

© 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:	37. FA FB / 14.02.2025 / 08:00 – 09:30 Uhr
TOP:	08 – ED/2024/8 Provisions – Targeted Improvements to IAS 37
Thema:	Fortsetzung der Diskussion des IASB-Entwurfs ED/2024/8
Unterlage:	37_08_FA-FB_Provisions_CN

1 Sitzungsunterlagen für diesen TOP

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

Nummer	Titel	Gegenstand
37_08	37_08_FA-FB_Provisions_CN	Cover Note
37_08a	37_08a_FA-FB_Provisions_Pres	DRSC-Zusammenfassung des ED/2024/8 (leicht modifiziert ggü. FA-Unterlage 35_10a)

Stand der Informationen: 07.02.2025.

2 Ziel der Sitzung

- 2 Der FA FB wurde in der 35. Sitzung (13.12.2024) erstmals über Inhalte des IASB-Entwurfs ED/2024/8 *Provisions – Targeted Improvements – Proposed Amendments to IAS 37* (siehe frühere Unterlagen **35_10b bis 10d**) informiert, der am 12.11.2024 publiziert wurde und bis 12.03.2025 kommentiert werden kann.
- 3 Der FA FB hat in der 35./36. Sitzung (12/2024 und 01/2025) die Vorschläge im ED diskutiert und Meinungen geäußert. Diese sind in Abschn. 6 dieser Unterlage zusammengefasst.
- 4 Zudem hatte das DRSC am 27.01.2025 eine öffentliche Diskussionsveranstaltung gemeinsam mit dem IASB, EFRAG, AFRAC und FER abgehalten. In dieser wurden die Inhalte des ED der Öffentlichkeit vorgestellt und Meinungen eingeholt (siehe ebenfalls Abschn. 6 dieser Unterlage).
- 5 Der FA FB kann die Erkenntnisse aus dieser Veranstaltung und den vorherigen FA-Sitzung nun vertiefen. Der FA FB wird gebeten, seine Meinungsbildung in dieser 37. Sitzung abzuschließen.
- 6 Anschließend wird der Entwurf der DRSC-Stellungnahme erstellt und im Umlaufverfahren abgestimmt.



3 Hintergründe und Historie des IASB-Projekts

- 7 Eine Überarbeitung von IAS 37 wird seitens des IASB seit langem angestrebt. Bereits 2005, mithin nur sechs Jahre nach Verabschiedung (1998) und erstmaliger Anwendung (1. Juli 1999) von IAS 37, wurde eine umfassende Überarbeitung angestrebt und im Juni 2005 ein entsprechender [Exposure Draft](#) mit Vorschlägen für Änderungen an IAS 37 – sowie IAS 19 – veröffentlicht. Dieser Entwurf wurde nach intensiver Diskussion zunächst verworfen. Gleichwohl wurde der Bedarf für umfassende Anpassungen nicht obsolet; folglich wurden die Änderungsvorschläge überarbeitet und im Januar 2010 ein [erneuter Exposure Draft](#) mit Änderungsvorschlägen betreffend IAS 37 publiziert. Auch diese Vorschläge mündeten letztlich nicht in finale Änderungen. Vielmehr wurde [dieses Projekt](#) vom IASB Ende 2010 b.a.w. beendet.
- 8 2015 hat der IASB eingedenk der früheren (ergebnislosen) Diskussionen ein – bewusst – neues Projekt beschlossen und gestartet ([IASB-Sitzung 7/2015](#)). Dieses hatte zunächst Forschungscharakter, denn es sollte gezielt grundlegend neu erhoben werden, welcher konkrete Klarstellungsbedarf besteht. Dieses Ansinnen wurde unterstützt durch Feedback zur damals durchgeführten IASB-Agendakonsultation (gestartet im Oktober 2015). Dabei wurde explizit deutlich, dass IAS 37 nicht (mehr) grundlegend überarbeitet, sondern punktuell und gezielt angepasst werden sollte. Andererseits wurde seinerzeit das IFRS-Rahmenkonzept überarbeitet; als Teil dessen wurde auch die Definition (und dahinterstehende Konzeption) von Schulden angepasst und präzisiert. Folglich erschien es dem IASB geboten, diese Überarbeitung zunächst abzuschließen, ehe – unter Berücksichtigung dieser erwarteten Änderungen – etwaige IAS 37-Änderungen weiter erörtert werden (siehe Beschluss in [der IASB-Sitzung 4/2016](#)).
- 9 2018 hatte der IASB die Arbeiten in Sachen IAS 37 wieder aufgenommen und sein 2015 formell eingerichtetes [Pipeline-Forschungsprojekt reaktiviert](#) ([IASB-Sitzung 2/2018](#)). Nachdem das überarbeitete IFRS-Rahmenkonzept in Q1/2018 finalisiert und veröffentlicht wurde, hat der Ende 2018 das IAS 37-Projekt offiziell in sein [aktives Arbeitsprogramm](#) aufgenommen ([IASB-Sitzung 12/2018](#)). Zu diesem Beschluss war bereits absehbar, welche bisherigen Fragestellungen und Aspekte mittlerweile geklärt waren (oder schienen) und welche unverändert ungeklärt sind oder neu hinzukamen; letzteres betrifft insb. Bedarf einer IAS 37-Angleichung an das nun überarbeitete Rahmenkonzept.
- 10 Im Januar 2020 hatte der IASB sämtliche Erkenntnisse aus dem bisherigen Forschungsprojekt reviewt, dieses damit formell beendet, und als Ergebnis den verbleibenden, eng begrenzten Anpassungsbedarf für IAS 37 identifiziert und festgelegt ([IASB-Sitzung 1/2020](#)). Dieser umfasste folgende drei Aspekte: (a) Klarstellung und Vereinheitlichung des Verständnisses von Schuld, (b) Klarstellung bzgl. Kosten der Vertragserfüllung, die bei der Bewertung einzubeziehen sind, und (c) Klarstellung bzgl. Diskontierungszinssatz. Damit wurde das IAS 37-Projekt formell zum [Standardisierungsprojekt](#). Es bedurfte aber weiterer vier Jahre, bis diese Erkenntnisse insoweit reiften, als daraus konkrete Änderungsvorschläge formuliert wurden – die nun vorliegen.



4 Der IASB-Entwurf im Überblick

- 11 Am 12.11.2024 wurden der Entwurf ED/2024/8, ergänzende Vorschläge für Änderungen und Ergänzungen der IAS 37-Anwendungsleitlinien (*Implementation Guidance*, IG) sowie Erläuterungen der Beweggründe (*Basis for conclusions*, BC) publiziert. Der IASB-Entwurf und die Begleitdokumente können bis 12.03.2025 kommentiert werden.
- 12 Der Entwurf enthält Änderungsvorschläge für IAS 37, die ausschließlich den Ansatz und die Bewertung von Rückstellungen betreffen, und zwar für folgende drei Aspekte:
- Definition einer Schuld und damit der Ansatzkriterien einer Rückstellung – Klarstellung und Anpassung an die Formulierungen im IFRS-Rahmenkonzept;
 - Klarstellung, welche Kosten bei der Bewertung einer Rückstellung einzubeziehen sind;
 - Sachgerechter Diskontierungszinssatz zur Bildung des Barwerts der Verpflichtung, der als Rückstellung angesetzt wird.
- 13 Ferner werden einige wenige Änderungen an IFRS 3 (*Unternehmenszusammenschlüssen*) und IFRS 19 (*Angaben durch Unternehmen ohne öffentliche Rechenschaftspflicht*) vorgeschlagen.
- 14 Schließlich sollen einige Ergänzungen der IG die geltenden Interpretationen IFRIC 6 (*Verbindlichkeiten für Elektroschrott*) und IFRIC 21 (*Abgaben*) ersetzen.

5 Der IASB-Entwurf im Einzelnen

- 15 Die einzelnen IASB-Vorschläge werden in der beigefügten und leicht überarbeiteten DRSC-Präsentation (Unterlage **37_08a**) detailliert dargestellt.

6 Bisherige Meinungsäußerungen des FA FB

- 16 Der FA FB hat die Inhalte des ED in seiner 35. und 36. Sitzung erörtert und bislang nachstehenden vorläufigen Meinungen geäußert (**blau dargestellt**). Ergänzend wurden in der öffentlichen Veranstaltung des DRSC weitere Meinungen geäußert; diese sind ebenfalls nachstehend zusammengefasst (**rot/kursiv dargestellt**).



#1 Ansatzkriterium „gegenwärtige Verpflichtung“

- 17 Der FA FB stellt allgemein fest, dass die Klarstellungen und Änderungen abstrakt, detailliert und sehr hierarchisch strukturiert erscheinen. Es scheint fraglich, ob dies tatsächlich praktisch leicht umsetzbar ist. Sodann erörterte der FA FB die Auswirkungen dieser Klarstellung am konkreten Beispiel der Zusagen einer Reduktion von CO₂-Emissionen (siehe auch Bsp. in den IG).
- 18 Des Weiteren diskutierte der FA FB, ob diese Klarstellungen dazu führen, dass – und, wenn ja, unter welchen Umständen – der Ansatz einer Rückstellung früher erfolgt als derzeit. Dabei wurde hervorgehoben, dass die Klarstellungen den Zeitpunkt des Erstansatzes nicht ändern, sondern eben nur präzisieren, wie dies bereits anhand der bestehenden Regelungen erfolgen soll. Ausnahme hiervon ist aber der Sachverhalt in IFRIC 21, der nun mit abgeändertem Wortlaut in IAS 37 integriert wird und bei dem ein ggf. früherer Ansatz vom IASB explizit gewollt ist.
- 19 *Der Entscheidungsbaum erscheint komplex. Konkret wurde hinterfragt, warum das Merkmal „transfer“ zweifach zu prüfen ist. Hierzu wurde erläutert, dass im Rahmen des Ansatzkriteriums „gegenwärtige Verpflichtung“ zunächst entscheidend ist, ob die Natur der Verpflichtung einen „transfer“ darstellt – dies führt ggf. zum Bestehen einer gegenwärtigen Verpflichtung. Im dritten Kriterium hingegen ist dann die Wahrscheinlichkeit eines „transfer“ relevant und entscheidend dafür, ob die gegenwärtige Verpflichtung ggf. zum Ansatz einer Rückstellung führt.*
- 20 *Der Unterschied zwischen der derzeitigen Formulierung des Kriteriums in Tz. 10 („obligating event“) und dem neuen Vorschlag (obligation condition vs. past-event condition) erscheint nicht klar. Hierzu wurde erläutert, dass bisher nicht präzise genug war, ob das past event das Entstehen der Verpflichtung oder die Unvermeidlichkeit der Begleichung der Verpflichtung begründet. Nunmehr soll klar werden, dass das past event potenziell zum Entstehen der Verpflichtung führt. Auch wurde angemerkt, dass der Entscheidungsbaum nicht komplexer wird, sondern ausführlicher und dadurch präziser (in Bezug auf Kriterium (a)).*
- 21 *Ferner wurde angesprochen, dass das neu formulierte Kriterium (a) im Fall mehrerer erforderlicher Aktivitäten zu einem früheren Ansatz mit späterem Anwachsen der Rückstellung führt. Dadurch lassen sich Ansatz- und Bewertungsaspekte nicht klar voneinander trennen.*

#6 Implementation Guidance zu IAS 37 (betrifft nur Ansatzkriterium)

- 22 Die Anpassung des Entscheidungsbaums erscheint plausibel. Dieser belegt zugleich die von FA FB bereits festgestellt enorme Komplexität der Ansatzkriterien.
- 23 Unter den Beispielen wurde Bsp. 13B (Abgaben) ausführlich erörtert. Kritisch angemerkt wurde, dass dieses zumindest für die europäische Bankenabgabe nicht zutreffend ist und daher fraglich scheint, wie dieses entsprechend auszulegen wäre. Insb. erscheint nicht ganz klar, wie das Ansatzkriterium auszulegen ist, falls die Abgabe auch zu zahlen ist, wenn – vom Beispiel abweichend – die Banklizenz am letzten Tag des Geschäftsjahres nicht mehr existiert. Außerdem wurde kritisch angemerkt, dass die Detailregeln im Fall eines Rückstellungsansatzes mit anwachsendem Betrag (insb. Bsp. 13B) eine Vermischung von Ansatz und Bewertung bedeuten.



- 24 Der FA FB äußerte zudem Bedenken, ob die Beispiele die IAS 37-Grundregeln tatsächlich nur konkretisieren oder faktisch doch eigenständige Regeln beinhalten. Ferner wurde als fraglich angesprochen, ob ein Bsp. eine IFRIC-Interpretation ersetzen kann.
- 25 *Es wurde gefragt, ob sich daraus praktische Auswirkungen für Restrukturierungs-rückstellungen ergeben. Seitens des IASB wurde geäußert, dass keine Absicht besteht, die Bilanzierungspraxis hierzu zu ändern. Die Beispiele 5A/5B in den IG dienen zur Veranschaulichung.*

#2 Bewertung – einzubeziehende Kosten

- 26 Es erscheint sachlogisch, dass für Tz. 40A eine mit Tz. 68A identische Formulierung vorgeschlagen wird. Gleichwohl bleibt die bereits bekannte Frage unbeantwortet und somit Unklarheiten bestehen, welche konkreten Kosten einzubeziehen sind (Beispiel: künftige Rechtsberatungskosten im Zusammenhang mit einer Rückstellung für einen Rechtsstreit). Aus Sicht des FA FB wäre hierfür eine Klarstellung wünschenswert.
- 27 *Trotz dieser Klarstellung bleiben im Detail Unklarheiten. Bspw. scheint im Fall eines Rechtsstreits eindeutig, dass externe Kosten einzubeziehen sind, aber der Einbezug interner (Anwalts-)Kosten bleibt unklar. Hierzu wurde geäußert, dass primär beabsichtigt war klarzustellen, nach welchem Prinzip bei Liefer- oder Leistungsverträgen (und deren etwaige Verlustträchtigkeit) neben externen auch interne Vertragskosten einzubeziehen sind. Wenn andere Kosten, etwa bei einem Rechtsstreit, betroffen sind, wären – diesem Prinzip folgend – ebenfalls externe und interne Rechtsberatungskosten zu berücksichtigen.*
- 28 *Ferner können trotz des Änderungsvorschlags Unklarheiten fortbestehen, da ein unterschiedliches Begriffsverständnis („direkt zurechenbar“) existiert – etwa inwieweit anteilige Fixkosten als direkt zurechenbar gelten.*

#3 Bewertung – Diskontierungszinssatz inkl. Zusatzangaben

- 29 Der FA FB hat keine Einwände gegen den Vorschlag, nur risikofreie Diskontierungszinssätze zu verwenden. Damit dürfte eine einheitlichere Bilanzierung erreicht werden.
- 30 Andererseits verzichtet der IASB darauf, die Methoden zur Ermittlung des Diskontierungszinssatzes zu konkretisieren. Dies wird damit begründet, dass die etablierte Praxis nicht geändert werden soll (BC81). Diese Begründung erscheint dem FA FB widersprüchlich Vorschlag bzgl. risikofreier Diskontierungszinssätze, da diese für die Praxis zumindest teils Änderungen i.S.v. Methodenänderungen nach sich ziehen.
- 31 Ferner sieht der FA FB mögliche Probleme bei der Interaktion mit anderen Standards. Wenn z.B. eine Rückstellung i.Z.m. einem Rechtsstreit infolge einer Einigung oder Entscheidung zu einer definitiven Verpflichtung führt, wäre eine Verbindlichkeit nach IFRS 9 einzubuchen. Bei deren (Erst-)Bewertung wäre ein risikobehafteter Zins heranzuziehen, und eine Differenz kann entstehen. Ähnliche Differenzen können im Zuge einer Business Combination entstehen.

32 *In der Diskussion wurde angesprochen, dass im Detail dennoch gewisse Unklarheiten verbleiben. Bspw. stellt sich die Frage, welcher (risikofreie) Referenzzinssatz angemessen ist. Insb. fraglich scheint, ob auch Renditen von Industrielanleihen oder nicht hochrangiger Staatsanleihen als Diskontierungszinssatz herangezogen werden dürfen.*

#5 Zusatzangaben gemäß IFRS 19 (betrifft Diskontierungszinssatz)

33 Die vorgeschlagene Angabepflicht nach IFRS 19 und die Differenzierung gegenüber IAS 37 erscheinen plausibel.

34 *Keine Anmerkungen oder Einwände.*

#4 Erstanwendung und Übergang

35 Der Vorschlag einer grundsätzlich retrospektiven Anwendung und die beiden Ausnahmen bzw. Erleichterungen erscheinen sachgerecht. Gleichwohl wurde angemerkt, dass eine retrospektive Anwendung eine rückwirkende Beurteilung einer Rückstellung erfordert, was nur mit „hindsight“ möglich und somit ggf. problematisch ist.

36 *Hierzu gab es keine grundlegenden Einwände. Gleichwohl wurde vorgeschlagen, dass auch die Ausnahme im Fall einer Methodenänderung bzgl. der einzubeziehenden Kosten (Tz. 94D) als Wahlrecht ausgestaltet werden könnte.*

#7 Sonstiges

37 Keine Anmerkungen.

38 *Keine Anmerkungen.*

7 Weiteres Vorgehen

39 Die Kommentierungsperiode endet am 12.03.2025. Gemäß bisheriger Planung ist folgender Zeitplan für die weiteren Schritte im DRSC vorgesehen:

13.12.2024	35. FA FB-Sitzung: Erstdiskussion des IASB-Entwurfs im FA FB
21.01.2025	36. FA FB-Sitzung: Fortsetzung der Diskussion im FA FB
27.01.2025	Öffentliche (virtuelle) DRSC-Veranstaltung: Vorstellung und Diskussion des IASB-Entwurfs mit der Öffentlichkeit
14.02.2025	37. FA FB-Sitzung: Fortsetzung und Finalisierung der Diskussion
bis 12.03.2025	Abstimmung der DRSC-Stellungnahme im Umlaufverfahren
12.03.2025	Frist zur Übermittlung der DRSC-Stellungnahme an den IASB

8 Fragen an den FA FB

1. Welche Meinungen möchte der FA FB zu den Vorschlägen im IASB-ED äußern?
2. Hat der FA FB ergänzende Wünsche zum weiteren Vorgehen?