen Angaben zu gemeinschaftlichen Plänen mehrerer Arbeitgeber erscheinen sinnvoll.; beinhalten jedoch im Vergleich zu den bisherigen Vorschriften keine/kaum Neuerungen.</li> <li>• Es bleibt offen, wie das Feedback der Abschlussadressaten zu den Angaben zu gemeinschaftlichen Plänen mehrerer Arbeitgeber im Rahmen des <i>Outreachs</i> ausfiel.</li> <li>• In der Praxis beinhalten die Angaben zu gemeinschaftlichen Plänen mehrerer Arbeitgeber, die wie ein beitragsorientierter Plan bilanziert werden, v.a. deskriptive Ausführungen (tendenziell: „boilerplate“).</li> <li>• Um die Angaben vergleichbarer und objektiver zu machen, sollte gegenüber dem IASB angeregt werden, quantitative Angaben vorzuschreiben.</li> </ul>
<b>Sonstige Leistungen an Arbeitnehmer (Frage 17)</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Die Angabeziele wirken – v.a. im Vergleich zu den bisherigen Angabevorschriften in IAS 19 – unspezifisch. Es bleibt offen, ob weitere zusätzlichen Angaben erforderlich sind, um dem übergeordneten Angabeziel gerecht zu werden.</li> <li>• Die geforderte Beschreibung der Art der Zusagen kann in der Praxis zu umfangreichen (wenig informativen) Angaben führen.</li> <li>• Eine Beschreibung der Art der Zusagen erscheint nur für Leistungen aus Anlass der Beendigung des Arbeitsverhältnisses gerechtfertigt.</li> <li>• Für wesentliche Änderungen von Leistungen aus Anlass der Beendigung des Arbeitsverhältnisses (z.B. Beschluss einer Restrukturierungsmaßnahme mit Abfindungszahlungen) sollte eine Pflichtangabe vorgesehen werden.</li> </ul>
<b>Sonstige Anmerkungen (Frage 18)</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• N/A</li> </ul>