

© 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

<b>Sitzung:</b>	<b>21. FA FB / 12.10.2023 / 11:15 – 12:15 Uhr</b>
<b>TOP:</b>	<b>03 – Annual Improvements to IFRS (Volume 11)</b>
<b>Thema:</b>	<b>Diskussion des IASB-Entwurfs zu Annual Improvements to IFRS</b>
<b>Unterlage:</b>	<b>21_03_FA-FB_AIP_CN</b>

### 1 Sitzungsunterlagen für diesen TOP

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

Nummer	Titel	Gegenstand
21_03	21_03_FA-FB_AIP_CN	Cover Note
21_03a	21_03a_FA-FB_AIP_ED	IASB-Exposure Draft - <b>Unterlage öffentlich verfügbar unter</b> <a href="https://www.ifrs.org/content/dam/ifrs/project/annual-improvements-volume-11/ed-iasb-2023-4-annual-improvements.pdf">https://www.ifrs.org/content/dam/ifrs/project/annual-improvements-volume-11/ed-iasb-2023-4-annual-improvements.pdf</a>

Stand der Informationen: 27.09.2023.

### 2 Ziel der Sitzung

- 2 Der FA FB wird erstmals über Inhalte des IASB-Exposure Draft *Annual Improvements to IFRSs (Volume 11)* (Unterlage **21\_03a**) informiert, der am 12. September 2023 publiziert wurde. Der FA FB wird um **Diskussion und Meinungsbildung** sowie um **Beschluss über eine DRSC-Stellungnahme** an den IASB gebeten.
- 3 Der FA FB kann bei Bedarf seine Diskussion des IASB-Entwurfs in der 22. FA FB-Sitzung (20./21. November 2023) fortsetzen. In jener Sitzung muss dann die Meinungsbildung abgeschlossen werden, da die IASB-Kommentierungsperiode am 11. Dezember 2023, also vor der 23. FA FB-Sitzung endet. Eine mögliche DRSC-Stellungnahme kann jedoch nach der 22. Sitzung im Umlaufverfahren abgestimmt werden.



### 3 Der IASB-Entwurf im Überblick

- 1 Der vorliegende Entwurf *Annual Improvements to IFRS Accounting Standards (Volume 11)* ist der Entwurf eines Sammel-Änderungsstandards. Er wurde am 12. September 2023 veröffentlicht und kann bis 11. Dezember 2023 kommentiert werden. Der aktuelle Zyklus eines Sammel-Änderungsstandard ist der elfter dieser Art.
- 2 Dieser Entwurf enthält Vorschläge für folgende Änderungen:
  - *IFRS 1: hedge accounting by a first-time adopter;*
  - *IFRS 7: gain or loss on derecognition;*
  - *IFRS 7 Implementation Guidance:*
    - a. *introduction;*
    - b. *disclosure of deferred difference between fair value and transaction price;*
    - c. *credit risk disclosures;*
  - *IFRS 9: derecognition of lease liabilities;*
  - *IFRS 9: transaction price;*
  - *IFRS 10: determination of a 'de facto agent'; and*
  - *IAS 7: cost method.*
- 3 Der IASB stellt eine explizite Frage, die alle Einzeländerungsvorschläge gleichermaßen betrifft:

*Do you agree with the IASB's proposals to amend the IFRS Accounting Standards and accompanying guidance in the manner described in this Exposure Draft? If not, why not? If you disagree with these proposals, please explain what you would suggest instead and why?*



## 4 Der IASB-Entwurf im Detail

### 4.1 Änderung von IFRS 1 – Hedge Accounting eines IFRS-Erstanwenders

#### 4.1.1 Unklarheit

- 4 Es besteht eine mögliche Unschärfe wegen einer Inkonsistenz (d.h. abweichender Wortlaut) zwischen IFRS 1.B6 und IFRS 9.6.4.1. Die Regelungen betreffen das Hedge Accounting und dessen Anwendungsvoraussetzungen. Diesbezüglich wird in IFRS 1.B6 der Begriff „*conditions*“ verwendet, welcher sich ursprünglich auf IAS 39 bezog und mit dem IAS 39-Wortlaut konsistent war. In IFRS 9.6.4.1 hingegen werden „*qualifying criteria*“ festgelegt.
- 5 IFRS 1.B5 und .B6 thematisieren, wie bei erstmaliger IFRS-Anwendung mit Hedgebeziehungen umzugehen ist, die nicht oder nicht mehr die Anwendungsbedingungen für das Hedge Accounting unter IFRS 9 erfüllen. Hierzu wird auf eben jene Bedingungen in IFRS 9.6.4.1 Bezug genommen – das sind insb. (a) *eligible hedged items*, (b) *formal designation and documentation* und (c) *hedge effectiveness*.

#### 4.1.2 Änderungsvorschlag

- 6 Der IASB schlägt vor, in IFRS 1.B6 den Wortlaut von „*conditions*“ in „*qualifying criteria*“ zu ändern und zugleich in IFRS 1.B5 und .B6 jeweils einen Verweis auf IFRS 9.6.4.1 zu ergänzen.
- 7 Zusatzhinweis: Derzeit besteht für Anwender ein Wahlrecht, die (neuen) Hedge Accounting-Vorschriften in IFRS 9 oder die (alten) Hedge Accounting-Vorschriften in IAS 39 anzuwenden. IFRS-Erstanwender – also jene, die IFRS 1.B5 f. zu beachten haben – haben dieses Wahlrecht nicht. Daher würde die Anpassung von IFRS 1.B5 und .B6 an den Wortlaut in IFRS 9 nicht dazu führen, dass stattdessen eine Unschärfe bzw. Inkonsistenz mit IAS 39 entsteht.

### 4.2 Änderung von IFRS 7 – Gewinn/Verlust bei Ausbuchung

#### 4.2.1 Unklarheit

- 8 Im Mai 2011 wurde IFRS 13 erstmals veröffentlicht. Dieser änderte einige Tz. anderer IFRS, u.a. wurde IFRS 7.27-27B gestrichen. Hintergrund: IFRS 13 regelt nunmehr die Fair Value-Ermittlung übergreifend, weshalb u.a. in IFRS 7 einige Detailregelungen – hier bzgl. nicht-beobachtbarer Inputfaktoren – durch IFRS 13 ersetzt und damit überflüssig wurden. IFRS 13.72-73 rückten also an die Stelle von IFRS 7.27-27B.
- 9 Es wurde damals versäumt, den in IFRS 7.B38 enthaltenen Querverweis auf (den seither gelöschten) IFRS 7.27A ebenfalls zu streichen bzw. zu ersetzen.

#### 4.2.2 Änderungsvorschlag

- 10 Der IASB schlägt vor, in IFRS 7.B38 einen überflüssigen Verweis auf IFRS 7.27A zu streichen und durch einen Verweis auf IFRS 13.72-73 zu ersetzen.



### 4.3 Änderung der *Implementation Guidance* von IFRS 7 – drei Detailvorschriften

#### 4.3.1 Unklarheit A

- 11 Mit Einführung von IFRS 13 (Fair Value-Ermittlung) war es erforderlich, den Wortlaut in IFRS 7.28 anzupassen – wobei der Inhalt dieser Regelung unverändert blieb; Gegenstand sind Angaben bzgl. einer eventuellen Abweichung/Differenz zwischen Fair Value und Transaktionspreis eines Finanzinstruments bei Erstbewertung, das der Fair Value-Bewertung unterliegt. Unter Umständen wird diese Differenz nicht bei Erstansatz, sondern erst später ergebniswirksam erfasst (sog. „*day two gain/loss*“) – das ist konkret der Fall, wenn der Fair Value weder auf einem Marktpreis noch auf einem Bewertungsmodell mit ausschließlich marktbezogenen Bewertungsparameter beruht (faktisch Fair Value Level 3). In solchen Fällen sind gemäß IFRS 7.28 dieser Betrag und die gewählte Methode zur ergebniswirksamen Erfassung anzugeben.
- 12 Versehentlich wurde der Wortlaut in IFRS 7.IG14, welcher IFRS 7.28 veranschaulicht, nicht mit geändert. Da beide Tz. seither uneinheitlich formuliert sind, soll die Umformulierung jetzt nachgeholt werden. Eine konkrete Irritation oder Unklarheit aufgrund der derzeit unterschiedlichen Formulierungen nennt der IASB jedoch nicht.

#### 4.3.2 Unklarheit B

- 13 Die Anwendungsbeispiele in IFRS 7.IG20B sowie IG20C illustrieren die Anforderungen/Angabepflichten in IFRS 7.35H-I sowie .35M näher (betrifft Kreditrisiken). Tz. IG20B veranschaulicht die Anforderungen in Tz. 35H-I, und Tz. IG20C veranschaulicht die Anforderungen in Tz. 35M.
- 14 In Tz. IG20B wird explizit formuliert, dass das nachfolgende Beispiel für einen spezifischen Anwendungsfall (nämlich sog. POCI-Assets) nicht gilt, weshalb somit die Anforderungen der Tz. 35H-I durch IG20B nicht vollständig veranschaulicht werden.
- 15 In Tz. IG20C ist kein solch einschränkender Hinweis explizit enthalten. Es wird befürchtet, dass aufgrund des Wortlauts in Tz. IG20B irrtümlicherweise angenommen werden könnte, Tz. IG20C enthalte **implizit** eine analoge Einschränkung bzgl. Tz. 35M.

#### 4.3.3 Änderungsvorschläge

- 16 Zu A: In IFRS 7.IG14 wird der Wortlaut geändert, um Einklang mit IFRS 7.28 zu erreichen.
- 17 Zu B: In Tz. IG20B wird die vorgenannte Einschränkung durch Satzumstellung so verschoben, dass klarer wird, dass der Ausschluss des genannten Spezialfalls nur auf Tz. 35H-I, aber nicht auf Tz. 35M bezogen ist – somit der Irrtum nicht mehr bestehen dürfte. Ferner wird in diesem Zuge IFRS 7.IG1 (= Einleitung zu den Leitlinien) ergänzt, wodurch allgemeingültig klargestellt wird, dass die Leitlinien insgesamt „nicht alle Anforderungen in IFRS 7“ – sondern eben nur einige – näher erläutern.



---

## 4.4 Änderung von IFRS 9 – Ausbuchung Leasingverbindlichkeit

### 4.4.1 Unklarheit

- 18 In IFRS 9.2.1(b) wird bzgl. Anwendungsbereich geregelt, dass beim Leasingnehmer bilanzierte Leasingverbindlichkeiten – obwohl grds. vom Anwendungsbereich des IFRS 9 ausgenommen – den Ausbuchungsvorschriften von IFRS 9 unterliegen. Dazu wird in Tz. 2.1(b) auf die Ausbuchungsvorschrift in IFRS 9.3.3.1 (= Ausbuchung dann, wenn Verpflichtung erloschen) explizit verwiesen. Ein Verweis auf die ebenfalls anwendbare Vorschrift in IFRS 9.3.3.3 (= etwaige Ausbuchungsdifferenz ist im Periodenergebnis zu erfassen) existiert nicht. Gleichwohl sind beide Vorschriften sukzessive anzuwenden.
- 19 Wenn eine Leasingverbindlichkeit ausgebucht wird, ist denkbar, dass ein Ergebniseffekt entsteht (d.h. eine Differenz wird bei Ausbuchung P&L-wirksam erfasst). Denkbar ist aber auch, dass bei Ausbuchung keine Differenz ergebniswirksam erfasst wird, weil z.B. stattdessen das Nutzungsrecht angepasst wird.
- 20 Da bzgl. Ausbuchung von Leasingverbindlichkeiten der Verweis auf Tz. 3.3.3 fehlt, ist unklar, ob der Leasingnehmer eine etwaige Ausbuchungsdifferenz ergebniswirksam ausweisen oder auf eine andere Weise (etwa durch Anpassung des Nutzungsrechts) erfassen darf oder muss.

### 4.4.2 Änderungsvorschlag

- 21 In IFRS 9.2.1(b) wird nun ein Verweis auf Tz. 3.3.3 ergänzt.



## 4.5 Änderung von IFRS 9 – Begriff „Transaktionspreis“

### 4.5.1 Unklarheit A

- 22 In IFRS 9 wird der Begriff „*transaction price*“ mehrfach verwendet. Allerdings ist dessen Bedeutung nicht einheitlich. Zum einen wird „*transaction price*“ im Zusammenhang mit Verbindlichkeiten aus LuL und unter explizitem Verweis auf IFRS 15 verwendet (IFRS 9.5.1.3), zum anderen im Zusammenhang mit der Fair Value-Ermittlung (für eine zu zahlende oder zu erhaltende Gegenleistung, Tz. 5.1.1A, B5.1.1 und B5.1.2A), und zwar ohne Verweis auf IFRS 15. Im ersten Fall ist „*transaction price*“ ein unternehmensspezifischer Wert, im anderen ein marktbezogener Wert.
- 23 Unter den Begriffsdefinitionen (IFRS 9.App. A) wird bzgl. „*transaction price*“ auf IFRS 15 verwiesen. Dieser Verweis ist verwirrend – und letztlich auch unnötig –, weil dadurch fraglich scheint, ob neben Tz. 5.1.3 (mit explizitem Verweis auf IFRS 15) auch in den übrigen Tz. von IFRS 9 das Begriffsverständnis von IFRS 15 gilt.

### 4.5.2 Unklarheit B

- 24 In IFRS 9.5.1.3 wird zwecks Erstbewertung einer Verbindlichkeit aus LuL der „*transaction price (as defined in IFRS 15)*“ festgelegt.
- 25 Gemäß IFRS 15.105 sind „*unconditional rights to consideration*“ als separate Verbindlichkeit auszuweisen. Deren Buchwert bei Erstansatz kann ggf. vom „*transaction price recognised as revenue*“ abweichen. Dies veranschaulicht IFRS 15 in den *Illustrative Examples* (Beispiel 40). Darin wird als Verbindlichkeit ein höherer Betrag ausgewiesen als die erfassten Erlöse, da die Erlöse (= „Transaktionspreis“) einen erwarteten Mengenrabatt einbeziehen, während die Vertragsverbindlichkeit anhand des (höheren) Verkaufspreises ohne Rabatt bewertet wird.
- 26 Dadurch erscheint bei Anwendung von IFRS 9.5.1.3 fraglich, mit welchem Betrag die Verbindlichkeit gemäß IFRS 9 erstmals anzusetzen ist.

### 4.5.3 Änderungsvorschläge

- 27 Zu A: Bei den Begriffsdefinitionen (IFRS 9, App. A) wird der Begriff „*transaction price*“ nebst Verweis auf IFRS 15 gestrichen.
- 28 Zu B: In Tz. 5.1.3 wird der Begriff „*transaction price (as defined in IFRS 15)*“ ersetzt durch „*amount determined by applying IFRS 15*“.



## 4.6 Änderung von IFRS 10 – Bestimmung eines „de facto agent“

### 4.6.1 Unklarheit

- 29 Eine Formulierung in IFRS 10.B74 könnte in Widerspruch zu IFRS 10.B73 stehen.
- 30 Gemäß B73 muss ein Investor bei der Beurteilung von „Kontrolle“ sein Verhältnis zu Dritten prüfen und hierbei feststellen, ob jene Dritten in seinem Auftrag handeln („*parties are acting on the investor's behalf*“) – und folglich de-facto-Agenten sind („*ie. they are de facto agents*“). Bei dieser Beurteilung ist Ermessen auszuüben.
- 31 B74 stellt klar, wann jene Dritten de-facto-Agenten sind. Dazu lautet Satz 2 bislang, dass jene Dritten de-facto-Agenten sind, wenn (i) der Investor selbst oder (ii) solche, die die Aktivitäten des Investors bestimmen („*those that direct the activities of the investor*“), jene Dritten zum Handeln im Auftrag des Investors anweisen können. Diese Formulierung irritiert und könnte womöglich B73 widersprechen – denn: Gemäß B73 ist Ermessen auszuüben, während gemäß B74 jene Dritten **zwingend** de-facto-Agenten **sind** – und zwar ohne explizites Ermessen.

### 4.6.2 Änderungsvorschlag

- 32 B74 soll nun umformuliert werden. Der vorgeschlagene neue Wortlaut differenziert wie folgt:
- (i) Dritte, welche im Auftrag des Investors handeln, **sind** de-facto-Agenten, wenn der Investor selbst jene Dritten zum Handeln in seinem Namen anweisen kann (= gekürzter Satz 2);
  - (ii) Dritte, welche im Auftrag des Investors handeln, **können** de-facto-Agenten **sein**, wenn solche, die die Aktivitäten des Investors bestimmen, jene Dritten zum Handeln im Namen des Investors anweisen können (= neuer Satz 3).
- 33 Faktisch räumt der geänderte Wortlaut nun Spielraum bei der Beurteilung des Status‘ (de-facto-Agent Ja/Nein) ein, da jene Dritten nur dann zwingend de-facto-Agenten **sind**, wenn der Investor selbst diese Dritten anweisen kann (→ obiger „Fall (i)“), während jene Dritten de-facto-Agenten **sein können**, falls solche, die die Aktivitäten des Investors bestimmen, jene Dritten anweisen können (→ obiger „Fall (ii)“).
- 34 B73 bleibt unverändert.



## 4.7 Änderung von IAS 7 – Begriff „Anschaffungskostenmethode“

### 4.7.1 Unklarheit

- 35 IAS 7.37 begrenzt, welche Zahlungsströme im Fall eines „Investments in ein assoziiertes Unternehmen, Joint Venture oder Tochterunternehmen“ in der Kapitalflussrechnung darzustellen sind. In IAS 7.37 ist ein Verweis auf die „Anschaffungskostenmethode“ (*cost method*) enthalten. Dieser Begriff wurde 2008 durch Amendments betreffend „Investments in ein assoziiertes Unternehmen, Joint Venture oder Tochterunternehmen“ aus den IFRSs entfernt, seither wird er nicht mehr verwendet bzw. nicht definiert.
- 36 Der genannte Verweis in IAS 7.37 wurde versehentlich nicht entfernt und ist daher möglicherweise irritierend.

### 4.7.2 Änderungsvorschlag

- 37 In IAS 7.37 wird „Anschaffungskostenmethode“ durch den Begriff „zu Anschaffungskosten“ (*at cost*) ersetzt.

## 5 Fragen an den IFRS-FA

1. Stimmt der IFRS-FA den Änderungsvorschlägen zu?
2. Wenn nicht, welche Anmerkungen möchte der IFRS-FA im Rahmen einer Stellungnahme an den IASB machen?