



© DRSC e.V. || Zimmerstr. 30 || 10969 Berlin || Tel.: (030) 20 64 12 - 0 || Fax.: (030) 20 64 12 - 15
www.drsc.de - 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 der FA wieder. Die Standpunkte der 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:	03. IFRS-FA / 16.03.2012 / 12:45 – 14:15 Uhr
TOP:	07 – Interpretationen
Thema:	Vorschlag zur Strukturierung der Verlautbarungsarten
Papier:	03_07a_IFRS-FA_Interpretationen_IFRS

Vorbemerkung

- 1 In seiner 2. Sitzung im Februar 2012 befasste sich der IFRS-Fachausschuss unter anderem mit der Erarbeitung von Interpretationen i.S.v. § 342 Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 HGB. Solche Interpretationen sollen erarbeitet werden, sofern relevante IFRS-Fragestellungen mit ausschließlich nationalem Bezug zu adressieren sind. Aus der Sicht des Fachausschusses ergibt sich darüber hinaus in Einzelfällen die Notwendigkeit, zur Klärung von Zweifelsfragen im Wege anderer Verlautbarungen an die fachlich interessierte Öffentlichkeit zu treten. Solche Zweifelsfragen werden voraussichtlich vor allem zur Förderung der einheitlichen Anwendung der IFRS in Deutschland aufzugreifen sein. Vor diesem Hintergrund beschloss der IFRS-Fachausschuss in seiner 2. Sitzung, die konkrete Ausgestaltung solch anderer Verlautbarungen (als den IFRS-Interpretationen i.S.v. § 342 HGB) in seiner 3. Sitzung weiter zu erörtern. Der guten Ordnung halber sei an dieser Stelle darauf hingewiesen, dass die vom Fachausschuss geplante und oben skizzierte Interpretationstätigkeit die ausdrückliche Zustimmung der an dem entsprechenden Tagesordnungspunkt der 2. Sitzung als Gäste teilnehmenden Mitarbeiter des IASB fand (Wayne Upton, *Chairman of the IFRS Interpretations Committee (IFRSIC)*, und Michael Stewart, *Director of Implementation Activities of the IASB*). Die anwesenden Mitarbeiter des IASB erbaten im Hinblick auf solche Interpretationen jedoch einen offenen Informationsaustausch.
- 2 Da der HGB-Fachausschuss des DRSC ebenfalls die Einführung einer zweiten Verlautbarungsart bzw. -ebene (neben den Deutschen Rechnungslegungs Standards gemäß § 342 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 HGB) in Erwägung zieht, wird in dieser Sitzungsunterlage zunächst zu Übersichtszwecken ein Vorschlag für sämtliche möglichen Verlautbarungen



des DRSC vorgestellt. Die nachfolgende Erläuterung weitergehender Details wird sich allerdings auf die Aktivitäten des IFRS-Fachausschusses beschränken – für die beiden vorgeschlagenen Ebenen sollen jedoch grundsätzlich sowohl für den IFRS-FA als auch den HGB-FA die jeweils gleichen Rahmenbedingungen bzgl. des sog. Konsultationsprozesses gelten.

Vorschlag zur Strukturierung der Verlautbarungsarten des DRSC

	HGB-FA	IFRS-FA	Grundlage
Ebene 1	Deutscher Rechnungslegungs Standard	IFRS - Interpretation	§ 342 HGB
Ebene 2	Anwendungshinweis des HGB-FA	Anwendungshinweis des IFRS-FA	DRSC - intern

Erläuterungen zur IFRS - Interpretation

- 3 Für vom IFRS-FA zu erarbeitende Interpretationen der internationalen Rechnungslegungsstandards im Sinne des § 315a Abs. 1 HGB (siehe § 342 Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 HGB) wird vorgeschlagen, die Bezeichnung „**IFRS – Interpretation**“ zu verwenden.
- 4 Die gesetzliche Aufgabe zur Erarbeitung von Interpretationen im oben beschriebenen Sinne wurde dem DRSC im Rahmen des BilMoG übertragen. Grundsätzlich ist das IFRSIC in London für alle interpretationsrelevanten Fragestellungen zuständig. Andererseits wird auch vom IFRSIC anerkannt, dass solche Themen, denen sich das IFRSIC bereits aus rein systematischen Gründen nicht annehmen kann, von anderen Gremien (so z.B. dem IFRS-FA) adressiert werden können. Zu solchen Themen zählen sämtliche Sachfragen, die lediglich eine national begrenzte Bedeutung haben – vor allem aufgrund rechtlicher Besonderheiten in einzelnen Ländern. Hinsichtlich einer weitergehenden Konkretisierung dieser an nationale deutsche Interpretationen zu stellenden Anfor-



derungen wird auf **Anlage 1** zu dieser Sitzungsunterlage verwiesen, in der der entsprechende Auszug aus der Begründung des BilMoG wiedergegeben wird.

- 5 Bevor die Aufgabe zur Erarbeitung von Interpretationen in das Gesetz eingefügt wurde, hatte das RIC (Rechnungslegungs Interpretations Committee) die folgenden drei „**Rechnungslegungs Interpretationen**“ (RIC 1 – 3) erarbeitet und veröffentlicht:

RIC 1 – Bilanzgliederung nach Fristigkeit gemäß IAS 1 *Darstellung des Abschlusses*,
RIC 2 – Verpflichtung zur Entsorgung von Elektro- und Elektronikgeräten,
RIC 3 – Auslegungsfragen zu den Amendments to IAS 32 *Financial Instruments: Presentation* and IAS 1 *Presentation of Financial Statements* – Puttable Financial Instruments and Obligations Arising on Liquidation.

Seit Einfügung der Nr. 4 in § 342 Abs. 1 Satz 1 HGB im Jahre 2009 durch das BilMoG wurden noch keine Interpretationen im Sinne dieser Vorschrift erarbeitet. Da die drei oben genannten Interpretationen (1) der Zeit entstammen, zu der der entsprechende gesetzliche Auftrag dem DRSC noch nicht erteilt war und (2) von einem anderen Gremium des DRSC als dem IFRS-Fachausschuss erarbeitet wurden, soll durch die neu vorgeschlagene Bezeichnung der „**IFRS - Interpretation**“ bewusst eine entsprechende Abgrenzung bzw. Differenzierung für künftig zu erarbeitende Verlautbarungen dieser Art geschaffen werden (dies impliziert auch eine wieder bei 1 beginnende Nummerierung dieser Verlautbarungen).

- 6 Gemäß § 20 Absatz 3 und 4 der Satzung des DRSC ist die fachlich interessierte Öffentlichkeit in folgender Weise bei der Erarbeitung von Interpretationen einzubeziehen (Konsultationsprozess bzw. *Due Process*):
- a) Veröffentlichung von Entwürfen für Interpretationen im Sinne von § 315a HGB mit einem Aufruf zur Stellungnahme innerhalb einer Frist von mindestens 45 Tagen;
 - b) Veröffentlichung der eingegangenen Stellungnahmen (es sei denn, die Veröffentlichung wird vom jeweiligen Verfasser abgelehnt);
 - c) Erneute Veröffentlichung einer überarbeiteten Entwurfsfassung, soweit die eingegangenen Stellungnahmen zu einer wesentlichen Änderung des Entwurfs führen, verbunden mit dem Aufruf zu einer erneuten Stellungnahme innerhalb einer Frist von mindestens 45 Tagen;
 - d) Schaffung eines öffentlichen Diskussionsforums (z.B. öffentliche Veranstaltung oder virtuell) zu den Entwürfen;
 - e) Verabschiedung der Interpretationen in öffentlicher Sitzung;



- f) Veröffentlichung der verabschiedeten Interpretationen (einschließlich abweichender Voten) mit Begründung.

Frage 1:

- a) Haben Sie Anmerkungen zu den vorgesehenen bzw. vorgeschlagenen Rahmenbedingungen zur Erarbeitung von „IFRS – Interpretationen“?
- b) Stimmen Sie der Bezeichnung „IFRS – Interpretation“ zu?

Erläuterungen zu Anwendungshinweisen des IFRS-Fachausschusses

- 7 Aus der Sicht des IFRS-Fachausschusses kann sich in Einzelfällen die Notwendigkeit ergeben, Zweifelsfragen der IFRS-Rechnungslegung im Rahmen einer Verlautbarung zu klären, die nicht den Ansprüchen einer „IFRS-Interpretation“ genügt. Solche Zweifelsfragen werden aller Voraussicht nach vor allem zum Zwecke der Förderung der einheitlichen Anwendung der IFRS in Deutschland aufzugreifen sein. Notwendige Voraussetzung für die Erarbeitung solcher Verlautbarungen ist es, dass sich das IFRSIC eines solchen Themas nicht annimmt bzw. nicht annehmen kann. Als Bezeichnung für solche vom IFRS-FA zu erarbeitenden und von den „IFRS-Interpretationen“ zu unterscheidenden Verlautbarungen wird der Begriff **„Anwendungshinweis des IFRS-Fachausschusses“** bzw. „Anwendungshinweis IFRS-FA“ oder kurz „AH IFRS-FA“ vorgeschlagen.
- 8 Für die AH IFRS-FA ist eine chronologische Reihenfolge beginnend mit der Ziffer 1 vorgesehen (d.h. **AH 1 IFRS-FA**). Bei Texten, die mit einem E bezeichnet sind, handelt es sich um Entwürfe. Sie werden nach Verabschiedung durch die endgültige Fassung des AH ersetzt bzw. verlieren ihre Gültigkeit bei Einstellung des Projekts.
- 9 Statt des Begriffs „Anwendungshinweis“ wurden alternativ u.a. die Begriffe Empfehlung, Empfehlungshinweis, Stellungnahme, Hinweis, Hinweis zur (IFRS-) Rechnungslegung, Rechnungslegungshinweis und Richtlinie in Erwägung gezogen. Insbesondere aufgrund der Möglichkeit zur Fortführung des Begriffs, der vormals bereits vom RIC für seine Verlautbarungen verwendet wurde, ist die Wahl auf den Begriff „Anwendungshinweis“ gefallen. Des Weiteren wurden alternative Gesamtbegriffe für diese zweite Verlautbarungsebene des IFRS-Fachausschusses diskutiert, die jedoch verworfen wurden, da in der Bezeichnung der Verlautbarungsart auch das entsprechende Gremium des DSRC



aufgenommen werden soll, so dass die Bezeichnungsmöglichkeiten entsprechend eingeschränkt sind.

10 Gemäß § 20 Absatz 4 der Satzung des DRSC ist es in das Ermessen des IFRS-FA gestellt, in Bezug auf die Erstellung anderer „Veröffentlichungen“ als den IFRS-Interpretationen die fachlich interessierte Öffentlichkeit einzubeziehen. Vor diesem Hintergrund wird hier der Vorschlag unterbreitet, für den **Regelfall** der Erarbeitung von AH IFRS-FA einem im Vergleich zu den IFRS-Interpretationen verkürzten Konsultationsprozess zu folgen (siehe hierzu die nachfolgende Textziffer). Nur für den sehr selten zu erwartenden **Ausnahmefall** soll der IFRS-Fachausschuss auf die Einbeziehung der fachlich interessierten Öffentlichkeit verzichten dürfen (siehe hierzu die Ausführungen in der übernächsten Textziffer).

11 Hinsichtlich des Konsultationsprozesses für die Erarbeitung von AH IFRS-FA (**Regelfall**) soll das Folgende gelten:

- a) Veröffentlichung von Entwürfen mit einem Aufruf zur Stellungnahme innerhalb einer Frist von mindestens 20 Tagen;
- b) Veröffentlichung der eingegangenen Stellungnahmen (es sei denn, die Veröffentlichung wird vom jeweiligen Verfasser abgelehnt);
- c) Erneute Veröffentlichung einer überarbeiteten Entwurfsfassung, soweit die eingegangenen Stellungnahmen zu einer wesentlichen Änderung des Entwurfs führen, verbunden mit dem Aufruf zu einer erneuten Stellungnahme innerhalb einer Frist von mindestens 20 Tagen;
- d) Verabschiedung der Interpretationen in öffentlicher Sitzung;
- e) Veröffentlichung der verabschiedeten Interpretationen (einschließlich abweichender Voten) mit Begründung.

Die Schaffung eines öffentlichen Diskussionsforums (z.B. einer öffentlichen Diskussionsveranstaltung oder virtuell) zu den AH-Entwürfen soll nicht Bestandteil des Konsultationsprogramms sein, da die Erarbeitung von AH dem IFRS-FA auch die Möglichkeit geben soll, ggf. kurzfristig auf entsprechenden Verlautbarungsbedarf zu reagieren.

12 **Ausnahmefall:** Nur in sehr seltenen und angemessen begründeten Ausnahmefällen soll der IFRS-FA davon absehen dürfen, einen AH IFRS-FA zu erarbeiten, ohne die fachlich interessierte Öffentlichkeit einzubeziehen. In diesem Zusammenhang ist beispielsweise die Erarbeitung eines AH IFRS-FA vorstellbar, für den eine erhöhte Eilbe-



dürftigkeit gilt (z.B. Veröffentlichung noch unmittelbar vor dem Ende einer Berichtsperiode).

- 13 Weiter soll für die Entscheidung des Fachausschusses zur Erarbeitung eines Entwurfs eines AH bzw. zu einer entsprechenden Ablehnung kein Konsultationsprozess zu beachten sein (gilt sowohl für den Regel- als auch den Ausnahmefall). Das bedeutet, dass der Fachausschuss autonom über die Erarbeitung eines solchen Entwurfs entscheidet und nicht zunächst eine vorläufige (Agenda-) Entscheidung zu treffen hat, zu der die fachlich interessierte Öffentlichkeit die Möglichkeit zur Stellungnahme hat.

Zur Illustration: ein Konsultationsprozess in Bezug auf die (Initiativ-) Entscheidung für oder gegen die Erarbeitung eines AH IFRS-FA könnte wie folgt gestaltet werden¹:

- (1) im Rahmen einer Sitzung entscheidet sich der Fachausschuss vorläufig für oder gegen die Erarbeitung eines AH;
- (2) in dem Ergebnisbericht zur Sitzung wird auf diese vorläufige Entscheidung hingewiesen und der interessierten Öffentlichkeit für einen definierten Zeitraum die Möglichkeit zur Stellungnahmen gewährt;
- (3) in der nachfolgenden Sitzung fasst der Fachausschuss unter Berücksichtigung eingegangener Stellungnahmen einen endgültigen Beschluss.

- 14 Die Ablehnung eines Konsultationsprozesses in Bezug auf die Initiativentscheidung für oder gegen die Erarbeitung des Entwurfs eines AH wird wie folgt begründet:

- Ein eigenständiger Konsultationsprozess hinsichtlich der Entscheidung für oder gegen die Erarbeitung eines AH-Entwurfs steht einer der Zielsetzungen für diese Verlautbarungsart – auf Verlautbarungsbedarf im Zweifel kurzfristig reagieren zu können – entgegen.
- Es besteht die Möglichkeit, dass eine vorläufige Agendaentscheidung mit dem Ziel der Erarbeitung eines AH aufgrund beim DRSC eingereichter Stellungnahmen mehrheitlich auf Ablehnung stößt, da tendenziell die Parteien innerhalb der interessierten Kreise eher aktiv werden, die das Verlautbarungsvorhaben nicht unterstützen, wohingegen andere Parteien, die hinsichtlich eines solchen Vorhabens indifferent sind oder der Erarbeitung einer Verlautbarung positiv gegenüberstehen, tendenziell eher passiv bleiben und ihre Position nicht durch eine Stellungnahme kommunizieren. Vor diesem Hintergrund könnte die Erarbeitung eines Entwurfs zu einem AH letztlich unterbleiben, weil die diesem Vorhaben indifferent oder positiv ge-

¹ Siehe hierzu auch die analoge Vorgehensweise des IFRSIC (zunächst wird eine *Tentative Agenda Decision* erarbeitet und zur Kommentierung im Rahmen des *IFRIC Update* veröffentlicht; unter Berücksichtigung eingegangener Stellungnahmen beschließt das Gremium in einer nachfolgenden Sitzung eine *Agenda Decision*, die ebenfalls im *IFRIC Update* veröffentlicht wird).



genüberstehenden Parteien sich an dem Konsultationsprozess nicht beteiligen, und bei objektiver Gesamtbetrachtung tatsächlich Bedarf für die Erarbeitung eines AH besteht.

In diesem Zusammenhang ist darauf hinzuweisen, dass Einwendungen gegen die Erarbeitung eines AH von Seiten der interessierten Öffentlichkeit in jedem Fall im Rahmen der Kommentierungsfrist zum Entwurf des AH vorgebracht werden können (was dazu führen könnte, dass das Projekt eingestellt wird).

- Die Zusammensetzung des Fachausschusses berücksichtigt in angemessener Weise die Interessen der Aufsteller, Prüfer und Nutzer (siehe § 19 Abs. 1 der Satzung des DRSC), so dass die wichtigsten betroffenen Kreise im Gremium vertreten sind. Darüber hinaus ist zu beachten, dass einer zu erarbeitenden Verlautbarung mindestens 5 der 7 Mitglieder zustimmen müssen (§ 20 Abs. 5 der Satzung des DRSC), so dass allein durch Partikularinteressen getriebene AH verhindert werden.

- 15 Die AH IFRS-FA werden keine (außer eine ggf. faktische) Bindungswirkung entfalten können. Es ist davon auszugehen, dass sie vielmehr als Hilfestellung für die Bilanzierung der in dem jeweiligen AH behandelten Sachverhalte in einem Abschluss dienen, der nach den gültigen Regelungen des IASB² aufgestellt wird. Der IFRS-FA kann die Empfehlung aussprechen, dass Unternehmen in Deutschland, die ihren Abschluss als gemäß IFRS¹ aufgestellt kennzeichnen, die Anwendungshinweise in die Abwägung zu bilanzierender Einzelfälle einbeziehen.

Frage 2:

- a) Haben Sie Anmerkungen zu den vorgesehenen bzw. vorgeschlagenen Rahmenbedingungen zur Erarbeitung von „Anwendungshinweisen des IFRS-Fachausschusses“?
- b) Stimmen Sie der Bezeichnung „AH IFRS-FA“ zu?

Ablehnung weiterer Ebenen von Verlautbarungsformen

- 16 Neben den oben (vorgeschlagenen) „IFRS-Interpretationen“ und „AH IFRS-FA“ könnten weitere Verlautbarungsarten – auf der 2. oder auf weiteren Ebenen – eingerichtet werden. An dieser Stelle wird jedoch die Auffassung vertreten, von einer solch weitergehenden Differenzierung abzusehen.

² Wie sie in der EU anzuwenden sind.



17 Als Begründung werden vor allem die folgenden Argumente angeführt:

- Es liegt kein erkennbarer Bedarf für weitere Verlautbarungsarten vor.
- Mit dem Instrument des AH IFRS-FA können fachliche Verlautbarungen kurzfristig unter Beachtung des gemäß Satzung des DRSC vorgegebenen Konsultationsprozesses erarbeitet werden.
- Eine weitergehende Differenzierung der Verlautbarungsarten des IFRS-Fachausschusses würde zu Lasten der Übersichtlichkeit und Klarheit gehen.

18 In diesem Zusammenhang ist weiter zu beachten, dass der IFRS-Fachausschuss sich im Rahmen der Ergebnisberichte zu den Sitzungen oder durch Veröffentlichungen auf der Internetseite des DRSC an die fachlich interessierte Öffentlichkeit wenden kann, ohne dass diese „Kommunikationsmöglichkeiten“ als Verlautbarungsarten im hier diskutierten (formalen) Sinne verstanden werden.

Frage 3:

- a)** Schließen Sie sich dem Vorschlag an, keine weiteren Verlautbarungsarten einzurichten?
- b)** Falls nein: wie sollten solche Verlautbarungsarten ausgestaltet werden?



Anlage 1

Auszug aus der Gesetzesbegründung zum BilMoG

- **hier in Bezug auf § 342 HGB** (entnommen: **Drucksache 16/10067** - 16. Wahlperiode 30. 07. 2008 – Gesetzentwurf der Bundesregierung: Entwurf eines Gesetzes zur Modernisierung des Bilanzrechts (Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz – BilMoG)

Zu Nummer 80 (§ 342 HGB)

Die Interpretation sämtlicher IFRS obliegt dem International Financial Reporting Interpretations Committee (IFRIC³). Gleichwohl existieren interpretationsrelevante Themen, derer sich das IFRIC nicht annehmen kann. Hierzu zählen sämtliche Fragestellungen, denen lediglich nationale Bedeutung zukommt und die – gerade auch wegen unterschiedlicher rechtlicher Rahmenbedingungen in den die IFRS anwendenden Ländern – daher durch das IFRIC nicht in einer allgemeinverbindlichen Weise interpretiert werden können.

Um diese Lücke zu schließen und eine einheitliche und vergleichbare Bilanzierung sicherzustellen, wird der Aufgabenbereich der durch Vertrag mit dem Bundesministerium der Justiz anerkannten privatrechtlich organisierten Einrichtung, des Deutschen Rechnungslegungs Standards Committee e. V. (DRSC), Berlin, erweitert. Dazu dient die Ergänzung des § 342 Abs. 1 HGB um die Nummer 4. Mit dieser Aufgabenerweiterung wird dem DRSC die Aufgabe der Erarbeitung von Interpretationen der internationalen Rechnungslegungsstandards im Sinn des § 315a Abs. 1 HGB zugewiesen. Da die Interpretationsaufgabe de facto nur solche Fragestellungen umfassen kann, die das IFRIC nicht interpretieren kann oder will, ist eine weitergehende sachliche Einschränkung der Interpretationsaufgabe nicht erforderlich. Dies gilt umso mehr, als das DRSC auch in den internationalen Standardsetzungsprozess eingebunden ist.

Dass die Notwendigkeit der Interpretation der internationalen Rechnungslegungsstandards im Sinn des § 315a Abs. 1 HGB zum Zwecke einer einheitlichen und vergleichbaren Bilanzierung besteht, ist nicht von der Hand zu weisen. Zu denken ist hier beispielsweise an die im Zusammenhang mit dem Insolvenzrecht aufgetretenen Probleme bei der bilanzbefreienden Übertragung von Pensionsverpflichtungen auf Treuhänder; die bilanzielle Abbildung der rätierlichen Auszahlung von Körperschaftsteuerguthaben nach der Änderung des Körperschaftsteuergesetzes oder die Auswirkungen der Änderung des Betriebsrentengesetzes auf die Rechnungslegung nach IFRS. Alle drei Themenkomplexe haben letztlich nur nationale Bedeutung.

Dass die Erarbeitung von Interpretationen der internationalen Rechnungslegungsstandards im Sinn des § 315a Abs. 1 HGB in enger Zusammenarbeit mit dem IFRIC erfolgt und erfolgen muss, ist selbstverständlich. Darüber hinaus ist ein breiter Konsens der betroffenen Kreise erforderlich. Demzufolge müssen in dem die Interpretationen erarbeitenden und verlautbarenden Gremium des DRSC alle betroffenen Kreise vertreten sein, um allein durch Partikularinteressen getriebene Interpretationen zu verhindern. Dies wird mit der Ergänzung des § 342 Abs. 1 Satz 2 HGB sichergestellt. Allein auf diese Weise lässt sich eine umfassende Akzeptanz der Interpretationen der internationalen Rechnungslegungsstandards im Sinn des § 315a Abs. 1 HGB und auch des sie erarbeitenden und verlautbarenden Gremiums überhaupt nur erreichen. Die Interpretationen sind keine Empfehlungen im Sinn des § 342 Abs. 2 HGB.

³ Das IFRIC wurde zwischenzeitlich in IFRS Interpretations Committee (IFRSIC) umbenannt.