



© 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:	129. / 10.03.2009 / 9:00 – 11:00 Uhr
TOP:	06 – Framework Phase B
Thema:	Test der asset und liability definition
Papier:	06a_CFB_definitions

Definitionen

- Die folgenden Tabellen enthalten eine Gegenüberstellung der derzeitigen Definitionen eines *Assets* und einer *Liability* im Rahmenkonzept des IASB sowie der gemeinsamen Arbeitsdefinition von IASB und FASB (Stand: Oktober 2008).

Assets

Derzeitige Definition im IASB Rahmenkonzept	Arbeitsdefinition von IASB und FASB Meeting aus dem Oktober 2008
An asset is a resource controlled by the entity as a result of past events and from which future economic benefits are expected to flow to the entity. (FW.49a)	An asset of an entity is a present economic resource to which the entity has a right or other access that others do not have .
	a. Present means that on the date of the financial statements both the economic resource exists and the entity has the right or other access that others do not have. b. An economic resource is something that is scarce and capable of produc-



	<p>ing cash inflows or reducing cash outflows, directly or indirectly, alone or together with other economic resources. Economic resources that arise from contracts and other binding arrangements are unconditional promises and other abilities to require provision of economic resources, including through risk protection.</p> <p>c. A right or other access that others do not have enables the entity to use the economic resource and its use by others can be precluded or limited. A right or other access that others do not have is enforceable by legal or equivalent means.</p>
--	--

2 Zur Auslegung des Terms *enforceable by equivalent means* in der Arbeitsdefinition eines *asset* führt der IASB-Staff Folgendes aus:

- *“Rights are the most common mechanism that society uses to distinguish who has access to specific resources (i.e., to distinguish who is linked to a resource). Rights can be legally enforceable, but can also be enforceable by other equivalent means, such as those arising within a self-regulatory structure such as a professional organization. An example is the right to practice as an accountant, when that right is conferred on a qualified individual or firm by a professional accounting organization. If such rights are enforced similarly to how rights would be legally enforced (even though the consequences of enforcement might differ somewhat), they are regarded as the equivalent of legally enforceable rights.*
- *An entity also can access an economic resource in the absence of rights. For example, an entity might have no enforceable right to secret know-how, or an unpatented invention, but access to it by others is precluded by secrecy. Similarly, economic barriers might keep customers tied to an entity or keep competitors away, even though the entity has no enforceable rights. This is the case, for example, when there are significant training or other costs that exceed the benefits of switching to a competitors’ services or when there are significant barriers to market entry.*



The preclusion or limitation of access by others to an economic resource also demonstrates an entity's association with that economic resource—it demonstrates the existence of other access that others do not have.”

Liabilities

Derzeitige Definition im IASB Rahmenkonzept	Arbeitsdefinition von IASB und FASB Meeting aus dem Oktober 2008
A liability is a present obligation of the entity arising from past events , the settlement of which is expected to result in an outflow from the entity of resources embodying economic benefits. (FW.49b)	A liability of an entity is a present economic obligation for which the entity is the obligor.
	<p>d. Present means that on the date of the financial statements both the economic obligation exists and the entity is the obligor.</p> <p>e. An economic obligation is an unconditional promise or other requirement to provide or forgo economic resources, including through risk protection.</p> <p>f. An entity is the obligor if the entity is required to bear the economic obligation and its requirement to bear the economic obligation is enforceable by legal or equivalent means.</p>

- 3 Zur Auslegung des Terms *enforceable by equivalent means* in der Arbeitsdefinition einer *Liability* führt der IASB-Staff Folgendes aus:¹

The following examples might be cited to illustrate such situations:

- *A self-regulatory body can impose and enforce obligations upon its members. If those obligations are enforced similarly to how legally enforceable obligations would*

¹ Vgl. IASB Meeting December 2007, Agenda Paper 14A, Conceptual Framework Phase B: Elements and Recognition.



be enforced, even though the consequences of enforcement might differ somewhat, they are regarded as the equivalent of legally enforceable obligations.

- *In many wholesale diamond markets or other commodity markets throughout the world, exchanges are agreed upon based on oral discussions or non-verbal signals. Traders in such markets will only conduct business in that manner, with disputes settled by an arbitration process recognised by, and binding upon, the members of the market and affiliated markets. Obligations for economic burdens or requirements created under these circumstances may not be enforceable in court, but nonetheless may be enforceable by virtue of the rules and regulations of the trading organization. Traders that do not honour such obligations might be excluded from membership and, thus, from conducting any future trades in that market, thereby losing their livelihood, or be subject to other fines or penalties imposed by the regulatory body, the threat of which is sufficient to enforce performance.*
- *Two or more parties might agree to accept the decisions of an arbitrator. Even though the arbitrator might be court-appointed and thus have legal backing, such legal backing is not necessary. Other mechanisms might make it very difficult for the parties to avoid abiding by the arbitrator's decision.*



Übersicht über getestete Beispiele

- 4 Folgende Tabelle gibt eine Übersicht der durch die DRSC-Mitarbeiter durchgeführten Tests und den jeweiligen Stand der Diskussion:

Lfd.Nr.	Bezeichnung	Stand der Diskussion
L1	Bedingte Pensionszusagen	Offen
A2	Aktienbasierte Vergütungen mit Barausgleich	Offen
L2	Aktienbasierte Vergütungen mit Barausgleich	Offen
L3	Aktienbasierte Vergütungen mit Barausgleich im Konzern	Offen
L4	Ermessenabhängige Gewinnbeteiligung bei Versicherungsverträgen	Offen
L5	Core deposits	Offen
L6.1- L6.4	RIC 2 – Verpflichtung zur Entsorgung von Elektro- und Elektronikgeräten	Offen
A7	Gerichtsverfahren	Offen
L7	Gerichtsverfahren	Offen
A8	Abonnementverträge	Diskutiert 128. Sitzung
L8	Abonnementverträge	Offen
A9	Kundenbeziehungen	Diskutiert 128. Sitzung
L9	Kundenbeziehungen	Offen
A10	Aktiver Rechnungsabgrenzungsposten	Offen
L10	Passiver Rechnungsabgrenzungsposten	Offen
A11	Patene / Marken / Lizenzen	Diskutiert 128. Sitzung
L11	Patene / Marken / Lizenzen	Offen
A12	Verlängerungsoption bei Leasingverträgen	Offen
L12	Verlängerungsoption bei Leasingverträgen	Offen
A13	Schwebende Geschäfte bei Derivaten	Diskutiert 128. Sitzung
L13	Schwebende Geschäfte bei Derivaten	Offen
A14	Strafzahlungen	Diskutiert 128. Sitzung
L14	Strafzahlungen	Offen

(A = Asset-Test / L = Liability-Test)



Hinweise

- 5 Die Beispiele lfd. Nr. A10, A12, L1-L6.4, L10 und L12 entsprechen der Sitzungsunterlagen 128. – 9a_CFB_asset definition bzw. 128. – 9b_CFB_liability definition)
- 6 Im Rahmen der Diskussion der *Asset*-Definition hat der DSR darum gebeten, die Beispiele zu spiegeln, d. h. zu prüfen, ob einem anderen Unternehmen eine *Liability* entsteht, z. B. L8 Abonnentenverträge. Die Ergebnisse der Diskussion der *Asset*-Definition aus der 128. Sitzung werden angegeben.
- 7 Der IASB hat bereits Tests zur vorgeschlagenen *Liability*-Definition durchgeführt. Sofern die von den DRSC-Mitarbeitern getesteten Sachverhalte bereits vom IASB getestet wurden, sind deren Testergebnisse im Folgenden jeweils angegeben.



Beispiel L1	<p>Bedingte Pensionszusagen</p> <p>Ein Unternehmen verpflichtet sich, seinem Mitarbeiter eine monatliche Pension ab dem 65. Lebensjahr zu zahlen. Einzige Bedingung ist ein Verbleib des Mitarbeiters im Unternehmen von mindestens fünf Jahren.</p>
Arbeitsdefinition	<p><i>Economic obligation</i></p> <p>Das Unternehmen ist zur Zahlung der Pension ab dem 65. Lebensjahr verpflichtet.</p> <p><i>Enforceable by legal or equivalent means</i></p> <p>Siehe unten.</p> <p><i>Present</i></p> <p>Siehe unten.</p>
Kommentare	<p>Nach der Auffassung der DRSC-Mitarbeiter stellt sich die Frage, ob sich die Einklagbarkeit bezieht auf die Pensionszusage oder auf die Pensionszahlungen:</p> <p>a) Pensionszusage</p> <p>Nach Abschluss des Mitarbeitervertrages liegt eine (gegenwärtige) Verbindlichkeit vor. Bei der Bewertung der Verbindlichkeit auf Portfoliobasis ist die Wahrscheinlichkeit zu berücksichtigen, wie lange die Mitarbeiter voraussichtlich im Unternehmen verbleiben.</p> <p>Bei der Bewertung der Verbindlichkeit nach dem geltenden IAS 19 sind Fluktuationsannahmen zu berücksichtigen.</p> <p>b) Pensionszahlungen</p> <p>Das Unternehmen hat die Möglichkeit, dem Mitarbeiter innerhalb der nächsten drei Jahre zu kündigen. Die Verbindlichkeit ist vermeidbar in Bezug auf den einzelnen Mitarbeiter, nicht jedoch in Bezug auf eine Gruppe von Mitarbeitern, denen ähnliche Pensionszusagen gewährt wurden. Es stellt sich die Frage, ob ein portfoliobasierter Ansatz zulässig ist.</p>



IASB Testergebnis²	Nach der Ansicht des IASB-Staff liegt keine gegenwärtig einklagbare Verbindlichkeit vor, wenn das Unternehmen die Möglichkeit hat dem Mitarbeiter zu kündigen innerhalb der vereinbarten Mindestverweildauer. Sieht ein Rechtssystem jedoch Konsequenzen für das Unternehmen bei einer möglichen Kündigung vor liegt eine Verbindlichkeit vor.
Fazit DRSC-Mitarbeiter	Sofern sich die Einklagbarkeit auf die Pensionszusage bezieht und die Fluktuation als Bewertungsparameter betrachtet wird, liegt eine Verbindlichkeit vor.
Frage an den DSR	Teilt der Rat die Auffassung der DRSC-Mitarbeiter?

² Vgl. IASB Meeting June 2008, Agenda Paper 11D, Conceptual Framework Phase B: Elements and Recognition.



Beispiel A2	Aktienbasierte Vergütungen mit Barausgleich Ein Unternehmen verpflichtet sich, einem anderen Unternehmen, welches Dienstleistungen für das Unternehmen erbringt, eine Geldleistung zu zahlen, die dem Wert der Eigenkapitalinstrumente des Unternehmens entspricht.
Arbeitsdefinition	<i>Economic obligation</i> Das Unternehmen ist zur Zahlung verpflichtet. <i>Right or other access that others do not have</i> Der Dienstleister kann die Zahlung einklagen. <i>Present</i> Erfüllt.
Kommentare	-
Fazit DRSC-Mitarbeiter	Ein Vermögenswert liegt vor.
Frage an den DSR	Teilt der Rat die Auffassung der DRSC-Mitarbeiter?



Beispiel L2	<p>Aktienbasierte Vergütungen mit Barausgleich</p> <p>Ein Unternehmen verpflichtet sich, seinem Mitarbeiter eine Geldleistung zu zahlen, die dem Wert der Eigenkapitalinstrumente des Unternehmens entspricht. Einzige Bedingung ist ein Verbleib des Mitarbeiters im Unternehmen von mindestens drei Jahren.</p>
Arbeitsdefinition	<p><i>Economic obligation</i></p> <p>Das Unternehmen ist zur Zahlung zu einem bestimmten Zeitpunkt verpflichtet.</p> <p><i>Enforceable by legal or equivalent means</i></p> <p>Siehe unten.</p> <p><i>Present</i></p> <p>Siehe unten.</p>
Kommentare	<p>Die sich ergebenden Fragestellungen sind identisch mit denen im Beispiel 1. Bei der Bewertung der Verbindlichkeit nach dem geltenden IFRS 2 sind Fluktuationsannahmen zu berücksichtigen.</p>
Fazit DRSC-Mitarbeiter	<p>Sofern man die Einklagbarkeit auf die Zusage bezieht und die Fluktuation als Bewertungsparameter betrachtet, liegt eine Verbindlichkeit vor.</p>
Frage an den DSR	<p>Teilt der Rat die Auffassung der DRSC-Mitarbeiter?</p>



Beispiel L3³	<p>Aktienbasierte Vergütungen mit Barausgleich im Konzern</p> <p>Ein Mutterunternehmen verpflichtet sich, einem Mitarbeiter eines Tochterunternehmens eine Geldleistung zu zahlen, die dem Wert der Eigenkapitalinstrumente des Mutter- oder Tochterunternehmens entspricht.</p>
Arbeitsdefinition	<p>a) Einzelabschluss des Mutterunternehmens</p> <p><i>Economic obligation</i></p> <p>Das Mutterunternehmen ist zur Zahlung verpflichtet.</p> <p><i>Enforceable by legal or equivalent means</i></p> <p>Der Mitarbeiter des Tochterunternehmens kann den Anspruch gegenüber dem Mutterunternehmen einklagen.</p> <p><i>Present</i></p> <p>Erfüllt.</p> <p>b) Einzelabschluss des Tochterunternehmens</p> <p><i>Economic obligation</i></p> <p>Das Tochterunternehmen ist nicht zur Zahlung verpflichtet.</p> <p><i>Enforceable by legal or equivalent means</i></p> <p>Der Mitarbeiter des Tochterunternehmens kann den Anspruch gegenüber dem Tochterunternehmen nicht einklagen.</p> <p><i>Present</i></p> <p>Das Tochterunternehmen hat keine einklagbare, gegenwärtige Verbindlichkeit gegenüber seinem Mitarbeiter.</p>
Kommentare	<p>Einige Kommentatoren zum <i>Exposure Draft</i> merkten an, dass das Tochterunternehmen keine Verbindlichkeit hat und die vorgeschlagene Erfassung von <i>Fair Value</i>-Veränderungen der Verbindlichkeit des Mutterunternehmens in der GuV des Tochterunternehmens nicht im Einklang mit dem Framework ist.</p>
Fazit DRSC-Mitarbeiter	<p>a) Einzelabschluss des Mutterunternehmens</p> <p>Eine Verbindlichkeit liegt vor.</p> <p>b) Einzelabschluss des Tochterunternehmens</p>

³ Das Beispiel ist Gegenstand des *Exposure Drafts* zur Überarbeitung von IFRS 2 und IFRIC 11 – *Group Cash-settled Share-based Payment Transactions*.



	Es liegt keine Verbindlichkeit vor, da das Tochterunternehmen nicht zur Zahlung verpflichtet ist.
Frage an den DSR	Teilt der Rat die Auffassung der DRSC-Mitarbeiter?



Beispiel L4	Ermessenabhängige Gewinnbeteiligung bei Versicherungsverträgen Gewinne, die bereits dem Kollektiv der Versicherungsnehmer zugewiesen sind, über deren konkrete Verwendung der Versicherer aber noch keinen Beschluss gefasst hat.
Arbeitsdefinition	<i>Economic obligation</i> Sofern das Versicherungsunternehmen beabsichtigt, die Gewinne in der Zukunft auf die Versicherungsnehmer zu verteilen, besteht eine wirtschaftliche Verbindlichkeit. <i>Enforceable by legal or equivalent means</i> Der Versicherungsnehmer hat keinen einklagbaren Anspruch, da die Gewinnbeteiligung im Ermessen des Versicherungsunternehmens liegt. <i>Present</i> Auf Grund der mangelnden Einklagbarkeit nicht gegenwärtig.
Kommentare	Nach der Ansicht der DRSC-Mitarbeiter kann der Versicherungsnehmer einen einklagbaren Anspruch nicht anhand der vom Versicherungsunternehmen in der Vergangenheit gewährten Gewinnbeteiligungen begründen. Die Gewinne können in Deutschland auch herangezogen werden, um unvorhersehbare Verluste auszugleichen. Eine offizielle Ankündigung begründet nach Auffassung der DRSC-Mitarbeiter einen einklagbaren Anspruch.
IASB Testergebnis⁴	Der IASB befürwortet die Bildung einer Verbindlichkeit, wenn das Versicherungsunternehmen über Erfahrungen in der Vergangenheit verfügt oder eine offizielle Ankündigung macht.
Fazit DRSC-Mitarbeiter	Auf Grund der mangelnden Einklagbarkeit, liegt grundsätzlich keine Verbindlichkeit vor. Nur in bestimmten Fällen ist eine Verbindlichkeit gegeben.
Frage an den DSR	Teilt der Rat die Auffassung der DRSC-Mitarbeiter?



Beispiel L5	<p>Core deposits</p> <p>Die EZB stellt den Banken Gelder zur Verfügung, die für einen Zeitraum von mindestens 30 Tagen befristet sind. Erfahrungsgemäß verbleiben die Gelder jedoch länger bei den Banken als es der vertraglichen Fälligkeit entspricht.</p>
Arbeitsdefinition	<p><i>Economic obligation:</i></p> <p>Die Bank ist verpflichtet die Gelder zurückzuzahlen.</p> <p><i>Enforceable by legal or equivalent means</i></p> <p>Die EZB kann die Gelder einklagen.</p> <p><i>Present</i></p> <p>Die Verbindlichkeit ist gegenwärtig, da die Rückzahlungsverpflichtung besteht.</p>
Kommentare	<p>Die längere Verweildauer der Gelder bei Banken führt zu keinen Auswirkungen.</p>
Fazit DRSC-Mitarbeiter	<p>Es liegt eine Verbindlichkeit vor.</p>
Frage an den DSR	<p>Teilt der Rat die Auffassung der DRSC-Mitarbeiter?</p>

⁴ Vgl. IASB Meeting June 2008, Agenda Paper 11D, Conceptual Framework Phase B: Elements and Recognition.



Beispiel L6.1	<p>RIC 2 – historische Altgeräte von privaten Haushalten</p> <p>Für die Finanzierung der Entsorgung von Altgeräten von privaten Haushalten sind gemäß § 10 Abs. 1 Satz 3 ElektroG die Hersteller verantwortlich. Bei den historischen Altgeräten bemisst sich die Beteiligung jedes Herstellers an den Entsorgungskosten nach seinem Absatzanteil in der Periode, die von der Gemeinsamen Stelle für die Berechnung der Entsorgungsverpflichtung zu Grunde gelegt wird (Berechnungszeitraum). Beim Absatzanteil handelt es sich um die Menge (Gewicht oder Stückzahl) an Geräten einer Geräteart, die ein Hersteller in Deutschland in Verkehr bringt, in Bezug auf alle Geräte sämtlicher Hersteller derselben Geräteart (§ 14 Abs. 5 Satz 2 ElektroG).</p>
Arbeitsdefinition	<p><i>Economic obligation:</i></p> <p>Der Hersteller hat auf Grund der Marktteilnahme im Berechnungszeitraum eine Entsorgungsverpflichtung. Sobald ein Unternehmen eine Geräteart nicht mehr am Markt anbietet, entsteht keine Verpflichtung mehr.</p> <p><i>Enforceable by legal or equivalent means</i></p> <p>Die Beteiligung an den Entsorgungskosten kann eingeklagt werden.</p> <p><i>Present</i></p> <p>Die Verbindlichkeit ist gegenwärtig.</p>
Kommentare	-
Fazit DRSC-Mitarbeiter	Es liegt eine Verbindlichkeit vor.
Frage an den DSR	Teilt der Rat die Auffassung der DRSC-Mitarbeiter?



Beispiel L6.2	<p>RIC 2 – historische Altgeräte von kommerziellen Nutzern</p> <p>Wer im Falle von historischen Altgeräten von kommerziellen Nutzern die Entsorgungsverpflichtung übernehmen muss, kann gemäß § 10 Abs. 2 Satz 3 ElektroG vertraglich frei vereinbart werden. Fehlt eine vertragliche Regelung, ist gem. § 10 Abs. 2 Satz 2 ElektroG der Besitzer und damit regelmäßig der kommerzielle Nutzer zur Entsorgung verpflichtet.</p>
Arbeitsdefinition	<p><i>Economic obligation:</i></p> <p>Der kommerzielle Nutzer bzw. der Hersteller haben eine Entsorgungsverpflichtung.</p> <p><i>Enforceable by legal or equivalent means</i></p> <p>Die Entsorgung kann eingeklagt werden.</p> <p><i>Present</i></p> <p>Die Verbindlichkeit ist gegenwärtig.</p>
Kommentare	-
Fazit DRSC-Mitarbeiter	Es liegt eine Verbindlichkeit vor.
Frage an den DSR	Teilt der Rat die Auffassung der DRSC-Mitarbeiter?



Beispiel L6.3	<p>RIC 2 – neue Altgeräte von privaten Haushalten</p> <p>Sofern es sich um neue Altgeräte von privaten Haushalten handelt, haben die Hersteller gemäß § 10 Abs. 1 Satz 3 ElektroG die Kosten für die Entsorgung dieser Geräte zu tragen. Die Verpflichtung des einzelnen Herstellers zur Entsorgung der von den privaten Haushalten abgegebenen Altgeräte berechnet sich gemäß § 14 Abs. 5 Satz 3 Nr. 1 ElektroG entweder nach dem durch Sortierung oder nach wissenschaftlich anerkannten statistischen Methoden nachgewiesenen Anteil seiner eindeutig identifizierbaren Altgeräte an der gesamten Altgerätemenge pro Geräteart (im Folgenden „Vorwärtsfinanzierung“) oder gemäß § 14 Abs. 5 Satz 3 Nr. 2 ElektroG nach dem Anteil des Herstellers an der gesamten im jeweiligen Berechnungszeitraum in Verkehr gebrachten Menge an Elektro- und Elektronikgeräten pro Geräteart (im Folgenden „Umlageverfahren“). Letzteres Verfahren entspricht der für die historischen Altgeräte von privaten Haushalten vorgeschriebenen Methode.</p>
Arbeitsdefinition	<p><i>Economic obligation:</i></p> <p>Vorwärtsfinanzierung</p> <p>Der Hersteller hat auf Grund der In-Verkehr-Bringung eine Entsorgungsverpflichtung. Sobald ein Unternehmen eine Geräteart nicht mehr am Markt anbietet, entsteht keine Entsorgungsverpflichtung mehr.</p> <p>Umlageverfahren</p> <p>Der Hersteller hat auf Grund der Marktteilnahme im Berechnungszeitraum eine Entsorgungsverpflichtung. Sobald ein Unternehmen eine Geräteart nicht mehr am Markt anbietet, entsteht keine Entsorgungsverpflichtung mehr.</p> <p><i>Enforceable by legal or equivalent means</i></p> <p>Die Beteiligung an den Entsorgungskosten kann eingeklagt werden.</p> <p><i>Present</i></p> <p>Die Verbindlichkeit ist gegenwärtig.</p>



Kommentare	-
Fazit DRSC-Mitarbeiter	Es liegt eine Verbindlichkeit vor.
Frage an den DSR	Teilt der Rat die Auffassung der DRSC-Mitarbeiter?



Beispiel L6.4	<p>RIC 2 – neue Altgeräte von kommerziellen Nutzern</p> <p>Wer im Falle von neuen Altgeräten von kommerziellen Nutzern die Entsorgungsverpflichtung übernehmen muss, kann gemäß § 10 Abs. 2 Satz 3 ElektroG vertraglich frei vereinbart werden. Fehlt eine vertragliche Regelung, ist gemäß § 10 Abs. 2 Satz 1 ElektroG der Besitzer und damit regelmäßig der kommerzielle Nutzer zur Entsorgung verpflichtet.</p>
Arbeitsdefinition	<p><i>Economic obligation:</i></p> <p>Der kommerzielle Nutzer bzw. der Hersteller haben eine Entsorgungsverpflichtung.</p> <p><i>Enforceable by legal or equivalent means</i></p> <p>Die Entsorgung kann eingeklagt werden.</p> <p><i>Present</i></p> <p>Die Verbindlichkeit ist gegenwärtig.</p>
Kommentare	-
Fazit DRSC-Mitarbeiter	Es liegt eine Verbindlichkeit vor.
Frage an den DSR	Teilt der Rat die Auffassung der DRSC-Mitarbeiter?



Beispiel A7	Gerichtsverfahren Ein Unternehmen klagt gegen ein anderes Unternehmen vor Gericht. Die Rechtslage ist unklar.
Arbeitsdefinition	<i>Economic obligation</i> Das Unternehmen hat erst nach der Urteilsverkündung einen Anspruch gegen das andere Unternehmen. <i>Right or other access that others do not have</i> - <i>Present</i> Nicht Erfüllt.
Kommentare	-
Fazit DRSC-Mitarbeiter	Ein Vermögenswert liegt erst nach der Urteilsverkündung vor.
Frage an den DSR	Teilt der Rat die Auffassung der DRSC-Mitarbeiter?

Beispiel L7	Gerichtsverfahren Ein Unternehmen wird von einem anderen Unternehmen vor Gericht verklagt. Die Rechtslage ist unklar.
Arbeitsdefinition	<i>Economic obligation:</i> Das Unternehmen ist erst nach der Urteilsverkündung gegenüber dem anderen Unternehmen verpflichtet. <i>Enforceable by legal or equivalent means</i> - <i>Present</i> Nicht Erfüllt.
Kommentare	-
Fazit DRSC-Mitarbeiter	Es liegt eine Verbindlichkeit erst nach der Urteilsverkündung vor.
Frage an den DSR	Teilt der Rat die Auffassung der DRSC-Mitarbeiter?



Beispiel A8	Abonnementverträge <p>Ein Verlagsunternehmen hat eine Vielzahl von Abonnementkunden für die monatlich erscheinende Zeitschrift XYZ. Die Abonnements sind durch den Kunden jährlich kündbar. Erfolgt keine Kündigung verlängert sich das Abonnement automatisch jeweils um ein weiteres Jahr. Die Bezahlung durch den Kunden erfolgt monatlich. Erfahrungsgemäß bezieht ein Abonnementkunde die Zeitschrift XYZ im Durchschnitt über 7 Jahre.</p>
Diskussion 128. Sitzung	<p>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.</p>

Beispiel L8	Abonnementverträge <p>Die Abteilung Rechnungswesen eines Unternehmens bezieht die Zeitschrift „Der Bilanzierer“. Das Abonnement kann durch das Unternehmen jährlich gekündigt werden. Erfolgt keine Kündigung verlängert sich das Abonnement automatisch jeweils um ein weiteres Jahr. Die Bezahlung durch das Unternehmen erfolgt monatlich. Die Abteilung Rechnungswesen beabsichtigt die Zeitschrift weiterhin zu abonnieren.</p>
Arbeitsdefinition	<p><i>Economic obligation:</i> Die aus dem Abonnement resultierende Zahlungsverpflichtung stellt eine Verbindlichkeit dar.</p> <p><i>Enforceable by legal or equivalent means</i> Das Verlagsunternehmen kann nur die Abonnementbeiträge bis zum nächsten Kündigungstermin einklagen.</p> <p><i>Present</i></p>



	Erfüllt.
Kommentare	<p>Die DRSC-Mitarbeiter sind der Ansicht, dass aus dem Abschluss des Abonnementvertrages eine wirtschaftliche, einlagbare und gegenwärtige Verbindlichkeit resultiert. Im Rahmen der Bewertung ist grundsätzlich die voraussichtliche Laufzeit zu schätzen. Dadurch erfolgt eine indirekte Bewertung der Verlängerungsoption.</p> <p>Im Beispiel L12 ist die Verlängerung des Leasingvertrages auf fünf Jahre begrenzt. In diesem Beispiel ist es jedoch unwahrscheinlich, dass das Unternehmen die Zeitschrift jemals abbestellt. Dadurch ergibt sich ein Problem bei der Bewertung.</p>
Fazit DRSC-Mitarbeiter	Es liegt eine Verbindlichkeit (bis zum nächsten Kündigungstermin?) vor.
Frage an den DSR	Teilt der Rat die Auffassung der DRSC-Mitarbeiter?



Beispiel A9	<p>Kundenbeziehungen</p> <p>Ein Unternehmen kann auf langjährige etablierte Kundenbeziehungen zurückblicken, die sich dadurch auszeichnen, dass die betreffenden Kunden in der Vergangenheit bereits mehrfach Produkte des Unternehmens erworben haben sowie mit dem Unternehmen durch mehrere Kontakte vertraut sind und das Unternehmen Informationen über das Kaufverhalten der Kunden hat.</p>
Diskussion 128. Sitzung	Die im Beispiel dargestellte Kundenbeziehung stellt nach Ansicht des DSR ein Asset dar.

Beispiel L9	<p>Kundenbeziehungen</p> <p>Ein Unternehmen erwirbt seit vielen Jahren Produkte von einem Unternehmen. Die Kontakte zu diesem Unternehmen sind sehr gut.</p>
Arbeitsdefinition	<p><i>Economic obligation:</i></p> <p>Das Unternehmen hat keine Verbindlichkeit gegenüber dem veräußernden Unternehmen.</p> <p><i>Enforceable by legal or equivalent means</i></p> <p>Das veräußernde Unternehmen kann nichts einklagen.</p> <p><i>Present</i></p> <p>Nicht erfüllt.</p>
Kommentare	-
Fazit DRSC-Mitarbeiter	Es liegt keine Verbindlichkeit vor.
Frage an den DSR	Teilt der Rat die Auffassung der DRSC-Mitarbeiter?



Beispiel A10	Aktiver Rechnungsabgrenzungsposten Ein Unternehmen zahlt die Miete für seine von einem Dritten angemieteten Büroräume im Voraus.
Arbeitsdefinition	<i>Economic resource</i> Siehe unten. <i>Right or other access that others do not have</i> Siehe unten. <i>Present</i> Siehe unten.
Kommentare	Aus dem abgeschlossen Mietvertrag resultieren ein <i>asset</i> (Nutzung der Räume) und eine <i>liability</i> (Verpflichtung zur Mietzahlung) im Sinne der Definitionen. Aber auch der Mietvertrag an und für sich erfüllt die Definition eines <i>asset</i> , da der Vertrag ein <i>unconditional promise</i> repräsentiert (vgl. hierzu die Argumentation zum Beispiel der Abonnentenverträge). Wie bzw. ob letztendlich ein Ansatz der betreffenden <i>asset/liability</i> erfolgt, ist eine Frage der <i>unit of account</i> bzw. der <i>recognition</i> . Sofern es zu einem Ansatz der zugrundeliegenden <i>asset/liability</i> kommen sollte, führt eine Mietvorauszahlung im Beispiel zu einer Verminderung der <i>liability</i> . Die Frage nach einer Rechnungsabgrenzung würde sich dann gar nicht stellen. Nach derzeitigem Verständnis handelt es sich bei einem Mietvertrag um ein schwebendes Geschäft, welches aufgrund der Ausgeglichenheitsvermutung von zugrundeliegendem <i>asset</i> und <i>liability</i> nicht in der Bilanz angesetzt wird. Unter dieser Annahme wird im Diskussionspapier zum Projekt <i>Revenue Recognition</i> vom IASB ein <i>Asset-Liability</i> -Ansatz vorgeschlagen. Dieser würde bei Vorauszahlungen zu einem <i>contractual asset</i> führen.
Fazit DRSC-Mitarbeiter	Aktive Rechnungsabgrenzungsposten erfüllen nicht die <i>asset definition</i> .
Frage an den DSR	Teilt der Rat die Auffassung der DRSC-Mitarbeiter?



Beispiel L10	Passiver Rechnungsabgrenzungsposten Ein Unternehmen erhält die Miete für seine an einen Dritten vermieteten Büroräume im Voraus.
Arbeitsdefinition	<i>Economic obligation:</i> Siehe unten. <i>Enforceable by legal or equivalent means</i> Siehe unten. <i>Present</i> Siehe unten.
Kommentare	Aus dem abgeschlossen Mietvertrag resultiert ein Vermögenswert (Mietforderung) und eine Verbindlichkeit (Nutzungsüberlassung) im Sinne der Definitionen. Beim Mietvertrag handelt es sich um ein schwebendes Geschäft. Dabei gleichen sich in der Regel Vermögenswert und Verbindlichkeit über die Laufzeit des Vertrages gegenseitig aus. Es erfolgt derzeit keine Darstellung in der Bilanz. Die Vorauszahlung führt zu einem Ungleichgewicht. Bei Anwendung des <i>Asset-Liability</i> -Ansatzes ist eine vertragliche Verbindlichkeit zu bilanzieren. Die Frage, ob ein Rechnungsabgrenzungsposten eine Verbindlichkeit ist, stellt sich nicht, da die Vorauszahlung eine Veränderung der vertraglichen Vermögenswerte bzw. Verbindlichkeiten darstellt.
Fazit DRSC-Mitarbeiter	Es liegt keine Verbindlichkeit vor.
Frage an den DSR	Teilt der Rat die Auffassung der DRSC-Mitarbeiter?



Beispiel A11	<p>Lizenzen / Lizenzverträge</p> <p>Ein Unternehmen erhält über einen Lizenzvertrag die Lizenz zur Nutzung (Nutzungsrecht) einer eingetragenen und damit rechtlich geschützten Marke.</p>
Diskussion 128. Sitzung	<p>Patente / Marken / Lizenzen</p> <p>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 <i>intellectual property</i>, das durch dieses Patent geschützt wird.</p> <p>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.</p>

Beispiel L11	<p>Lizenzen / Lizenzverträge</p> <p>Ein Unternehmen vergibt über einen Lizenzvertrag die Lizenz zur Nutzung (Nutzungsrecht) einer eingetragenen und damit rechtlich geschützten Marke.</p>
Arbeitsdefinition	<p><i>Economic obligation</i></p> <p>Es besteht eine Leistungsverbindlichkeit.</p> <p><i>Enforceable by legal or equivalent means</i></p> <p>Die Bereitstellung der Marke ist einklagbar.</p> <p><i>Present</i></p> <p>Erfüllt.</p>
Kommentare	-
Fazit DRSC-Mitarbeiter	Es liegt eine Verbindlichkeit vor.
Frage an den DSR	Teilt der Rat die Auffassung der DRSC-Mitarbeiter?



Beispiel A12	<p>Verlängerungsoptionen bei Leasingverträgen</p> <p>Ein Unternehmen vereinbart einen zehnjährigen Leasingvertrag mit einer Verlängerungsoption für den Leasingnehmer von fünf Jahren. Ist die Verlängerungsoption ein <i>asset</i> aus Sicht des Leasingnehmers?</p>
Arbeitsdefinition	<p><i>Economic resource</i></p> <p>Die im Leasingvertrag vereinbarte Verlängerungsoption ist wie der Leasingvertrag selbst ein <i>unconditional promise</i>.</p> <p><i>Right or other access that others do not have</i></p> <p>Allein der Leasingnehmer hat den aus dem Vertrag resultierenden Anspruch auf Verlängerung der Nutzung.</p> <p><i>Present</i></p> <p>Erfüllt.</p>
Kommentare	<p>Die vom IASB vorgeschlagene Definition eines <i>asset</i> inkonsistent dahingehend, ob der Leasingvertrag mit Verlängerungsoption die <i>economic resource</i> und damit das <i>asset</i> ist oder der dem Leasingvertrag zugrundeliegende „Gegenstand“.</p>
IASB⁵	<p>Das IASB hat sich in seiner Sitzung im November 2008 mit der Frage beschäftigt, ob die Unsicherheit der Laufzeit eines Leasingvertrages mit Verlängerungsoption eine Frage des Ansatzes oder der Bewertung ist. Implizit geht der IASB damit davon aus, dass es sich hierbei um ein (einzelnes) <i>asset</i> handelt. Nach der Ansicht des IASB ist die Laufzeit des Leasingvertrages eine Frage des Ansatzes. Die wahrscheinlichste (<i>most likely</i>) Laufzeit ist zu schätzen – im Beispiel entweder zehn oder fünfzehn Jahre.</p>
Fazit DRSC-Mitarbeiter	<p>Verlängerungsoptionen bei Leasingverträgen erfüllen (aus Sicht des Leasingnehmers) die <i>asset definition</i>. Es ist allerdings unklar, ob letztendlich der dem Leasingvertrag bzw. der Verlängerungsoption zugrundeliegende Gegenstand oder das Recht zur Nutzung des Gegenstandes das <i>asset</i> ist.</p>
Frage an den DSR	<p>Teilt der Rat die Auffassung der DRSC-Mitarbeiter?</p>

⁵ Vgl. IASB Update November 2008.



Beispiel L12⁶	Verlängerungsoptionen bei Leasingverträgen Ein Unternehmen vereinbart einen zehnjährigen Leasingvertrag mit einer Verlängerungsoption von fünf Jahren. Ist die Verlängerungsoption eine Verbindlichkeit aus Sicht des Leasingnehmers?
Arbeitsdefinition	Ist die Verlängerungsoption einzeln betrachtet eine Verbindlichkeit? <i>Economic obligation</i> Ab dem Zeitpunkt, in dem sich das Unternehmen dazu entscheidet, den Vertrag fünf weitere Jahre fortzuführen, liegt eine wirtschaftliche Verbindlichkeit vor. <i>Enforceable by legal or equivalent means</i> Ab dem Zeitpunkt, in dem das Unternehmen dem Leasinggeber mitteilt, dass es die Verlängerungsoption wahrnimmt, liegt eine einklagbare Verbindlichkeit vor. <i>Present</i> Ab dem Zeitpunkt, in dem das Unternehmen dazu entscheidet, den Vertrag fünf weitere Jahre fortzuführen, liegt eine gegenwärtige Verbindlichkeit vor.
Kommentare	Die DRSC-Mitarbeiter sind der Ansicht, dass aus dem Abschluss des Leasingvertrages eine wirtschaftliche, einklagbare und gegenwärtige Verbindlichkeit resultiert. Im Rahmen der Bewertung ist die voraussichtliche Laufzeit zu schätzen. Dadurch erfolgt eine indirekte Bewertung der Verlängerungsoption. Beispiel: Der Vorstand beschließt im achten Jahr den Leasingvertrag fünf weitere Jahre fortzuführen. Dann ist ab diesem Zeitpunkt eine entsprechende Verbindlichkeit zu bilanzieren.
IASB⁷	Der IASB hat sich in seiner Sitzung im November 2008 mit der Frage beschäftigt, ob die Laufzeit eines Leasingvertrages eine Frage des Ansatzes oder der Bewertung ist. Nach der Ansicht des IASB ist die Laufzeit des Leasingvertrages eine Frage des

⁶ Das Beispiel diskutierte der IASB in seiner Sitzung im November 2008.

⁷ Vgl. IASB Update November 2008



	Ansatzes. Die wahrscheinlichste (<i>most likely</i>) Laufzeit ist zu schätzen – entweder zehn oder fünfzehn Jahre. Diese Auffassung wird auch vom FASB geteilt.
Fazit DRSC-Mitarbeiter	Es liegt eine Verbindlichkeit vor, wenn der Leasingnehmer die Entscheidung trifft, den Leasingvertrag zu verlängern und dies dem Leasinggeber auch mitteilt.
Frage an den DSR	Teilt der Rat die Auffassung der DRSC-Mitarbeiter?



Beispiel A13	<p>Schwebende Geschäfte bei Derivaten – Devisentermingeschäft (Forward)</p> <p>Unternehmen A schließt mit seiner Bank ein Devisentermingeschäft zum Kauf von 1 Mio. US-Dollar in 6 Monaten ab, um damit eine in den USA bestellte Maschine zu bezahlen. A hat bei Fälligkeit des Geschäfts in 6 Monaten 750 TEUR an die Bank zu bezahlen, weitere Kosten fallen nicht an.</p>
Diskussion 128. Sitzung	<p>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 <i>benefit</i>. Es kann als reines Tauschgeschäft aufgefasst werden.</p>

Beispiel L13	<p>Schwebende Geschäfte bei Derivaten – Devisentermingeschäft (Forward)</p> <p>Eine Bank schließt mit Unternehmen A ein Devisentermingeschäft zum Kauf von 1 Mio. US-Dollar in 6 Monaten ab. A hat bei Fälligkeit des Geschäfts in 6 Monaten 750 TEUR an die Bank zu bezahlen, weitere Kosten fallen nicht an.</p>
Arbeitsdefinition	<p><i>Economic obligation</i></p> <p>Siehe unten.</p> <p><i>Enforceable by legal or equivalent means</i></p> <p>Siehe unten.</p> <p><i>Present</i></p> <p>Siehe unten.</p>
Kommentar	<p>Es kann als reines Tauschgeschäft aufgefasst werden.</p>



Beispiel A14	<p>Strafzahlungen</p> <p>Ein Klimatechnikunternehmen wartet jährlich die Klimaanlage eines Unternehmens. Laut Vertrag wird eine Strafzahlung fällig, sofern der Zugang zur Klimaanlage nicht möglich ist. Aufgrund von Renovierungsarbeiten im Gebäude des Unternehmens ist ein Zugang zurzeit nicht möglich.</p>
Diskussion 128. Sitzung	Vertraglich vereinbarte Strafen erfüllen die Definition eines <i>Assets</i> .

Beispiel L14	<p>Strafzahlungen</p> <p>Ein Klimatechnikunternehmen wartet jährlich die Klimaanlage eines Unternehmens. Laut Vertrag wird eine Strafzahlung fällig, sofern der Zugang zur Klimaanlage nicht möglich ist. Aufgrund von Renovierungsarbeiten im Gebäude des Unternehmens ist ein Zugang zurzeit nicht möglich.</p>
Arbeitsdefinition	<p><i>Economic obligation</i></p> <p>Die vertragliche vereinbarte Strafe führt zu einer Verbindlichkeit.</p> <p><i>Enforceable by legal or equivalent means</i></p> <p>Die Zahlung der Strafe kann eingeklagt werden.</p> <p><i>Present</i></p> <p>Eine gegenwärtige Verbindlichkeit liegt bei Verstoß vor.</p>
Kommentare	-
Fazit DRSC-Mitarbeiter	Es liegt eine Verbindlichkeit vor.
Frage an den DSR	Teilt der Rat die Auffassung der DRSC-Mitarbeiter?



Zusammenfassung der Testergebnisse

- 8 Bei der Durchführung der Tests ist den DRSC-Mitarbeitern aufgefallen, dass es teilweise schwierig ist zu beurteilen, ob etwas ein Kriterium zur Beurteilung der Definition einer Verbindlichkeit oder ein Parameter im Rahmen der Bewertung einer Verbindlichkeit ist. So kann einerseits die Kündigungsmöglichkeit des Arbeitgebers bei bedingten Zusagen dazu führen, dass keine Verbindlichkeit vorliegt. Betrachtet man andererseits die Fluktuation (unabhängig davon, ob Arbeitnehmer oder -geber kündigt hat) als Bewertungsparameter, kommt es zur Bilanzierung einer Verbindlichkeit.
- 9 An Stelle der Frage, ob eine Verlängerungsoption (separat) zu bilanzieren ist, kann auch die Laufzeit betrachtet werden. Bei Letzterem wird die Option indirekt bewertet.
- 10 Der IASB versucht, das eher weite Kriterium der wirtschaftlichen Verbindlichkeit durch die Einklagbarkeit zu begrenzen. Die strenge Anwendung dieses Kriteriums führt nach Ansicht der DRSC-Mitarbeiter jedoch dazu, dass bestimmte Verbindlichkeiten im Einzelnen nicht zu einer Verbindlichkeit führen.
- 11 Ein möglicher Lösungsansatz ist, die *Asset-* bzw. *Liability-*Definition ohne das Kriterium der Einklagbarkeit zu formulieren und eine Abgrenzung der *Assets* und *Liabilities*, die man nicht in der Bilanz haben möchte, über Ansatzkriterien zu gestalten. Dies führt ggf. zu Fall-zu-Fall-Entscheidungen und das Ganze ist dann nicht mehr prinzipienbasiert.