

© 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.				

FA FB – öffentliche SITZUNGSUNTERLAGE

Sitzung:	15. FA FB / 14.03.2023 / 11:15 – 12:15 Uhr
TOP:	05 – EFRAG-DP “Accounting for variable considerations”
Thema:	Finalisierung DRSC-Stellungnahme zum EFRAG-DP
Unterlage:	15_05_FA-FB_Avacon_CN

1 Sitzungsunterlagen für diesen TOP

- 1 Für diesen Tagesordnungspunkt (TOP) der Sitzung liegen folgende Unterlagen vor:

Nummer	Titel	Gegenstand
15_05	15_05_FA-FB_Avacon_CN	Cover Note
15_05a	15_05a_FA-FB_Avacon_DP	EFRAG-Diskussionspapier öffentlich verfügbar
15_05b	15_05b_FA-FB_Avacon_SN-E	Entwurf der DRSC-Stellungnahme

Stand der Informationen: 07.03.2023.

2 Ziel der Sitzung

- 2 Der FA FB soll den Entwurf der **DRSC-Stellungnahme** zum EFRAG-Diskussionspapiers (DP) „Accounting for variable considerations“ erörtern und zugleich **finalisieren**.
- 3 Der FA FB hatte in seiner 13. Sitzung das EFRAG-DP erörtert und grundlegende Anmerkungen gemacht. Da der IASB als Folge seiner jüngsten Agendakonsultation 2021 dieses Thema nicht (mehr) auf seiner Agenda hat und auch für viele Stakeholder derzeit andere Themen Priorität haben, hält der FA eine weitere Befassung mit dem Thema „Avacon“ momentan für nicht zweckmäßig. Folglich hat der FA von einer detaillierteren Befassung mit dem EFRAG-DP in weiteren Sitzungen abgesehen.
- 4 Der vorliegende Entwurf der DRSC-Stellungnahme basiert daher – wunschgemäß – auf den Erkenntnissen jener Diskussion im FA FB (wie dokumentiert im Protokoll zur 13. FA FB-Sitzung), die inhaltlich als umfassend genug angesehen wurde und nicht weiter vertieft werden sollte.

3 Überblick des DP

- 5 Am 27. September 2022 hat EFRAG das vorliegende Diskussionspapier (DP) mit dem Titel “*Accounting for variable considerations – from a purchaser’s perspective*” veröffentlicht. Das DP steht zur Konsultation bis 31. Mai 2023.
- 6 Das DP ist Ergebnis des langjährigen EFRAG-Forschungsprojekt und soll die Debatte zur zutreffenden Abbildung variabler Gegenleistungen sowie etwaige künftige IASB-Arbeiten dazu fördern.
- 7 Gegenstand der Ausführungen in diesem DP ist die bilanzielle Abbildung von variablen Gegenleistungen aus Sicht des Schuldners einer variablen Gegenleistung.
- 8 Im Rahmen des DP werden alternative Ansätze zu folgenden Fragestellungen erörtert:
- Wann ist eine **Schuld** für eine variable Gegenleistung zu **passivieren**?
 - Ob und wann führen spätere Änderungen der variablen Gegenleistung zur **Anpassung** der **Anschaffungskosten** des erworbenen Vermögenswerts?
- 9 Das DP gliedert sich in **4 Kapitel** (Hintergrund und Anwendungsbereich, Ansatz einer Verbindlichkeit, Bewertung des erworbenen Vermögenswerts, allgemeine IFRS-Bilanzierungsvorschriften und Implikationen) sowie **3 Appendices** (schematischer Überblick bestehender IFRS-Regelungen, allgemeine IFRS-Regelungen im Fokus der Überlegungen, bisherige IFRS IC-Agendaentscheidungen zu diesem Themenkomplex).
- 10 Das DP enthält ferner **6 Fragen**, um deren Beantwortung gebeten wird. Q1/2 beziehen sich auf Kapitel 2, Q3/4 auf Kapitel 3, Q5/6 auf Kapitel 4.
- 11 Für weitere Details zu Zielsetzung, Hintergrund und Inhalten des EFRAG-DP wird auf die Sitzungsunterlage **13_03** verwiesen.

4 Bisherige Erkenntnisse des FA FB

Allgemein

- 12 Der FA kam zur grundsätzlichen Erkenntnis, dass das Thema „Avacon“ von großer Reichweite ist und die zu betrachtenden Aspekte komplex sind. Obwohl EFRAG zahlreiche Details und Facetten darlegt, hält der FA die Ausführungen zum Thema im DP für noch nicht erschöpfend. Konkret ist erstens unvollständig, dass für Verbindlichkeiten nur der Ansatz(zeitpunkt), jedoch nicht Bewertungsfragen zur Diskussion gestellt werden. Zweitens ist unvollständig, dass für Vermögenswerte wiederum nur die Bewertung, hingegen nicht der Ansatz thematisiert wird.
- 13 Aufgrund der Komplexität – und eingedenk früherer Debatten und Schlussfolgerungen des IFRS IC, die klar herausstellten, dass dieses Thema von großer Breite ist und einer intensiven und fundierten Diskussion bedarf – empfiehlt der FA, keine öffentliche Diskussion zum Thema

„Avacon“ zu führen. Vielmehr sei maßgeblich, ob und wann der IASB selbst dieses Thema aufgreift. Da der IASB als Folge der jüngsten Agendakonsultation dieses Thema nicht (mehr) auf seiner Agenda hat und auch für viele Stakeholder derzeit andere Themen Priorität haben, hält der FA eine weitere Befassung mit dem Thema „Avacon“ momentan für nicht zweckmäßig. Folglich möchte der FA auch von einer detaillierteren Befassung mit dem EFRAG-DP in weiteren Sitzungen absehen.

- 14 Gleichwohl beschloss der FA, dass das DRSC auf Basis der heutigen Diskussion und Erkenntnisse eine Stellungnahme an EFRAG übermitteln soll. Darin sollen die grundlegenden Aussagen des FA formuliert werden.

Kap. 1: Hintergrund und Anwendungsbereich

- 15 Über die vorgenannten grundlegenden Aussagen hinaus hatte der FA keine Anmerkungen.

Kap. 2 / Fragen 1 und 2: Ansatz einer Verbindlichkeit

- 16 Der FA erachtet es als unvollständig, dass für Verbindlichkeiten nur der Ansatz(zeitpunkt), jedoch nicht Bewertungsfragen zur Diskussion gestellt werden. Möglicherweise ist nämlich die Bewertung der Verbindlichkeit (wegen des ggf. zusätzlichen Verpflichtungsbetrags aus dem variablen Bestandteil der Gegenleistung) der schwierigste Aspekt – was im DP aber ausgeblendet wird.
- 17 Von den vorgeschlagenen Alternativen – Alt. 1 = Ansatz einer Verbindlichkeit, sobald der Erwerber Kontrolle über den erworbenen Vermögenswert hat / Alt. 2 = Ansatz einer Verbindlichkeit, erst wenn der Erwerber jene Aktivität unternimmt, welche die variable Gegenleistung auslöst – hält der FA die erste für eine ökonomische, die zweite für eine formal-juristische Betrachtungsweise. Die Betrachtung eines ökonomischen Zwangs erscheint dem FA verständlich (also Alt. 1), aber nicht operationalisierbar. Wenn dies das entscheidende Ansatzkriterium wäre, ist der Spielraum enorm. Dies spricht eher gegen Alternative 1.
- 18 Konzeptionell wäre es schwierig, sollte der Erwerber schon bei Erwerb festlegen und entscheiden, ob ein künftiges Ereignis (das die zusätzliche Gegenleistung auslöst) eintritt, anstatt vielmehr die Eintrittswahrscheinlichkeit zu betrachten und einzubeziehen. Auch dies spricht tendenziell gegen Alternative 1.

Kap. 3 / Fragen 3 und 4: Bewertung des erworbenen Vermögenswerts

- 19 Es erscheint schwierig, eine der Alternativen zu präferieren. Beispielhaft wurden die Regeln zu *Business Combinations* angeführt. In diesem Fall erfolgt eine Berücksichtigung variabler Zahlungsbestandteile faktisch von Beginn an, aber eine spätere Anpassung erfolgt allein ergebniswirksam – was eher für Alternative 1 spricht.

-
- 20 Zur Alternative 3 und den vorgeschlagenen Kriterien wurde hervorgehoben, dass jegliche Kriterien neue zusätzliche Komplexität und zugleich Gestaltungsspielraum, somit auch Unsicherheit und Uneinheitlichkeit mit sich bringen
- 21 Dem von EFRAG angedeuteten Zusammenhang zwischen der Auswirkung variabler Gegenleistungen auf die Verbindlichkeit und auf den Vermögenswert stimmte der FA zu. Es wurde vom FA noch konkreter geäußert – was EFRAG hingegen so nicht folgert –, dass einzig sachgerecht sein kann, wenn eine Anpassung beider Bilanzposten kongruent erfolgt oder eben nicht erfolgt.
- 22 Ergänzend wurde angemerkt, dass bei späterer Anpassung einer Verbindlichkeit auch die Frage Fortführung vs. Anpassung des ursprünglichen Effektivzinses zu klären wäre – was EFRAG im DP eben nicht betrachtet.

Kap. 4 / Fragen 5 und 6: Implikationen für das Standardsetting

- 23 Angesichts der aufgezeigten Inkonsistenz der IFRSs insgesamt (inkl. des IFRS-Rahmenkonzepts) wäre die Schaffung übergeordneter Prinzipien – als ein konzeptionelles Herangehen – sehr umfassend und komplex. Insoweit erscheint ein standardspezifischer Review – als der potenziell andere Weg – pragmatischer. Gleichwohl wird wegen der grundlegenden Bedenken vom FA faktisch weder der eine noch der andere Weg begrüßt.
- 24 Zum Vorschlag einer IFRS 15-Spiegelung wurde kurz angemerkt, dass diese deshalb nicht sinnvoll erscheint, weil unter IFRS 15 variable, d.h. spätere Gegenleistungen ja erst später erfasst werden – und gerade nicht von Beginn an berücksichtigt werden.

5 Fragen an den FA FB

- | |
|---|
| <ol style="list-style-type: none">1. Ist der FA mit dem vorliegenden Entwurf der DRSC-Stellungnahme einverstanden?2. Falls nicht, welche Änderungen oder Ergänzungen möchte der FA FB vornehmen? |
|---|