



## **Entwurf einer Fortsetzung RIC Anwendungshinweis IFRS (2009/02)**

### **Ausgewählte IFRS-Bilanzierungsfragen in Zusammenhang mit der Finanz- und Wirtschaftskrise**

#### **Vorbemerkung**

##### **Rechnungslegungs Interpretations Committee**

Das Rechnungslegungs Interpretations Committee (RIC) des Deutschen Rechnungslegungs Standards Committee e.V. (DRSC) hat die Aufgaben, Interpretationen der internationalen Rechnungslegungsstandards im Sinne von § 315a Abs. 1 HGB zu erarbeiten, die Entwicklung von Interpretationen des International Financial Reporting Interpretations Committee (IFRIC) zu begleiten, die internationale Konvergenz von Interpretationen wesentlicher Rechnungslegungsstandards zu fördern sowie Sachverhalte insbesondere auf Grund nationaler Gegebenheiten im Rahmen der gültigen International Financial Reporting Standards (IFRS) zu beurteilen. Dabei arbeitet das RIC mit dem IFRIC des International Accounting Standards Board (IASB) sowie den entsprechenden Gremien anderer nationaler Partner eng zusammen.

Die Anwendungshinweise des RIC stellen nach sorgfältiger Diskussion aller maßgeblichen Umstände, insbesondere der gültigen IFRS, des Frameworks des IASB, ggf. der *Observer Notes* und der Erörterungen im IFRIC sowie der eingegangenen Stellungnahmen die abschließende Meinung des RIC zu den behandelten Sachverhalten dar.

Der Deutsche Standardisierungsrat (DSR) hat der Veröffentlichung dieses Entwurfs einer Fortsetzung des RIC Anwendungshinweises IFRS (2009/02) zugestimmt.

Die vom RIC beschlossenen Anwendungshinweise gelten, solange keine anders lautende Regelung durch das IFRIC oder den IASB beschlossen wurde. Sie dienen als Hilfestellung für die Bilanzierung der behandelten Sachverhalte in einem Abschluss, der nach den gültigen Regelungen des IASB aufgestellt wird und entfalten keine Bindungswirkung. Unternehmen in Deutschland, die ihren Abschluss als gemäß IFRS aufgestellt kennzeichnen, wird empfohlen, die Anwendungshinweise in die Abwägung des Einzelfalles einzubeziehen.



### **Copyright**

Das urheberrechtliche Nutzungsrecht an diesem Anwendungshinweis steht dem DRSC zu. Der Anwendungshinweis ist einschließlich seines Layouts urheberrechtlich geschützt. Jede Verwertung einschließlich der Vervielfältigung und Verbreitung, der ganzen oder teilweisen Übersetzung sowie der ganzen oder teilweisen Speicherung, Verarbeitung, Vervielfältigung, Verbreitung oder sonstigen Nutzung für elektronische Speicher- und Verbreitungsmedien, die nicht durch das Urheberrecht gestattet ist, ist ohne ausdrückliche Zustimmung des DRSC unzulässig und strafbar. Wird ein Anwendungshinweis wiedergegeben, darf dieser inhaltlich nicht verändert werden. Außerdem sind der vollständige Titel des Anwendungshinweises sowie die Quelle anzugeben. Jeder Anwender kann sich bei richtiger Anwendung auf die Beachtung des Anwendungshinweises des RIC berufen.

### **Herausgeber**

Herausgeber: Deutsches Rechnungslegungs Standards Committee e. V., Zimmerstraße 30, 10969 Berlin, Tel. +49 (0)30 206412-0, Fax +49 (0)30 206412-15, E-Mail: [info@drsc.de](mailto:info@drsc.de).



## **Entwurf einer Fortsetzung RIC Anwendungshinweis IFRS (2009/02)**

### **Ausgewählte IFRS-Bilanzierungsfragen in Zusammenhang mit der Finanz- und Wirtschaftskrise**

#### **Hintergrund**

Im Rahmen der globalen Finanz- und Wirtschaftskrise, die mit dem Abschwung des US-Immobilienmarkts ihren Anfang nahm, hat eine Reihe von Bilanzierungsfragen in Zusammenhang mit einem nach IFRS aufzustellenden Abschluss eine besondere Bedeutung erfahren.

Da nach der Ansicht des RIC in diesem Zusammenhang verschiedene Klarstellungen hilfreich sind, wurde der vorliegende RIC Anwendungshinweis IFRS (2009/02) erarbeitet. Dieser soll den Unternehmen, die ihren Abschluss gemäß IFRS aufstellen, als Hilfestellung dienen.

#### **Behandelte Bilanzierungsfragen**

In seiner 34. Sitzung am 26. Mai 2009 hat das RIC beschlossen, eine Verlautbarung zu Bilanzierungsfragen im Hinblick auf die Auswirkungen der Finanz- und Wirtschaftskrise auf den IFRS-Abschluss zu veröffentlichen.

Ersteller und Abschlussprüfer sowie die interessierte Öffentlichkeit wurden in diesem Zusammenhang gebeten, bis zum 14. August 2009 Sachthemen und Problemstellungen von allgemeinem Interesse bzw. konkretisierende Hinweise zu angeführten Beispielen unter besonderer Herausstellung der aus der Finanz- und Wirtschaftskrise resultierenden Bilanzierungsfragen beim RIC einzureichen.

Nach Erörterung durch das RIC ist zu verschiedenen eingegangenen Vorschlägen und zu weiteren vom RIC identifizierten Sachverhalten dieser Anwendungshinweis erarbeitet worden.

Im Rahmen der vom RIC beabsichtigten Fortentwicklung des Anwendungshinweises 2009/02 um weitere Bilanzierungsfragen in Zusammenhang mit der Finanz- und Wirtschaftskrise wird dieser Entwurf vorgelegt.



## Hinweise zur Rechnungslegung

Die Anwendungshinweise

1. Konjunkturelles Kurzarbeitergeld
2. Negative Arbeitszeitkonten (kurzfristig)
3. Abgrenzung von Restrukturierungsmaßnahmen gem. IAS 37 von Leistungen aus Anlass der Beendigung des Arbeitsverhältnisses gem. IAS 19
4. Beachtung besonderer Berichtspflichten in Krisensituationen
5. Signifikante oder länger anhaltende Abnahme des beizulegenden Zeitwertes eines gehaltenen Eigenkapitalinstruments unter dessen Anschaffungskosten als objektiver Hinweis auf eine Wertminderung

werden im Rahmen dieses Entwurfs nicht wiedergegeben – es wird insoweit auf den am 16. Dezember 2009 veröffentlichten RIC Anwendungshinweis IFRS 2009/02 verwiesen.

Im Rahmen der Fortentwicklung sollen die folgenden beiden Hinweise in die Verlautbarung aufgenommen werden:

### **6. Abzinsungssatz nach IAS 19.78 ff.**

#### **Sachverhalt**

In IAS 19.78 (Satz 1) ist festgelegt, welcher Zinssatz zur Diskontierung der Verpflichtungen für die nach Beendigung des Arbeitsverhältnisses zu erbringenden Leistungen heranzuziehen ist. Dieser Zinssatz ist gemäß des amtlichen deutschen EU-Textes „auf der Grundlage der Renditen zu bestimmen, die am Abschlussstichtag für erstrangige, festverzinsliche Industrieforderungen am Markt erzielt werden“. Abweichend von dieser Übersetzung orientieren sich in Übereinstimmung mit dem englischen Standardtext (... *high quality corporate bonds* ...) die in der Praxis verwendeten Zinssätze häufig an der Umlaufrendite hochwertiger Unternehmensanleihen, die mit einem AA- bzw. Aa-Rating nach Standard & Poor's bzw. Moody's versehen sind. So werden z.B. Informationen zu entsprechenden iBoxx-Indizes (AA Corporate Bonds) regelmäßig von einem Marktdatenprovider veröffentlicht, auf die für die Bestimmung des Abzinsungssatzes zurückgegriffen werden kann.

Diese Indizes können jedoch vorübergehend Anleihen beinhalten, die von einem AA- bzw. Aa-Rating herabgestuft wurden und nicht dem geforderten Kriterium der Hochwertigkeit entsprechen. Für den iBoxx AA Corporate Bond Index werden beispielsweise von dem Marktdatenprovider Informationen über Anleihen, die zum Stichtag schlechter als AA eingestuft sind jedoch (aus technischen Gründen) erst



kurz nach dem Stichtag aus dem Index herausgenommen werden, kurz vor dem Stichtag oder zum Stichtag zur Verfügung gestellt. Da eine unreflektierte und unbereinigte Verwendung solcher Indizes dazu führen kann, dass die Referenzgrundlage für den zu betrachtenden Stichtag nicht den gem. IAS 19.78 (Satz 1) beschriebenen Anforderungen entspricht, ist es erforderlich, den Index auf Basis der zum Stichtag vorliegenden Informationen um die Anleihen zu bereinigen, die schlechter als AA bzw. Aa eingestuft sind, es sei denn, es ist offensichtlich, dass die Effekte einer solchen Anpassung unwesentlich sind.

Im Zusammenhang mit der Ableitung des Abzinsungssatzes können unter Berücksichtigung der jeweiligen Umstände auch Anpassungen des zugrunde liegenden Index in Bezug auf andere Teilaspekte sinnvoll sein. Sofern zu einem bestimmten Zeitpunkt außergewöhnliche Umstände vorliegen, wie es zeitweise im Rahmen der Finanz- und Wirtschaftskrise und den damit verbundenen Unsicherheiten der Fall war, kann beispielsweise die Herausnahme von Titeln, die eine besonders hohe Geld- / Briefkursdifferenz aufweisen, angemessen und gerechtfertigt sein.

**Frage:** Liegt bei einer Anpassung des Index bzw. des bisher verwendeten Baskets zur Ermittlung des Diskontierungssatzes durch Herausnahme von Anleihen, die schlechter als AA bzw. Aa eingestuft sind, eine Methodenänderung (*change in accounting policy*) gemäß IAS 8.14 vor?

**Antwort:** Nein. Solche Anpassungen stellen keine Änderung der Rechnungslegungsmethode dar, so dass auch keine rückwirkende Korrektur gemäß IAS 8 vorzunehmen ist.

Die oben aufgezeigten Anpassungen ähneln vielmehr Änderungen von Schätzungen (*changes in accounting estimates*) nach IAS 8 bzw. stellen Änderungen der versicherungsmathematischen Annahmen (*changes in actuarial assumptions*) nach IAS 19 dar. Daraus folgt eine prospektive Anwendung in Bezug auf die sich ergebenden Änderungen.

**Frage:** Können aufgrund der oben beschriebenen Herausnahme von Anleihen, die schlechter als AA bzw. Aa eingestuft sind, zusätzliche Anhangangaben notwendig werden?

**Antwort:** Zusätzliche Anhangangaben aufgrund solcher Anpassungen resultieren aus IAS 19 nicht.

In Bezug auf andere Teilaspekte in Zusammenhang mit einer Anpassung des zugrunde liegenden Index zur Ableitung des Abzinsungssatzes, z.B. der oben erwähnten Herausnahme von Titeln, die eine besonders hohe Geld- / Briefkursdifferenz aufweisen, können jedoch weitergehende Angaben erforderlich werden.



Wesentliche Auswirkungen der Finanzmarktkrise auf die Bewertungsparameter gemäß IAS 19 sind den Abschlussadressaten in diesem Zusammenhang nachvollziehbar zu machen. Besonderes Augenmerk sollte hierbei auch auf die einschlägigen Anhangangaben gemäß IAS 1.125 ff. (Hauptquellen von Schätzungsunsicherheiten) sowie IAS 8.39 f. (Angaben i.Z.m. Änderungen von Schätzungen) gelegt werden.

## 7. Bilanzierung von sog. Halteprämien

### **Sachverhalt**

Arbeitnehmern werden aus Anlass der Beendigung eines Arbeitsverhältnisses häufig Leistungen gewährt, die zwar mit einer unfreiwilligen Beendigung des Arbeitsverhältnisses verbunden sind, dem wirtschaftlichen Gehalt nach aber „Halteprämien“ für ein befristetes Verbleiben im Unternehmen darstellen. Beispielsweise kann es aus Sicht des Unternehmens erforderlich sein, zur geordneten Abwicklung eines Produktionsstandorts, dessen Stilllegung beschlossen worden ist, Arbeitnehmer über die normale Kündigungsfrist hinaus zeitlich befristet zu beschäftigen und zu diesem Zweck als entsprechenden Anreiz eine Halteprämie auszuloben. In einem solchen Fall - häufig in Zusammenhang mit Restrukturierungen - werden zum einen „Leistungen aus Anlass der Beendigung des Arbeitsverhältnisses“ vereinbart, darüber hinaus aber auch Anreize für die Erbringung künftiger Arbeitsleistungen durch den Arbeitnehmer in Form von Halteprämien, die auch als *Retention* oder *Stay Bonuses* bezeichnet werden, gewährt.

Halteprämien, die in den Anwendungsbereich des IFRS 2 *Aktienbasierte Vergütung* fallen, sind nicht Gegenstand dieses RIC Anwendungshinweises IFRS.

**Frage:** Sind Halteprämien, die Arbeitnehmern gemeinsam mit Leistungen aus Anlass der Beendigung des Arbeitsverhältnisses gewährt werden, getrennt von diesen zu bilanzieren?

**Antwort:** Ja. Da die Leistungen an die Arbeitnehmer für unterschiedliche Gegenleistungen gewährt werden, hat angesichts des im Rahmen der IFRS zu beachtenden Grundsatzes der wirtschaftlichen Betrachtungsweise eine Aufteilung der beiden Leistungen zu erfolgen, auch wenn diese zivilrechtlich in einem Vertrag vereinbart werden (vgl. IAS 19.132).

Die Halteprämie wird für eine zukünftig noch zu erbringende Leistung (Verbleib im Unternehmen) gewährt, während der andere Teil der Leistung aus Anlass der Beendigung des Arbeitsverhältnisses gewährt wird.



**Frage:** Wie sind Halteprämien zu bilanzieren?

**Antwort:** Halteprämien stellen kurzfristig fällige Leistungen an Arbeitnehmer dar, sofern sie innerhalb von 12 Monaten nach Ende der Berichtsperiode, in der die entsprechende (Arbeits-) Leistung erbracht wurde, in voller Höhe fällig sind (IAS 19.7).

Wenn hingegen die mit einer Halteprämie verbundene Zahlung nicht in voller Höhe innerhalb von 12 Monaten nach Ende derjenigen Periode fällig ist, in der die mit der Halteprämie verbundene (Arbeits-) Leistung von den Arbeitnehmern erbracht wurde, sind die Vorschriften des IAS 19.126 - 131 zu anderen langfristig fälligen Leistungen an Arbeitnehmer anzuwenden.

Die Aufwandserfassung erfolgt mit der Erbringung der Leistungen (siehe hierzu im Einzelnen die Regelungen des IAS 19.10 bzw. IAS 19.126 ff. i.V.m. IAS 19.67 ff.).