



Ergebnisbericht der 128. DSR-Sitzung

vom 02. und 03. Februar 2009

Folgende Tagesordnungspunkte wurden während der 128. DSR-Sitzung behandelt:

- ED amend IAS 24 Related Party Disclosures – Relationships with the State
- IASCF – Constitution Review – Phase 2
- IASB DP Financial Statement Presentation
- DRS 10 Latente Steuern im Konzernabschluss
- Financial Crisis
- Framework B – elements/recognition
- IASB/FASB DP Revenue Recognition
- ED Post-implementation Revisions to IFRIC Interpretations – proposed amendments to IFRIC 9 and IFRIC 16

ED amend IAS 24 Related Party Disclosures – Relationships with the State

Der DSR diskutiert den vom IASB veröffentlichten ED *Relationships with the State* – Proposed amendments to IAS 24 und die darin vorgeschlagenen Änderungen zur Überarbeitung von IAS 24 *Related Party Disclosures*.

Der DSR behandelt zunächst die vom IASB vorgeschlagene Erleichterungsregelung für

Unternehmen in öffentlicher Trägerschaft (sog. *State Controlled Entities*, die entweder vom öffentlichen Träger beherrscht, gemeinschaftlich geführt oder maßgeblich beeinflusst werden – „SCE“). Gemäß dieser Erleichterungsregelung sollen berichtspflichtige SCE von den Angabepflichten gem. IAS 24.17 in Bezug auf Geschäfte mit (a) dem öffentlichen Träger und (b) anderen SCE befreit werden und statt dessen vereinfachte Anhangangaben zur Verfügung stellen. Die Erleichterungsregelung wird vom DSR kritisch beurteilt, da das diesem Themenkomplex zugrundeliegende Kernproblem nicht adäquat adressiert wird. Das Kernproblem stellt die Schwierigkeit bzw. Unmöglichkeit der Identifizierung anderer SCE dar, mit denen Geschäfte stattgefunden haben; in einigen Staaten mit umfangreichen Staatsbeteiligungen ist keine ausreichende Infrastruktur vorhanden, die die Identifizierung dieser SCE-Geschäftspartner (unter Berücksichtigung eines angemessenen Aufwandes) ermöglicht. Nach Auffassung einiger Mitglieder des DSR ist, sofern man weiterhin eine Erleichterungsmöglichkeit schaffen will, in solchen Fällen allein eine kategorische Befreiung von den Berichtspflichten nach IAS 24.17 realistisch. Andere Mitglieder des DSR sind der Meinung, dass die Schwierigkeit der Identifizierung nahe stehender Unternehmen und Personen keine

typische Schwierigkeit der SCE darstellt, sondern vor allem auch bei komplexen Konzernstrukturen zu konstatieren ist. Insofern erscheint eine Erleichterungsregelung (ausschließlich) für SCE nicht gerechtfertigt. Darüber hinaus ist in diesem Zusammenhang eine präzise Definition des Begriffs „öffentlicher Träger“ ein entscheidendes Gestaltungsmerkmal etwaiger Überarbeitungen des IAS 24; eine dieser Anforderungen genügende Definition hat der IASB nicht vorgelegt.

Anschließend befasst sich der DSR mit den vom IASB vorgeschlagenen Änderungen im Rahmen der Definition „nahe stehender Unternehmen und Personen“. Obgleich der DSR den vorgeschlagenen Änderungen einerseits grundsätzlich zustimmt, wird andererseits der immer weiterreichende Kreis möglicher nahe stehender Unternehmen und Personen kritisch gesehen. Hinsichtlich mittelbarer Nähebeziehungen, die sich durch nahe stehende natürliche Personen im Falle von wesentlichen Stimmrechtsanteilen, nicht jedoch bei maßgeblichem Einfluss (der vermeintlich stärkeren Einflussnahmemöglichkeit) ergeben sollen, zeigt sich der DSR verwundert und wird den IASB auffordern, zur Klarstellung zu definieren, was konkret mit „wesentlichen Stimmrechten“ gemeint ist. Darüber hinaus identifiziert der DSR eine Reihe weiterer, im Einzelnen nicht wesentlicher Bedenken, die es im Rahmen der Stellungnahme zu adressieren gilt.

Abschließend befasst sich der DSR mit dem *Draft Comment Letter* (DCL) der EFRAG zu dem ED – dem Inhalt des DCL wird weitgehend zugestimmt.

IASCF – Constitution Review – Phase 2

Der DSR diskutiert kritisch den im Objective (Frage 1) verwendeten Begriff eines *single set of standards*. Dieser ist nicht hinreichend abgegrenzt. Nach Einschätzung des DSR sollte es sich inhaltlich um ein *global set* für kapitalmarktorientierte Unternehmen (unabhängig von deren Größe) handeln, wobei Varianten (z.B. für SMEs) zuzulassen sind.

Der DSR erachtet es für notwendig, cost/benefit-Überlegungen in das Objective aufzunehmen.

Der DSR unterstützt grundsätzlich den Verweis auf eine prinzipienorientierte Standardsetzung, kritisiert aber zugleich, dass dieser Begriff nicht definiert ist. Der IASB sollte hierzu operationalisierbare Kriterien entwickeln und in die Satzung aufnehmen.

Der DSR befürwortet grundsätzlich die Zusammenarbeit des IASB mit anderen Organisationen, jedoch sollte kritisch hinterfragt werden, welche Organisationen angemessen sind (z.B. der IVSC – International Valuation Standards Council). Die aus der Zusammenarbeit resultierenden Standards sollten allerdings allein in der Verantwortung des IASB liegen.

Der DSR diskutiert kritisch die fixe geographische Verteilung der Treuhänder, die die Verteilung der globalen Kapitalmärkte widerspiegeln soll. Kritisch wird zum einen gesehen, dass eine fixe Verteilung keine Anpassung an künftige Entwicklungen der Kapitalmärkte zulässt. Des Weiteren kritisiert der DSR, dass keine klaren, nachvollziehbaren Kriterien für die Messung der geographischen Verteilung der Kapitalmärkte zugrundeliegen. Darüber hinaus wird vom DSR diskutiert, ob die Verteilung der Treuhänder allein auf der geographischen Verteilung der Kapitalmärkte basieren sollte. Als Basis könnte neben der geographischen Verteilung auch die Verteilung der IFRS-Anwender denkbar sein.

Der DSR kritisiert, dass im Konsultationspapier unklar bleibt, was die Aufgaben des *monitoring board* sein sollen. Es wird nochmals angemerkt, dass, wie bereits im früheren Comment Letter zur Phase 1 gefordert, der *monitoring board* die Öffentlichkeit frühzeitig in die Diskussion z.B. über das MoU zwischen dem *monitoring board* und dem IASCF einbinden sollte.

Der DSR fordert mehr Transparenz im *agenda-setting process*, d.h. z.B. dahingehend, dass die Diskussionen zu den Agenda-Entscheidungen öffentlich stattfinden sollten.

IASB DP Financial Statement Presentation

Folgende Punkte werden im Rahmen der Vorbereitung der Stellungnahme zum IASB DP *Financial Statement Presentation* diskutiert:

- Der DSR befürwortet grundsätzlich ein *single statement of comprehensive income*, da die Ertragskraft eines Unternehmens in einem Bestandteil des Abschlusses gezeigt werden soll und nicht in verschiedenen.
- Der DSR diskutiert kritisch das grundsätzliche Zuordnungsproblem von Aufwendungen und Erträgen zur *business* bzw. *financing section* oder zum *other comprehensive income*. Nach den Vorstellungen des DSR sollte die Abgrenzung im Rahmen des Framework Projektes Phase E (*presentation and disclosure*) definiert werden.
- Der DSR ist grundsätzlich der Ansicht, dass ein einmal gewähltes Ordnungskriterium möglichst ohne Ausnahme anzuwenden ist. Unschlüssig ist sich der DSR noch darüber, ob das vom IASB genannte Kriterium der *cohesiveness* hierbei zielführend ist. Zudem wurde vom DSR kritisch diskutiert, ob die Zuordnung in der Bilanz die Zuordnung im *statement of comprehensive income* und im *statement of cash flows determinieren* sollte.
- Der DSR diskutiert, ob die Zuordnung von *assets/liabilities* in die *business* oder *financing section* nach deren primären Bestimmungszweck erfolgen sollte oder, ob die *assets/liabilities* in die entsprechenden *business* und *financing* Komponenten aufzuspalten sind. Anknüpfungspunkt ist die aktuelle Beschlussfassung des IASB zur Bilanzierung von Pensionen, die zum Teil im Widerspruch zu den Vorschlägen des IASB DP FSP steht.
- Der DSR diskutiert kritisch die im DP vorgeschlagene Anwendung des *management approaches* auf der Ebene der *business* bzw. *financing section*. Die Anwendung des *management approaches* könnte dazu führen, dass ökonomisch identische Sachverhalte von verschiedenen Unternehmen unterschiedlich zugeordnet werden, was die Vergleichbarkeit beeinträchtigt.
- Nach Ansicht des DSR steht die im DP vorgeschriebene *Disaggregation der operating/investing/financing-Aufwendungen* und -Erträge *by function* und *by nature* im Widerspruch zum ebenfalls im DP verankerten *management approach*.
- Der DSR befürwortet die Beibehaltung der bisherigen Allokation von *income taxes* innerhalb des *statement of comprehensive income*.

DRS 10 Latente Steuern im Konzernabschluss

Der DSR verschafft sich ein erstes Bild zu dem aus dem Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz (BilMoG) resultierenden Überarbeitungsbedarf am Deutschen Rechnungslegungs Standard 10. Erwogen wird dabei auch ein Eingehen auf folgende Themen:

- § 8c KStG (Verlustabzug bei Körperschaften),
- Zinsschrankenregelung,
- Organschaft,
- Personengesellschaften.

Financial Crisis

Der DSR informiert sich über die wesentlichen Ergebnisse der von der SEC infolge der Anforderung des *Emergency Economic Stabilization Act of 2008, Section 133* durchgeführten Studie zum „Mark-To-Market Accounting“. Die Aussagekraft einiger Sachverhalte der Studie wird vom DSR bzw. Teilen des DSR kritisch hinterfragt, bspw. der Umstand, dass die Untersuchung auf Basis des ersten Quartals 2008 erfolgte.

Weiterhin diskutiert der DSR die Bedeutung der im Bericht zur Studie enthaltenen Empfehlungen zur Zweckmäßigkeit und Durchführbarkeit von Änderungen der Fair-Value-Bilanzierung. Es wird festgehalten, dass es sich um einen Bericht des SEC-Staff handelt; die *Commission* selbst hat zu den Sachverhalten explizit keine Position bezogen. Aus Sicht

des DSR ist die Studie in erster Linie ein „politisches“ Dokument, das die SEC infolge des durch die Verschärfung der Finanzmarktkrise ausgeübten Drucks und nicht zuletzt aufgrund der gesetzlichen Anforderung durch den *Emergency Economic Stabilization Act of 2008* erstellen musste. Den Ergebnissen der Studie sei vor diesem Hintergrund die entsprechende Bedeutung beizumessen. Die in der Studie enthaltenen Empfehlungen im Hinblick auf Verbesserungen/Änderungen der Fair-Value-Bilanzierung können aus Sicht des DSR vom FASB allerdings nicht ignoriert werden. Dies sei mit den Erfahrungen zur Regulierungs-/Standardsetzungspraxis in den USA zu begründen; den aus Sicht der SEC vorhandenen Regelungsbedarf, dem der FASB nicht nachkommt, kann die SEC durch eigene Verlautbarungen decken.

Zudem diskutiert der DSR, welche Sachverhalte im Zusammenhang mit der Finanzmarktkrise vom DSR kurz- und mittelfristig behandelt werden sollten. In diesem Zusammenhang wird festgehalten, dass folgende Themen weiter beobachtet/begleitet werden sollen:

- FASB Proposed Statement 133 Implementation Issue C22 zur Bilanzierung eingebetteter Kreditderivate,
- Wertminderung bei Finanzinstrumenten.

Framework B – elements/recognition

Der DSR diskutiert die von DRSC-Mitarbeitern durchgeführten Tests der Asset-Definition (basierend auf der IASB-Staff-Arbeitsversion der Definition mit Stand vom Oktober 2008) mit folgenden Ergebnissen:

- Abonnentenverträge

Der Abonnentenvertrag stellt für das Verlagsunternehmen ein Asset dar. Einigkeit besteht weiterhin darin, dass eine Verlängerungsoption einen „Wert hat“, anderenfalls würden Verträge mit und ohne Option identisch abgebildet werden, was vor dem Hintergrund, dass es sich um unterschiedliche wirtschaftliche Sachverhalte handele, nicht korrekt wäre. Im

Hinblick auf die Frage, ob es sich bei einem Abonnentenvertrag mit Verlängerungsoption um ein oder zwei Assets handelt, kommt der DSR zu keinem einheitlichen Ergebnis.

- Kundenbeziehungen

Eine wie im Testbeispiel dargestellte Kundenbeziehung stellt nach Ansicht des DSR ein Asset dar.

- Patente / Marken / Lizenzen

Aus Sicht des DSR können Schutzmaßnahmen für ein bestehendes konkretes Asset kein separates Asset sein, da Schutzmaßnahmen ohne ein zu schützendes Asset inhaltsleer wären. Demzufolge wäre bspw. ein Patent kein separates Asset; das Asset wäre das geistige Eigentum, das durch dieses Patent geschützt wird.

Der DSR ist der Auffassung, dass die eigene Marke eines Unternehmens ein Asset für dieses Unternehmen darstellt. Wird eine Lizenz erworben, eine Marke zu nutzen, stellt das Recht zur Nutzung der Marke für das die Lizenz erwerbende Unternehmen das Asset dar.

- Schwebende Geschäfte

Keine Einigkeit besteht beim DSR darüber, ob das schwebende Geschäft selbst ein Asset darstellt. Entsprechend einer Sichtweise handelt es sich nicht ohne weiteres um ein Asset, denn es existiert kein unmittelbarer *benefit*. Es kann als ein reines Tauschgeschäft aufgefasst werden.

- Strafzahlungen

Weiterhin kommt der DSR zu der Erkenntnis, dass vertraglich vereinbarte Strafzahlungen (Vertragsstrafen) die IASB-Arbeitsdefinition eines Assets erfüllen, sobald der Vertragspartner die strafbare Handlung begangen hat und die Geltendmachung des Rechtsanspruchs beabsichtigt ist.

IASB/FASB DP Revenue Recognition

Der DSR diskutiert das gemeinsame IASB-/FASB-Projekt *Revenue Recognition* sowie

den Inhalt des Diskussionspapiers „*Preliminary Views on Revenue Recognition in Contracts with Customers*“, das am 19.12.2008 veröffentlicht wurde.

Im Zusammenhang mit den Inhalten des Diskussionspapiers (DP) stellt der DSR Folgendes fest:

- Der Vertrag als Grundlage des im DP vorgeschlagenen Modells wird grundsätzlich als adäquate Voraussetzung anerkannt.
- Die explizit aus dem DP ausgegliederten Sachverhalte (z.B. Bewertung der Rechte gegenüber dem Kunden) sind in der Mehrzahl genau diejenigen Sachverhalte, die unter den gegenwärtigen Regelungen Probleme verursachen und daher vom DP behandelt werden sollten/müssten.
- Eine Diskussion bzw. Gegenüberstellung der Kriterien zur Erlösrealisierung nach den gegenwärtigen Regelungen einerseits und den vorgeschlagenen Regelungen des DP andererseits sowie eine Analyse der Wirkungen des Wegfalls bestimmter Kriterien für die Erlösrealisierung im DP wären sinnvoll und wünschenswert.
- Die Definition eines Kunden als eine Vertragspartei, dessen Ziel der Erhalt eines Assets ist, und die Aufrechterhaltung dieser Definition auch im Hinblick auf Dienstleistungsverträge sind aus Sicht des DSR von weit reichender Bedeutung.
- Im Hinblick auf die zukünftigen Überlegungen bezüglich des Anwendungsbereichs (scope) müssen als Finanzinvestition gehaltene Immobilien einbezogen werden.
- Hinsichtlich *multi element arrangements* scheint das alleinige Abstellen auf den Zeitpunkt der Erfüllung der Leistungsverpflichtung als Kriterium für die Erlösrealisierung wenig hilfreich und fern der wirtschaftlichen Realität. Begründet wird dies damit, dass auch bei einer gleichzeitigen Erfüllung der Leistungsverpflichtungen nach wie vor eine Klassifizierung vorgenommen werden muss.
- Im Zusammenhang mit der Frage der Erfüllung der Leistungsverpflichtung beim Verkauf von Gütern wird die Aussage des DP,

dass der Kunde typischerweise dann Kontrolle über die Assets erhält, wenn er diese in Besitz („*physical possession*“) nimmt, kritisch hinterfragt: Zum einen erscheint die vereinfachende Aussage im DP, wann die Kontrolle über Assets gegeben ist, mit Blick auf die ausführlichen Diskussionen im Zusammenhang mit der Überarbeitung des Conceptual Framework äußerst fragwürdig. Zum anderen ignoriert die Fokussierung auf den Besitz Fragen, die mit der Erlösrealisierung bei Eigentumsvorbehalten und im Zusammenhang mit immateriellen Assets verbunden sind.

- Das Grundprinzip, die Erlösrealisierung an der Erfüllung der vertraglichen bzw. genau definierten vertraglichen Leistungserbringung festzumachen, ist nicht ausreichend, um die Erlösrealisierung im Zusammenhang mit der Vielzahl der unterschiedlichen in der Praxis vorkommenden Transaktionen sinnvoll durchzuführen. Als Beispiel wird ein einjähriger Dienstleistungsvertrag über die tägliche Reinigung eines bestimmten Gebäudes genannt. Nach dem im DP vorgeschlagenen Modell könnte der Erlös erst nach vollständiger Erledigung der „Reinigungsaufgabe“ am letzten Tag des Vertragsjahres realisiert werden, was für nicht sinnvoll erachtet wird.
- Im Hinblick auf die Erfüllung der Leistungsverpflichtung bei Dienstleistungsverträgen scheint weiterhin die Formulierung „*when the service is the customer's asset*“ fragwürdig.
- Die Annahme, dass sich im Hinblick auf die Bewertung der Leistungsverpflichtung für jede Transaktion ohne weiteres Schätzpreise ermitteln lassen, ist unrealistisch.

ED ED Post-implementation Revisions to IFRIC Interpretations – proposed amendments to IFRIC 9 and IFRIC 16

Der DSR stimmt der vom IASB im Hinblick auf den Anwendungsbereich von IFRIC 9 *Neubeurteilung eingebetteter Derivate* vorgeschlagenen Änderung sowie dem vorgeschlagenen Erstanwendungszeitpunkt 01.07.2009 und den Übergangsbestimmungen (prospektive Anwendung) zu.

Darüber hinaus stimmt der DSR dem IASB-Änderungsvorschlag zu IFRIC 16 *Absicherungen einer Nettoinvestition in einen ausländischen Geschäftsbetrieb* zu. Der DSR diskutiert in diesem Zusammenhang allerdings kritisch die vom IASB vorgeschlagene Rückdatierung des Erstanwendungszeitpunkts dieser Änderung auf den 01.10.2008.

Grundsätzlich spricht sich der DSR gegen Rückdatierungen von IFRS und Änderungen zu diesen aus. Im vorliegenden „Sonderfall“ könne die Rückdatierung allerdings akzeptiert werden, da die Designation einer Sicherungsbeziehung nur prospektiv vorgenommen werden kann. In der Stellungnahme an den IASB ist auf die grundsätzlich ablehnende Haltung des DSR zu Rückdatierungen hinzuweisen.

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 2009 Deutsches Rechnungslegungs Standards Committee e.V.
Alle Rechte vorbehalten