

© DRSC e.V.	Zimmerstr. 30	10969 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

Sitzung:	56. IFRS-FA / 27.01.2017 / 11:00 – 12:00 Uhr
TOP:	07 – EFRAG Draft Endorsement Advices
Thema:	DEA zum AIP 2014-2016, zur Änderung von IAS 40 und zu IFRIC 22
Unterlage:	56_07_IFRS-FA_EFRAG_DEA_CN

1 Sitzungsunterlagen für diesen TOP

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

Nummer	Titel	Gegenstand
56_07	56_07_IFRS-FA_EFRAG_DEA_CN	Cover Note
56_07a	56_07a_IFRS-FA_EFRAG_DEA_ IAS21_SN_DRSC	Stellungnahme des IFRS-FA zu DI/2015/2

Stand der Informationen: 13.01.2017.

2 Ziel der Sitzung

- 2 In Vorbereitung auf das Indossierungsverfahren soll der IFRS-FA zu folgenden Themen Stellung nehmen:
- Sammel-Änderungsstandard *Annual Improvements to IFRSs 2014-2016 Cycle*,
 - Änderungen an IAS 40 bzgl. *Transfers of Investment Property (Amendments to IAS 40)*,
 - IFRIC 22 *Foreign Currency Transactions and Advance Consideration*.
- 3 Da die *Draft Endorsement Advices* (DEA) seitens EFRAG vsl. erst Mitte Februar 2017 veröffentlicht werden, möchten wir den IFRS-FA schon jetzt auf Basis der endgültigen Änderungen und dem aktuellen Diskussionsstand bei EFRAG (dies wird mündlich vorgetragen) um seine Meinung bitten. In diesem Zuge wird der IFRS-FA gebeten, die Fragen 1 bis 4 (s.u.) zu den Inhalten und zum weiteren Vorgehen zu beantworten.

3 Detailinformationen zum AIP 2014-2016

- 4 Am 19. November 2015 veröffentlichte der IASB den Entwurf ED/2015/10 *Annual Improvements to IFRSs 2014-2016 Cycle* als 8. Sammel-Änderungsstandard, der bis zum 17. Februar 2016 kommentiert werden konnte. Die Veröffentlichung der finalen Anpassungen vom IASB erfolgte am 8. Dezember 2016 und enthält die folgenden Anpassungen, welche sich im Wesentlichen nicht vom zuvor veröffentlichten Entwurf unterscheiden:
- In IFRS 1 werden die kurzzeitigen Befreiungen in den Tz. E3-E7 gestrichen, da sie ihren beabsichtigten Zweck erfüllt haben.
 - Für den Anwendungsbereich von IFRS 12 wird präzisiert, dass die in IFRS 12 geforderten Angaben (außer Tz. B10-B16) auch für zur Veräußerung gehaltene Beteiligungen oder für aufgegebene Geschäftsbereiche im Sinne von IFRS 5 gelten.
 - In IAS 28.18 wird klargestellt, dass ein Unternehmen Beteiligungen an assoziierten Unternehmen und Gemeinschaftsunternehmen erfolgswirksam zum beizulegenden Zeitwert (*fair value through profit or loss*) auf Basis jedes einzelnen Investments bewerten darf.
- 5 Die Änderung von IFRS 12 ist ab 1. Januar 2017, die übrigen beiden Änderungen sind ab 1. Januar 2018 verpflichtend anzuwenden; eine frühere Anwendung ist zulässig.
- 6 Die DRSC-Stellungnahme zum ED/2015/10 wurde am 4. Januar 2016 an den IASB übermittelt. Darin begrüßt das DRSC vollkommen die vom IASB vorgeschlagenen Änderungen an IFRS 1, IFRS 12 und IAS 28. Wir haben zusätzlich lediglich auf die unklare Grenze hingewiesen, wann der IASB Themen im Rahmen eines AIP und wann als *narrow-scope amendment* adressiert.
- 7 Zum AIP 2014-2016 wird dem IFRS-FA folgende Frage gestellt:

Frage 1:

Stimmt der IFRS-FA dem Vorgehen zu, die Stellungnahme zum DEA zum AIP 2014-2016 außerhalb der FA-Sitzung zu verabschieden, sofern der DEA entsprechend der aktuellen Diskussionslage bei EFRAG keine weiteren offenen/kritischen Punkte beinhaltet und eine Indosierung empfohlen wird?



4 Detailinformationen zu den Änderungen an IAS 40

- 8 Am 19. November 2015 veröffentlichte der IASB den Entwurf ED/2015/9 *Transfers of Investment Properties (Proposed amendment to IAS 40)*. Mit diesem Entwurf soll IAS 40.57 klargestellt werden: Dort wird geregelt, ob/wann ein Vermögensgegenstand in den/aus dem Status als eine als Finanzinvestition gehaltene Immobilie wechselt. Bisher ist das im Entwurf aufgegriffene Fallbeispiel, dass eine Immobilie in der Entstehung/Entwicklung ist und sich in dieser Phase die Verwendungsabsicht ändert, unregelt. Gemäß ED/2015/9 soll das Prinzip in Tz. 57 gestärkt werden und die dortige Liste künftig als nicht abschließend formuliert werden. Der Entwurf konnte bis zum 18. Februar 2016 kommentiert werden.
- 9 Am 8. Dezember 2016 wurde die finale Änderung von IAS 40 vom IASB veröffentlicht. IAS 40.57 enthält nunmehr eine nicht abschließende Liste von Beispielen, wobei das Beispiel (a) so umformuliert wurde, dass das diskutierte Fallbeispiel – nämlich die Nutzungsänderung einer in Bau/Entwicklung befindlichen Immobilie – explizit enthalten ist. In diesem Zuge wurde – ebenfalls im Gegensatz zum Entwurf – in IAS 40.58 eine Aussage gestrichen, die mit der Änderung von IAS 40.57 unrichtig geworden wäre. Die Änderung von IAS 40 ist ab 1. Januar 2018 verpflichtend anzuwenden; eine frühere Anwendung ist zulässig.
- 10 Der IFRS-FA hatte sich bereits im Februar 2015 erstmals mit dem Thema befasst, als das IFRS Interpretations Committee (IFRS IC) das Thema diskutierte und den Änderungsvorschlag erarbeitete. Der IFRS-FA hat sich nach Veröffentlichung des ED im Dezember 2015 nochmals – in Kürze – mit dem Thema beschäftigt. Zu beiden Zeitpunkten hat der IFRS-FA die Änderung von IAS 40 in der vorgeschlagenen Form begrüßt. Dies wurde auch offiziell im Rahmen der DRSC-Stellungnahme vom 4. Januar 2016 zu ED/2015/9 bekundet. Einschränkungen bzw. Kritikpunkte wurden nicht geäußert.
- 11 Zur Änderung von IAS 40 wird dem IFRS-FA folgende Frage gestellt:

Frage 2:

Stimmt der IFRS-FA dem Vorgehen zu, die Stellungnahme zum DEA zur IAS 40-Änderung außerhalb der FA-Sitzung zu verabschieden, sofern der DEA entsprechend der aktuellen Diskussionslage bei EFRAG keine weiteren offenen/kritischen Punkte beinhaltet und eine Indosierung empfohlen wird?



5 Detailinformationen zu IFRIC 22

5.1 Hintergrund

- 12 Das IFRS IC erhielt 2014 eine Anfrage hinsichtlich der Bestimmung des Wechselkurses bei Erlöstransaktionen in einer Fremdwährung gemäß IAS 21 *Auswirkungen von Wechselkursänderungen* in den Fällen, in denen der Kunde Vorauszahlungen leistet. Im November 2014 entschied das IFRS IC, eine Interpretation zu erarbeiten. Der Interpretationsentwurf DI/2015/2 *Foreign Currency Transaction and Advance Consideration* wurde am 21. Oktober 2015 veröffentlicht.
- 13 Der Anwendungsbereich des Interpretationsentwurfs geht über die ursprüngliche Anfrage hinaus und umfasst nicht nur die Erlöserfassung, sondern auch die Erfassung anderer Transaktionen in Fremdwährung. Gemäß Entwurf ist der Tag des Geschäftsvorfalles i.S.d. IAS 21.21-22 der frühere aus
- dem Tag der erstmaligen Erfassung des nicht monetären aktiven oder passiven Abgrenzungspostens und
 - dem Tag der Erfassung des Vermögenswerts, Aufwands oder Ertrags (oder eines Teils davon) in der Bilanz/GuV.
- Bei schrittweiser Erfassung einer Transaktion wird der Tag des Geschäftsvorfalles für jeden Schritt bestimmt.
- 14 Hinsichtlich der Erstanwendung wird im Entwurf das Wahlrecht vorgeschlagen, die Interpretation entweder retrospektiv in Übereinstimmung mit IAS 8 *Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden, Änderungen von Schätzungen und Fehler* oder prospektiv anzuwenden.
- 15 Am 5. Februar 2016 wurde die Stellungnahme von EFRAG veröffentlicht, in der EFRAG die im Entwurf vorgeschlagenen Regelungen begrüßte.

5.2 Bisherige Diskussionspunkte des DRSC

- 16 Der IFRS-FA des DRSC hat am 19. Januar 2016 seine Stellungnahme zum Interpretationsentwurf an das IFRS IC übermittelt (siehe Sitzungsunterlage **56_07a**). Darin stimmt der Fachausschuss grundsätzlich dem Inhalt des Entwurfs zu, weist jedoch darauf hin, dass die vorgeschlagene Vorgehensweise eine - jedoch nicht die einzig mögliche - Interpretation der Regelungen des IAS 21 ist, auf die im Interpretationsentwurf verwiesen wurde. Diese Vorgehensweise basiert auf dem Verständnis, dass die Lieferung von Gütern bzw. Erbringung von Leistungen und der Erhalt oder die Zahlung einer Gegenleistung Teile einer Transaktion i.S.d. IAS 21.22 sind („*one-transaction-approach*“). Nach Auffassung des IFRS-FA kann eine Transaktion i.S.v. IAS 21.22 auch als ein Teil des Mehrkomponentengeschäfts interpretiert werden („*multi-transaction-approach*“).



- 17 Ferner weist der Fachausschuss in seiner Stellungnahme darauf hin, dass der Interpretationsentwurf zum einem zur unterschiedlichen Behandlung von Transaktionen in Fremdwährung und in funktionaler Währung führt (so würde beispielsweise bei einer Umsatzrealisation zum selben Zeitpunkt die Höhe der Umsatzerlöse bei beiden Transaktionen unterschiedlich ausfallen) und zum anderen zur unterschiedlichen Höhe des zugrundeliegenden Vermögensgegenstands, Aufwands oder Ertrags, abhängig vom Zahlungszeitpunkt.
- 18 Schließlich hinterfragt der Fachausschuss in seiner Stellungnahme die Zusammenwirkung der vorgeschlagenen Vorgehensweise mit den Hedge Accounting-Regelungen des IFRS 9 *Finanzinstrumente* (bzw. IAS 39 *Finanzinstrumente: Ansatz und Bewertung*), insbesondere in Bezug auf die Hedge-Dokumentation.

5.3 Finale Interpretation und Unterschiede zum Entwurf

- 19 Am 8. Dezember 2016 hat der IASB die IFRIC 22 *Foreign Currency Transaction and Advance Consideration* veröffentlicht. Hiermit wird, wie im Entwurf vorgeschlagen, jedoch mit einigen Umformulierungen, klargestellt, dass zur Bestimmung des Wechselkurses der bei der erstmaligen Erfassung des zugehörigen Vermögenswerts, Aufwands oder Ertrags verwendet wird, derjenige Zeitpunkt zugrunde zu legen ist, zu dem ein Unternehmen den nichtmonetären Vermögenswert oder die nichtmonetäre Schuld, die aus der Vorauszahlung entstehen, erstmalig ansetzt. Die Interpretation ist ab 1. Januar 2018 verpflichtend anzuwenden; eine frühere Anwendung ist zulässig.
- 20 Der inhaltliche Unterschied zum Interpretationsentwurf betrifft die Änderung an IFRS 1 *Erstmalige Anwendung der International Financial Reporting Standards*, welche im Entwurf nicht enthalten war. Danach brauchen die IFRS-Erstanwender IFRIC 22 auf die Vermögensgegenstände, Aufwendungen und Erträge nicht anzuwenden, wenn diese vor dem Tag der Umstellung auf IFRS erfasst wurden.

5.4 Weiteres Vorgehen

- 21 Der IFRS-FA wird gebeten, in der aktuellen Sitzung die finalen Regelungen der IFRIC 22 vor dem Hintergrund der in der Stellungnahme zum Interpretationsentwurf geäußerten Anmerkungen und im Hinblick auf die anstehende Indossierung zu diskutieren und zu entscheiden, ob (und welche) Diskussionspunkte bzw. Vorbehalte in der Antwort zum DEA enthalten sein sollen. Es wird vorgeschlagen, den DEA zu IFRIC 22 in der nächsten Sitzung des IFRS-FA im März 2017 zu erörtern.

22 Zur Interpretation 22 werden dem IFRS-FA folgende Fragen gestellt:

Frage 3:

Sieht der IFRS-FA bei IFRIC 22 kritische Punkte, die gegen eine Indossierungsempfehlung sprechen? Wenn ja, welche?

Frage 4:

Stimmt der IFRS-FA dem Vorgehen zu, die Erörterung der Stellungnahme zum DEA zu IFRIC 22 in der nächsten FA-Sitzung am 9./10. März 2017 fortzusetzen?