



Ergebnisbericht zur 45. RIC - Sitzung

vom 25. März 2011

Im Rahmen der 45. RIC - Sitzung werden die folgenden Tagesordnungspunkte behandelt:

- **Sitzung des IFRS Interpretations Committee am 10. / 11. März 2011**
- **Berichterstattung über Aktivitäten des DSR**
- **Vorläufige Agendaentscheidung**
Ausgabe von Eigenkapitalinstrumenten im Rahmen anteilsbasierter Vergütungszusagen bei Einbehalt von Anteilen zur Deckung der Lohn- bzw. Einkommensteuer
- **Agendaentscheidung**
Abgrenzung der Änderung einer Rechnungslegungsmethode von der Änderung einer rechnungslegungsbezogenen Schätzung
- **Termine der nächsten Sitzungen**

Sitzung des IFRS Interpretations Committee am 10. / 11. März 2011

Zunächst lässt sich das RIC über den aktuellen Stand der *Draft Interpretation DI/2010/1*

Abraumbeseitigungskosten während der Produktionsphase im Tagebau (*Stripping Costs in the Production Phase of a Surface Mine*) informieren. Der vom IFRS IC veröffentlichte Entwurf einer Interpretation stieß von Seiten der interessierten Öffentlichkeit insbesondere hinsichtlich der Abgrenzung der *stripping campaign* sowie der Einführung des Begriffs der *routine stripping costs* auf Ablehnung. Im Rahmen der vor diesem Hintergrund notwendigen Überarbeitung des Entwurfs einigte sich das Committee daher in Bezug auf die Aktivierung von Abraumbeseitigungskosten auf einen neuen Ansatz.

Gemäß diesem neu strukturierten Ansatz ist in Bezug auf die Aktivierung danach zu differenzieren, ob die Kosten auch in künftigen Perioden wirtschaftlichen Nutzen stiften. Des Weiteren wurde eine entsprechend angepasste Vorgehensweise zur Bestimmung der in einer Periode zu erfassenden Abschreibungen vorgestellt. Es wurde angekündigt, dass dem IFRS IC ein auf dieser Basis überarbeiteter Interpretationsentwurf in seiner nächsten Sitzung im Mai 2011 zur weiteren Diskussion vorgelegt wird.

In Bezug auf den vom RIC eingereichten Themenvorschlag zu IAS 16 und IAS 38 hinsichtlich bedingter Preisvereinbarungen bei Sach-

anlagen und immateriellen Vermögenswerten (*Contingent Pricing of Property, Plant and Equipment and intangible Assets*) hat das IFRS IC sich zunächst mit der Frage des Ansatzes und der Zugangsbewertung auseinandergesetzt. Sofern die Verpflichtung zur Leistung eines bedingten Preisbestandteils auf einer vertraglichen Vereinbarung basiert, sind die Regelungen der IAS 32 / IAS 39 (bzw. IFRS 9) anzuwenden, so dass zum Anschaffungszeitpunkt des Vermögenswerts eine finanzielle Verbindlichkeit in Höhe des beizulegenden Zeitwerts der bedingten Zahlungsverpflichtung zu erfassen ist. Korrespondierend ist gemäß der Definition des Begriffs der Anschaffungskosten nach IAS 16 bestimmt, dass sich deren Höhe im Zugangszeitpunkt nach dem Wert der dem Verkäufer hingegebenen Gegenleistung bestimmt – und zwar auf Basis des beizulegenden Zeitwerts, sofern dieser verlässlich bestimmt werden kann. In diesem Zusammenhang hat das IFRS IC hervorgehoben, dass die oben dargestellten Bilanzierungsvorschriften denen entsprechen, die gemäß IFRS 3 auf bedingte Kaufpreisvereinbarungen in Zusammenhang mit einem Unternehmenszusammenschluss (bzgl. Ansatz und erstmaliger Bewertung) anzuwenden sind.

Auf dieser Basis hat sich das Committee sodann mit der Kernfrage beschäftigt, ob Folgebewertungsanpassungen der jeweiligen Verbindlichkeit als eine Anpassung der Anschaffungskosten des erworbenen Vermögenswerts oder erfolgswirksam zu erfassen sind. Für eine erfolgswirksame Erfassung sprechen die Bilanzierungsvorschriften gem. IAS 39 bzw. IFRS 9 (sowie auch IFRS 3 - analog), für die nachträgliche Anpassung der Anschaffungskosten wurde teilweise auf Basis einer Analogie zu IFRIC 1 *Änderungen bestehender Rückstellungen für Entsorgungs-, Wiederherstellungs- und ähnliche Verpflichtungen* argumentiert. Die zuständigen Mitarbeiter des IASB wurden für die nächste Sitzung mit einer weitergehenden Analyse dieser Kernfrage beauftragt.

Das RIC lässt sich weiterhin über den vom IFRS IC beschlossenen Lösungsvorschlag zum Ansatz und zur Folgebewertung von separat geschriebenen Verkaufsoptionen in Bezug auf nicht beherrschende Anteile (*put options written over non-controlling interests – NCI Puts*) informieren. Das Committee wird den IASB darum bitten, für die oben genann-

ten Puts eine beschränkte Ausnahme vom Anwendungsbereich des IAS 32 vorzusehen, so dass die Vorschrift des IAS 32.23 auf diese Puts nicht mehr anzuwenden ist. Vielmehr würden für sie die Vorschriften des IAS 39 bzw. IFRS 9 anzuwenden sein, so dass sie als Derivate zu behandeln sind.

Im Anschluss werden drei Agendaentscheidungen zu IAS 8, IAS 37 und IFRS 2 vorgestellt – in allen drei Fällen wird das IFRS IC die Themenvorschläge nicht in seine Agenda aufnehmen. Die Agendaentscheidung zu IAS 8 nimmt Bezug auf die Auswahl und Anwendung von Rechnungslegungsmethoden, die zu IAS 37 auf die (Nicht-) Berücksichtigung des eigenen Kreditrisikos (sog. *own credit risk*) in Zusammenhang mit dem Abzinsungssatz gem. para. 47 dieses Standards.

Mit der Fragestellung, die der Agendaentscheidung zu IFRS 2 (*share based payment awards settled net of tax withholding*) zugrunde liegt, hatte sich das Committee bereits in seinen Sitzungen im September und November 2010 befasst. In dem eingereichten Themenvorschlag wurde um Klärung gebeten, wie anteilsbasierte Vergütungen, bei denen das bilanzierende Unternehmen einen Teil der Anteile zurückbehält, um diese Anteile zur Begleichung der in diesem Zusammenhang entstehenden Lohnsteuer (bzw. Einkommensteuer) des Arbeitnehmers bzw. des Begünstigten zu verwenden, nach IFRS 2 zu behandeln sind. Konkret wurde dem IFRS IC die Frage gestellt, ob die zurückbehaltenen Anteile als anteilsbasierte Vergütungen (1) mit Ausgleich durch Eigenkapitalinstrumente oder (2) mit Barausgleich zu behandeln sind.

Nachdem das Committee im September 2010 in Bezug auf diese Frage vorläufig zu dem Ergebnis gelangt war, dass die Regelungen des IFRS 2 eindeutig sind, da es sich insoweit um anteilsbasierte Vergütungen mit Barausgleich handelt und es keiner weiteren Klarstellung bedarf, wird im Rahmen der oben angesprochenen Agendaentscheidung eine andere Position wie folgt vertreten: die Anwendung der Vorschriften des IFRS 2 auf die in der Themeneingabe geschilderten Sachverhalte verursacht einige Schwierigkeiten, wie z.B. die separate Klassifizierung von Komponenten einer einzelnen anteilsbasierten Vergütungsvereinbarung. Diesen Schwierigkeiten könne nur durch eine Änderung des IFRS 2 begeg-

net werden, so dass das Committee dem Board zu empfehlen beschließt, die Fragestellung im Rahmen des künftigen Arbeitsprogramms des IASB in Bezug auf IFRS 2 zu adressieren.

Abschließend wird auf die vom IFRS IC geführte Diskussion zum *Post Implementation Review* und die beim Committee derzeit in Vorbereitung befindlichen Themen eingegangen.

Das IFRS IC hat in seiner Sitzung im März keine vorläufigen Agendaentscheidungen getroffen, zu denen regelmäßig die Möglichkeit zur schriftlichen Stellungnahme gewährt wird.

Berichterstattung über Aktivitäten des DSR

Das RIC lässt sich über die 153. und 154. 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 Agendaentscheidung

Das RIC hat sich mit dem folgenden Sachverhalt auseinandergesetzt und ist zu dem unten ausgeführten vorläufigen Beschluss gelangt. In der nächsten Sitzung beabsichtigt das RIC, zu diesem Sachverhalt einen endgültigen Beschluss 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.

- **Ausgabe von Eigenkapitalinstrumenten im Rahmen anteilsbasierter Vergütungszusagen bei Einbehalt von Anteilen zur Deckung der Lohn- bzw. Einkommensteuer**

Das IFRS IC hat sich mit der Fragestellung befasst, wie anteilsbasierte Vergütungen nach IFRS 2 zu behandeln sind, bei denen das bi-

lanzierende Unternehmen einen Teil der Anteile zurückbehält, um diese Anteile zur Begleichung der in diesem Zusammenhang entstehenden Lohnsteuer (bzw. Einkommensteuer) des Arbeitnehmers bzw. Begünstigten zu verwenden. Konkret war dem IFRS IC die Frage vorgelegt worden, ob die zurückbehaltenen Anteile als anteilsbasierte Vergütungen (1) mit Ausgleich durch Eigenkapitalinstrumente oder (2) mit Barausgleich zu behandeln sind. Hinsichtlich weiterer Einzelheiten und zur Entscheidung des Committee's, das Thema nicht in seine Agenda aufzunehmen, wird auf die obigen Ausführungen zur Berichterstattung über die Sitzung des IFRS IC verwiesen.

Bereits in vorangegangenen Sitzungen hatte das RIC vorläufig die Absicht bekundet, zu dieser Fragestellung eine Verlautbarung zu erarbeiten, die vor allem auf nationale steuerliche und abwicklungstechnische Besonderheiten eingehen sollte.

Auf Basis der folgenden Gründe entscheidet sich das Komitee jedoch vorläufig gegen die Erarbeitung einer solchen Verlautbarung:

- Das IFRS IC ist zu dem Schluss gelangt, dass die Anwendung der Vorschriften des IFRS 2 auf die Fragestellung einige Schwierigkeiten mit sich bringt, denen nur durch eine Änderung des IFRS 2 begegnet werden kann, so dass eindeutige Lösungen ableitbar sind. Vor dem Hintergrund dieser Feststellungen des IFRS IC sieht es das RIC als unangebracht an, an der vorläufig bekundeten Absicht zur Erarbeitung einer Verlautbarung weiter festzuhalten.
 - Die Fragestellung bezieht sich aufgrund der Weiterleitung an den Board nunmehr auf ein geplantes IASB-Projekt und es besteht – soweit für das RIC erkennbar – keine dringliche Notwendigkeit, entsprechende Leitlinien früher bereitzustellen, als dies von der Tätigkeit des IASB zu erwarten wäre.
-

Agendaentscheidung

Agendaentscheidungen des RIC stellen keine Interpretationen im Sinne des § 342 Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 HGB und keine RIC Anwendungshinweise IFRS dar. Diese beiden Verlautbarungsarten des RIC werden ausschließlich nach intensiven Beratungen und gemäß des vorgegebenen Due Process einschließlich der Zustimmung durch den DSR veröffentlicht.

- **Abgrenzung der Änderung einer Rechnungslegungsmethode von der Änderung einer rechnungslegungsbezogenen Schätzung**

Das RIC hat am 20. Dezember 2010 eine Agendaentscheidung zur geänderten Vorgehensweise bei der Bestimmung des Abzinsungssatzes gem. IAS 19.78 ff. veröffentlicht (das RIC war gefragt worden, ob die geänderte Vorgehensweise als Änderung einer Rechnungslegungsmethode oder als Änderung einer rechnungslegungsbezogenen Schätzung im Sinne von IAS 8 zu behandeln ist). Im Rahmen seiner Diskussion der vorgelegten Anfrage hat das RIC im Dezember 2010 festgestellt, dass die Zuordnung eines Sachverhalts zu einer der beiden Kategorien nicht immer zweifelsfrei möglich ist.

Vor diesem Hintergrund hat das RIC in seiner 44. Sitzung im Januar 2011 die mögliche Eingabe des Themas als *Potential Agenda Item Request* (PAIR) beim IFRS IC in Erwägung gezogen: Wie sind in abstrakter Form

- Änderungen von Rechnungslegungsmethoden i.S.v. IAS 8 und
 - Änderungen von rechnungslegungsbezogenen Schätzungen i.S.v. IAS 8
- voneinander zu unterscheiden?

Das RIC diskutierte in der 44. Sitzung zunächst mögliche Abgrenzungen der beiden mit unterschiedlichen Konsequenzen für die Rechnungslegung versehenen Änderungsarten (retrospektive Anwendung versus prospektive Erfassung). Wenngleich im Rahmen der Debatte durchaus unterschiedliche Möglichkeiten zur Abgrenzung der beiden Änderungsarten dargestellt werden, beschließt das RIC, den Themenvorschlag aus den folgenden wesentlichen Gründen nicht beim IFRS IC einzureichen:

- Die Vorschrift des IAS 8.35 Satz 2 lässt erkennen, dass den Verfassern des Standards die Abgrenzungsproblematik durchaus bewusst war. Die Bilanzierenden haben sich demnach zunächst in angemessener und zumutbarer Weise darum zu bemühen, die Abgrenzungsfrage zu beantworten. Wenn gleichwohl eine Klärung nicht möglich ist, greift IAS 8.35 Satz 2, wonach im Zweifel eine Schätzungsänderung vorliegt. Für jeden Anwendungsfall

besteht letztlich eine angemessen klare Handlungsvorgabe.

- Zur Adressierung der geschilderten Abgrenzungsschwierigkeiten würde eine für die Praxis hilfreiche Interpretation tendenziell einen regelbasierten Charakter annehmen. Im Kontext eines prinzipienorientierten Regelwerks wie den IFRS wäre eine solche Interpretation jedoch kontraproduktiv. In diesem Zusammenhang ist auch davon auszugehen, dass das IFRS IC die Erarbeitung einer Interpretation als *Application Guidance* einstufen würde, deren Erarbeitung das Committee nicht als Teil seiner Aufgaben betrachtet.
- Es ist weiter davon auszugehen, dass die vom IFRS IC zu beachtenden Kriterien für die Aufnahme des Themas in sein Arbeitsprogramm als nicht erfüllt angesehen werden. Diese Einschätzung bezieht sich sowohl auf die für die Erarbeitung einer Interpretation als auch auf die zur Adressierung des Themas im Rahmen des Annual Improvement Process (AIP) zu beachtenden Kriterien.

Termine der nächsten Sitzungen

Die nächste Sitzung des RIC wird am Donnerstag, dem **19. Mai 2011** in Berlin stattfinden. Die weiteren Sitzungstermine für das Jahr 2011 sind wie folgt festgelegt:

- 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 2011 Deutsches Rechnungslegungs Standards Committee e.V.
Alle Rechte vorbehalten