



© 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 DSR-Sitzung zur Verfügung gestellt, so dass dem Verlauf der Sitzung gefolgt werden kann. Die Unterlage gibt keine offiziellen Standpunkte des DSR wieder. Die Standpunkte des DSR werden in den Deutschen Rechnungslegungs Standards sowie in seinen Stellungnahmen (Comment Letters) ausgeführt.
Diese Unterlage wurde von einem Mitarbeiter des DRSC für die DSR-Sitzung erstellt.

DSR – öffentliche SITZUNGSUNTERLAGE

DSR-Sitzung:	138. / 04.12.2009 / 13:45 – 14:45 Uhr
TOP:	04 – Financial Statement Presentation
Thema:	Other comprehensive income
Papier:	138_04a_OCI Diskussionsstand bei IASB



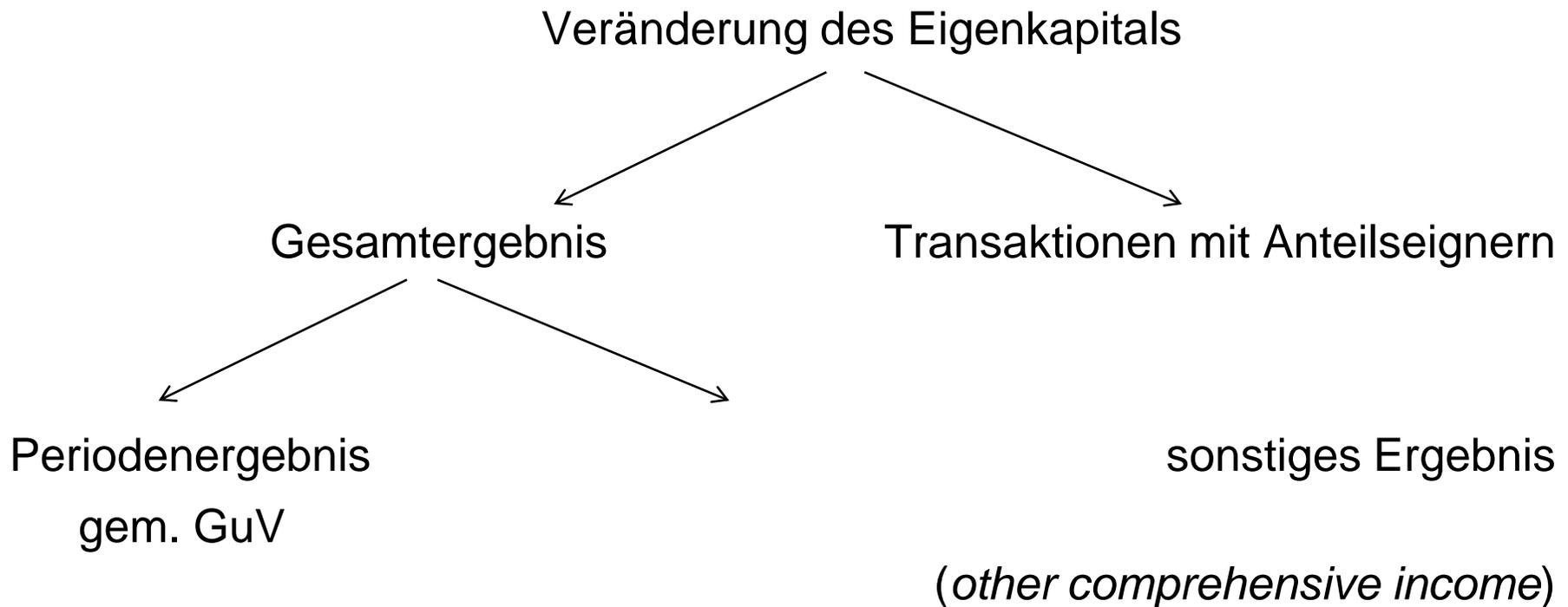
Other comprehensive income*) – Gliederung

1. Grundkonzeption
2. Bestandteile des OCI gem. den in der EU übernommenen IFRS
3. Bestandteile des OCI: aktueller Diskussionsstand
4. Problembereiche und Diskussionspunkte

**) Aufgrund des hohen Bekanntheitsgrades der englischen Bezeichnung wird in der Präsentation auf die deutsche Bezeichnung verzichtet.*



Other comprehensive income – 1. Grundkonzeption (1)





Other comprehensive income –

1. Grundkonzeption (2)

Begriffsbestimmungen:

- **Other comprehensive income** (OCI) umfasst Ertrags- und Aufwandposten (einschließlich Umgliederungsbeträge), die nach anderen IFRS nicht im Gewinn oder Verlust erfasst werden dürfen oder müssen (IAS 1.7).
- Als **Umgliederungsbeträge** werden Beträge bezeichnet, die in der aktuellen oder einer früheren Periode als *other comprehensive income* erfasst wurden und in der aktuellen Periode in den Gewinn oder Verlust umgegliedert werden (IAS 1.7).
- Der Umgliederungsprozess wird umgangssprachlich als „**Recycling**“ bezeichnet und hat sich mittlerweile als fester Begriff in der Internationalen Rechnungslegung etabliert.



Other comprehensive income – 2. Bestandteile des OCI gem. den in der EU übernommenen IFRS (1)

- Veränderungen der Neubewertungsrücklage (IAS 16.39; IAS 38.75ff.)
  **kein Recycling**
- Versicherungsmathematische Gewinne und Verluste (IAS 19.93A)
  **kein Recycling**
- Gewinne und Verluste aus der Umrechnung des Abschlusses eines ausländischen Geschäftsbetriebes (IAS 21.32)
  **Recycling**
- Erfolgsneutrale Fair Value–Bewertung bestimmter Finanzinstrumente:
 - AFS–Wertpapiere (IAS 39.55B)  **Recycling**
 - Cashflow–Hedges (IAS 39.95A)  **Recycling**
 - Absicherung einer Nettoinvestition (IAS 39.102A)  **Recycling**



Other comprehensive income – 2. Bestandteile des OCI gem. den in der EU übernommenen IFRS (2)

- Ergebnisneutrale Änderungen des anteiligen Eigenkapitals von assoziierten Unternehmen (IAS 28.11)
 - ➔ **Recycling/kein Recycling** (je nach Sachverhalt)
- Direkt im OCI erfasste kumulierte Erträge oder Aufwendungen von zur Veräußerung gehaltenen langfristigen Vermögenswerten oder Veräußerungsgruppen (IFRS 5.38)
 - ➔ **Recycling/kein Recycling** (je nach Sachverhalt)



Other comprehensive income – 3. Bestandteile des OCI: aktueller Diskussionsstand (1)

- Veränderungen der Neubewertungsrücklage
  **kein Recycling** – zur Zeit keine Änderung vorgesehen
- Versicherungsmathematische Gewinne und Verluste
  **kein Recycling** – zur Zeit in der Diskussion im Zusammenhang mit
 Pension-Projekt (Tendenz offen)
- Gewinne und Verluste aus der Umrechnung des Abschlusses eines ausländischen
Geschäftsbetriebes
  **Recycling** – zur Zeit keine Änderung vorgesehen



Other comprehensive income – 3. Bestandteile des OCI: aktueller Diskussionsstand (2)

- Erfolgsneutrale Fair Value–Bewertung bestimmter Finanzinstrumente:
 - AFS–Wertpapiere: **Kategorie wurde aufgehoben**
 - Eigenkapitalinstrumente für die keine Handelsabsicht besteht: Wahlrecht , die Fair Value-Änderung in OCI zu erfassen
 - ➔ **kein Recycling**
Ausnahme: Dividenden (direkte Erfassung in der GuV)
 - Cashflow–Hedges
 - ➔ **Recycling** – zur Zeit in der Diskussion (Tendenz Recycling)
 - Absicherung einer Nettoinvestition (IAS 39.102A)
 - ➔ **Recycling** – zur Zeit in der Diskussion (Tendenz Recycling)



Other comprehensive income – 3. Bestandteile des OCI: aktueller Diskussionsstand (3)

- Ergebnisneutrale Änderungen des anteiligen Eigenkapitals von assoziierten Unternehmen (IAS 28.11)
 - ➔ **Recycling/kein Recycling** (je nach Sachverhalt) –
zur Zeit keine Änderung vorgesehen
- Direkt im OCI erfasste kumulierte Erträge oder Aufwendungen von zur Veräußerung gehaltenen langfristigen Vermögenswerten oder Veräußerungsgruppen (IFRS 5.38)
 - ➔ **Recycling/kein Recycling** (je nach Sachverhalt) –
zur Zeit in der Diskussion (Tendenz: Behandlung wie bisher)



Other comprehensive income – 4. Problembereiche und Diskussionspunkte (1)

Problembereiche:

- a. Welche Positionen müssen oder können im OCI dargestellt werden?
- b. Soll die Darstellung des Gesamtergebnisses in einem oder zwei separaten Abschlussbestandteilen erfolgen?
- c. Ob, wann und wie werden die Positionen aus dem OCI in die Gewinn- und Verlustrechnung umgegliedert ?
- d. Ist eine einheitliche oder uneinheitliche Behandlung der Positionen innerhalb des OCI angemessen?



Other comprehensive income – 4. Problembereiche und Diskussionspunkte (2)

a. Welche Positionen müssen oder können im OCI dargestellt werden?

- In IAS 1.7 werden Bestandteile des OCI aufgezählt (*siehe Folie Nr. 5*).
- In den aktuellen Projekten des IASB werden Diskussionen über die Zusammensetzung des OCI geführt. Insbesondere im Bereich der Pensionen und der Finanzinstrumente wird die Sinnhaftigkeit der Erfassung bestimmter Positionen im OCI hinterfragt.

Diskussionspunkt 1:

Gehören versicherungsmathematische Gewinne und Verluste in die GuV oder soll das Wahlrecht der Erfassung im OCI beibehalten werden?



Other comprehensive income – 4. Problembereiche und Diskussionspunkte (3)

b. Soll die Darstellung des Gesamtergebnisses in einem oder zwei separaten Abschlussbestandteilen erfolgen?

→ **Vorläufige Entscheidung des IASB:** Das Wahlrecht in IAS 1.81b, die Gesamtergebnisrechnung in zwei getrennten Abschlussbestandteilen offenzulegen soll gestrichen werden. Folglich nur noch eine Gesamtergebnisrechnung mit zwei festen Bestandteilen:

- Gewinn oder Verlust (*profit or loss*)
- Sonstiges Ergebnis (*other comprehensive income*)

Diskussionspunkt 2:

Die Gesamtergebnisrechnung in Form eines Abschlussbestandteils sorgt für größere Transparenz, führt zur besseren Vergleichbarkeit der Abschlüsse und somit zur Verbesserung der Entscheidungsrelevanz.



Other comprehensive income – 4. Problembereiche und Diskussionspunkte (4)

c. Ob, wann und wie werden die Positionen aus dem OCI in die Gewinn- und Verlustrechnung umgegliedert?

Welche Beträge zu welchem Zeitpunkt in die Gewinn- und Verlustrechnung umgegliedert werden, ergibt sich weder aus einem Standard noch aus dem Rahmenwerk der IFRS, sondern aus einer Vielzahl von Einzelstandards.

Diskussionspunkt 3:

Nicht nur die Bestandteile des OCI, sondern auch deren Behandlung in Folgeperioden soll **entweder** in einem Standard geregelt werden **oder** aus dem Rahmenwerk der IFRS ableitbar sein.



Other comprehensive income – 4. Problembereiche und Diskussionspunkte (5)

d. Ist eine einheitliche oder uneinheitliche Behandlung der Positionen innerhalb des OCI angemessen?

Zur Zeit wird in der IFRS-Rechnungslegung ein uneinheitliches Vorgehen gewählt, d.h. einzelne Positionen innerhalb des OCI werden in den Folgeperioden in die GuV umgegliedert, andere nicht.

Im Gegensatz zur IFRS-Rechnungslegung wird in anderen Rechnungslegungssystemen, wie z.B. US-GAAP und UK-GAAP eine einheitliche Behandlung der OCI-Bestandteile in Folgeperioden gewählt.



Other comprehensive income – 4. Problembereiche und Diskussionspunkte (6)

Szenarien für die Behandlung der OCI-Bestandteile in den Folgeperioden:

Szenario 1: uneinheitliche Behandlung

Die Positionen innerhalb des OCI werden in den Folgeperioden positionsabhängig ergebniswirksam oder ergebnisneutral behandelt

→ Derzeitige **IFRS** Regelung

Szenario 2: Einheitliche Behandlung

Alternative 1: Alle Positionen innerhalb des OCI werden in den Folgeperioden in die GuV umgegliedert (ergebniswirksame Behandlung)

→ Derzeitige **US-GAAP** Regelung

Alternative 2: Alle Positionen innerhalb des OCI verbleiben im OCI bzw. werden in die Gewinnrücklagen des Eigenkapitals umgegliedert (erfolgsneutrale Behandlung)

→ Derzeitige **UK-GAAP** Regelung



Other comprehensive income – 4. Problembereiche und Diskussionspunkte (7)

Alternativszenario : Einheitliche Behandlung durch Auflösung des OCI

Bei den Bestandteilen des OCI handelt es sich um Erfolgsvorgänge, die als Ertrag oder Aufwand unmittelbar in der GuV erfasst werden sollten.

Diskussionspunkt 4:

Alle Bestandteile des OCI resultieren aus Bewertungsänderungen und sollen einheitlich behandelt werden.



Dr. Iwona Nowicka

Zimmerstr. 30

10969 Berlin

Tel. 030 20 64 12 22

Fax 030 20 64 12 15

www.drsc.de

nowicka@drsc.de