



Ergebnisbericht der 132. DSR-Sitzung

vom 08. und 09. Juni 2009

Folgende Tagesordnungspunkte wurden während der 132. DSR-Sitzung behandelt:

- IASB ED Income Tax
- Änderungen im DRS 10 Latente Steuern
- IASB ED Derecognition
- IASB ED Fair Value Measurement
- IASB/FASB DP Revenue Recognition
- DRS 15 Lageberichterstattung
- IASB DP Leases

IASB ED Income Tax

Der DSR diskutiert den vorgelegten Entwurf einer Stellungnahme an den IASB zum Standardentwurf ED/2009/2 Income Tax. Der Vorsitzende der Arbeitsgruppe (AG) Income Tax, Herr Dr. Loitz, erläutert dabei die von der AG erarbeiteten Antworten auf die im ED zur Kommentierung gestellten Fragen.

Im Ergebnis lehnt der Rat den Standardentwurf ab, da er darin kein „higher quality accounting“ erkennen kann. Insbesondere in den Punkten

- Definition tax basis

- Initial recognition exception
- Outside basis differences
- Allocation of tax to components of comprehensive income and equity

stimmt der DSR den Vorschlägen des IASB nicht zu. Andere Punkte im ED werden dagegen vom Rat befürwortet. Allerdings ist der DSR der Meinung, dass es ausreichend wäre, diese Punkte direkt in einem beizubehaltenden IAS 12 zu ändern, statt einen neuen Standard herauszugeben.

Änderungen im DRS 10 Latente Steuern

Der DSR hat eine Expertengruppe eingesetzt, die den Regelungsbedarf identifiziert und mit Anwendern abgestimmt hat. Anhand einer von der Expertengruppe erstellten Präsentation diskutiert der Rat diesen Regelungsbedarf mit folgendem Ergebnis:

- Hinweise zur Durchführung der Werthaltigkeitsprüfung von aktiven latenten Steuern werden als sinnvoll angesehen. Eine Beschreibung der Dokumentationsanforderungen für diese Prüfung sollte im Standard jedoch nicht enthalten sein.

- Hinsichtlich der Frage, ob Effekte aus der Anpassung von latenten Steuern in bestimmten Fällen in der GuV im außerordentlichen Ergebnis statt im Steueraufwand zu zeigen sind, soll die Expertengruppe mögliche Fälle untersuchen.
- Aussagen zur Ausgestaltung der steuerlichen Überleitungsrechnung sollen nur in Form von Beispielen enthalten sein und nicht in Form einschränkender Anwendungsleitlinien.
- Hinsichtlich eines Vertrauensschutzes für Altfälle sind die gesetzlichen Regelungen zu beachten.

Damit noch in diesem Jahr ein Standardentwurf veröffentlicht werden kann, wird zeitnah der Entwurf der Teilüberarbeitung mit dem sich aus dem BilMoG ergebenden Änderungsbedarf umgesetzt.

Der derzeit vom IDW zu latenten Steuern erarbeitete Entwurf einer Stellungnahme zur Rechnungslegung ERS HFA 27 ist auf mögliche Berücksichtigung zu prüfen, sobald dieser vorliegt. Gleichzeitig soll eine weitere Abstimmung mit dem IDW vorgenommen werden.

IASB ED Derecognition

Der DSR erörtert weiterhin die Vor- und Nachteile des im ED enthaltenen alternativen Ansatzes. Dieser enthält nur einen Prüfungsschritt und stellt damit eine starke Vereinfachung in der Anwendung sowohl gegenüber der derzeitigen Regelung als auch dem vorgeschlagenen Ansatz im ED dar. Als Nachteil wird gesehen, dass der ED nur das Grobkonzept des alternativen Ansatzes (auf 9 von insgesamt 90 Seiten) enthält und eine umfassende Beurteilung vor einer weiteren Ausformulierung schwierig ist. Ein weiterer Nachteil ist, dass sich in bestimmten Fällen (Übertragung eines kleinen proportionalen Anteils an den Cashflows eines finanziellen Vermögenswertes) Strukturierungsmöglichkeiten ergeben, durch die bei bisher zu fortgeführten Anschaffungskosten bilanzierten Vermögenswerten (unerwünschte) Wertaufholungen realisiert werden können.

Der Rat diskutiert abschließend einen von der Arbeitsgruppe Derecognition entwickelten modifizierten Alternativansatz, der den letztgenannten Nachteil vermeiden soll. Dieser modifizierte Ansatz soll als Vorschlag zur Fortentwicklung des alternativen Ansatzes in die DSR-Stellungnahme aufgenommen werden.

IASB ED Fair Value Measurement

Der Standardisierungsrat diskutiert den Standardentwurf ED/2009/5 Fair Value Measurement.

Der Rat lehnt es ab, den Begriff 'fair value' als exit price zu definieren. Vielmehr sollten der Begriff 'fair value' wegfallen und stattdessen die Begriffe 'current exit price' und 'current entry price' eingeführt werden, um nach sachgerechter Festlegung des Anwendungsbereiches, den jeweiligen Bewertungsmaßstab zu verdeutlichen. Kontrovers diskutiert wird zudem die vorgeschlagene Fair Value Definition in Bezug auf Verbindlichkeiten. Hier sollte in jedem Falle neben transfer auch settlement mit aufgenommen werden.

Sehr kritisch gesehen wird auch der Ansatz, die Fair Value Bewertung am vorteilhaftesten Markt zu orientieren, was in vielen Fällen zu unrealistischen Ergebnissen führt, etwa wenn das Unternehmen an diesem Markt nicht auftritt. Nach Meinung des Rates ist es daher sachgerecht, auf den Hauptmarkt, den das Unternehmen tatsächlich nutzt, abzustellen. Nur in Fällen, in denen es mehrere Hauptmärkte geben sollte, ist davon der vorteilhafteste heranzuziehen.

Bei der Beschreibung der Marktteilnehmer bestehen teilweise Bedenken gegen die exklusive Fokussierung auf andere Marktteilnehmer und das Ausblenden der Unternehmenssicht. Abgelehnt wird der generelle Ausschluss von related parties aus dem Kreis der zu betrachtenden Marktteilnehmer; hierbei wird die derzeitige Regelung als sachgerechter angesehen.

Auch das vorgeschlagene Grundkonzept der bestmöglichen Verwendung von Vermögenswerten wird kritisch hinterfragt, da diese In-

formationen in vielen Fällen nicht objektivierbar oder beim Unternehmen selbst gar nicht vorhanden sind und bei anderen Marktteilnehmern erfragt werden müssten. Dementsprechend mag das incremental value Konzept vor dem Hintergrund entscheidungsnützlicher Informationen zwar theoretisch sachgerecht sein, scheidet aber an mangelnder Praktikabilität.

Ebenso findet der Vorschlag zur Bewertung von Schulden durch Orientierung am Bewertungsprozedere des korrespondierenden Vermögenswerts der Gegenpartei keine Zustimmung. Hinsichtlich der Berücksichtigung des non-performance risk und von Restriktionen bezüglich der Übertragbarkeit bei der Fair Value Bewertung von Schulden macht der DSR deutlich, dass dies zwar aus der Sicht des IASB bzw. der Befürworter einer umfassenden Anwendung des Fair Value Konzeptes sachlogisch erscheint, jedoch nichts zu der unverändert kontroversen Fragestellung beiträgt, ob sich der Fair Value grundsätzlich für die Bewertung von Schulden eignet.

IASB/FASB DP Revenue Recognition

Der DSR diskutiert, in welcher Form die Kundenperspektive bei der Erfüllung der Leistungsverpflichtung unter Anwendung des continuous approach zu berücksichtigen ist. Eine Erfüllung ist nach der Auffassung des DSR nur dann gegeben, wenn der Kunde aus seiner Perspektive das ihm zugesagte Gut (promised good) oder die ihm zugesagte Dienstleistung (promised service) erhält.

Der DSR hinterfragt, ob bei der Durchführung des onerous contract test auf die einzelne Komponente oder den gesamten Vertrag abzustellen ist. Nach Meinung des DSR ist der onerous contract test auf Basis der einzelnen Komponenten vorzunehmen.

Das Prinzip zur Umsatzerfassung sollte nach dem Verständnis des DSR soweit gefasst sein, dass Leasing- und Versicherungsverträge hierdurch abgedeckt werden. Aufgrund der Komplexität einzelner Vertragsformen sind gegebenenfalls Auslegungshinweise zu entwickeln.

Nach Ansicht des DSR sind selling costs, die vom Unternehmen dem Kunden im Rahmen des Kaufpreises weiterbelastet werden, als Teil der performance obligation zu berücksichtigen und nicht gesondert zu bilanzieren. Inkrementelle Kosten des Verkaufs, die mit bzw. nach Vertragsschluss anfallen, sind abzugrenzen, um einen Gleichlauf mit dem entsprechenden Umsatz zu erreichen. Kosten vor dem Vertragsabschluss sind nicht in die performance obligation einzubeziehen.

Die Bedeutung des Begriffs „stand-alone price“ ist nach Auffassung des DSR nicht ausreichend erläutert. Der IASB wird um eine Klärstellung des Begriffs gebeten. In bestimmten Fällen ist eine Schätzung des stand-alone price nicht möglich. Auf eine Aufteilung in die einzelnen Komponenten kann in diesen Fällen verzichtet werden. Ist jedoch bei zwei performance obligations eine Schätzung für eine performance obligation möglich, so ist der Wert der zweiten performance obligation durch Differenzrechnung zu ermitteln.

Der IASB diskutiert derzeit in seinen Sitzungen Themen, die nicht Gegenstand des Diskussionspapiers sind. Der DSR hat beschlossen, einige dieser aktuellen Themen in seine Stellungnahme aufzunehmen. Insbesondere zum Thema Tauschgeschäfte wird sich der DSR wie folgt äußern: Im Falle, dass es nicht möglich ist, den Fair Value der Gegenleistung zu ermitteln, sollte auf den stand-alone selling price der Ware oder der Dienstleistung abgestellt werden und nicht auf den Fair Value, da die stand-alone selling prices zur Aufteilung in die Komponenten verwendet werden.

DRS 15 Lageberichterstattung

Nach dem Gesetzeswortlaut sind die „bedeutsamsten“ nichtfinanziellen Leistungsindikatoren zu erläutern. Nach Ansicht des DSR bedarf es dabei einer zweistufigen Prüfung. Das Unternehmen sollte sich zunächst, basierend auf dem management approach, daran orientieren, welche Angaben dem Vorstand und/oder dem Aufsichtsrat vorgelegt werden. Die Entscheidung zur Aufnahme dieser Informationen in den Konzernlagebericht erfolgt dann auf der zweiten Stufe auf Basis der Bedeutsamkeit dieser Indikatoren

für den Geschäftsverlauf und die wirtschaftliche Lage. Im Einzelfall können allerdings auch Angaben bedeutsam sein, welche nicht an Vorstand oder Aufsichtsrat berichtet werden. Ferner fordert der DSR quantitative Angaben, soweit qualitative Aussagen alleine nicht ausreichend sind, um ein Verständnis über die Lage und den Geschäftsverlauf herzustellen.

Der DSR beschließt, die Pflicht zur Trennung von Risiko- und Prognosebericht aufzuheben. Der Bilanzierende hat künftig ein Wahlrecht zwischen zwei separaten Berichten oder einem Gesamtbericht. Dabei ist das Stetigkeitsprinzip zu beachten.

Der vom DSR im Dezember 2007 veröffentlichte Wortlaut des Bilanzzeids für den Konzernabschluss wird in DRS 15 aufgenommen. Den Bilanzierenden wird ein Wahlrecht eingeräumt zwischen einer Verwendung des Bilanzzeids nur für den Lagebericht oder zusammen für den Konzernabschluss und den Lagebericht.

Der DSR hat entschieden, das Thema Forschungs- und Entwicklungsbericht im Rahmen der generellen Überarbeitung von DRS 15 in 2010 zu bearbeiten. In der derzeitigen Überarbeitungsphase soll jedoch bereits der Hinweis ergänzt werden, dass die Erläuterungspflichten unabhängig davon bestehen, ob die Entwicklungskosten aktiviert werden oder nicht.

Gemäß Wortlaut des BilMoG sind Doppelangaben in Konzernanhang und -lagebericht nur dann zu vermeiden, wenn es sich um Pflichtangaben handelt. Vorbehaltlich weiterer Untersuchungen hat der DSR vorläufig entschieden, die Verweismöglichkeit nicht nur auf Pflichtangaben zu beziehen.

Nach Auffassung des DSR sind die Auswirkungen wesentlicher Vereinbarungen des Mutterunternehmens, die unter der Bedingung eines Kontrollwechsels infolge eines Übernahmeangebots stehen, bereits in DRS 15a vorgeschrieben und konkretisiert; daher besteht kein Änderungsbedarf.

Der Rat spricht sich vorläufig dafür aus, den im März 2009 veröffentlichten Hinweis zur Prognoseberichterstattung nicht im DRS 15

aufzunehmen, da er sich auf die bestehende derzeitige Kapitalmarktsituation bezieht. Die Regelungen zur Prognoseberichterstattung in DRS 15 sollen aber hinsichtlich ihrer Anwendbarkeit in wirtschaftlichen Extremsituationen überprüft werden.

Die möglichen Auswirkungen der Gesetzesänderung bzgl. der Änderung des Lageberichts durch das Finanzmarktstabilisierungsgesetz sind bei der Überarbeitung des DRS 15 nach Auffassung des DSR nicht zu berücksichtigen, da der Kreis der betroffenen Unternehmen sehr klein sein dürfte.

IASB DP Leases

Der DSR setzt seine Erörterungen zum Diskussionspapier „Leases – Preliminary Views“ (DP), das vom IASB und FASB im März 2009 veröffentlicht wurde, fort und befasst sich mit den folgenden beiden Themen:

Der DSR befürwortet zur Berücksichtigung von mit einem Leasingvertrag verbundenen Optionen im Gegensatz zum Vorschlag im DP grundsätzlich eine Bilanzierung beim Leasingnehmer nach dem Komponentenansatz. Nach diesem Ansatz ist eine im Rahmen eines Leasingvertrags vereinbarte Realoption von der Leasingvereinbarung abzutrennen und als eigenständiger Vermögenswert zu bilanzieren. Die vom Rat vertretene Sichtweise wird zum einen mit der Konsistenz zu der vertretenen Sicht zum Projekt „Revenue Recognition“ sowie konzeptionellen Gesichtspunkten begründet. Darüber hinaus wird die separate Bilanzierung der Option als aus Sicht der Abschlussnutzer notwendig eingestuft. Nach der Auffassung der Arbeitsgruppe „Leases“ des DSR wird eine separate Bilanzierung der Realoptionen jedoch vielfach an den ungelösten Bewertungsproblemen scheitern. Vor diesem Hintergrund präferiert der DSR, in seiner Stellungnahme zum DP ein zweistufiges Verfahren vorzuschlagen. Sofern eine Option verlässlich bewertet werden kann (z.B. aufgrund des Vergleichs mit einem bis auf die Option identischen Vergleichsvertrag zum Erstbilanzierungszeitpunkt), ist sie separat zu bilanzieren. Ist hingegen eine verlässliche Bewertung nicht möglich, so ist von den Boards eine entsprechende Vereinfachungs-

regel einzuführen bzw. es sind alternative Bilanzierungsregeln aufzuzeigen.

Der DSR diskutiert im Hinblick auf bedingte Leasingraten (contingent rentals) in einem ersten Schritt, ob bedingte Leasingraten im Zugangszeitpunkt zu berücksichtigen sind. Da eine solche Vorgehensweise beispielsweise im Rahmen von IFRS 3 – Unternehmenszusammenschlüsse und gemäß dem Standardentwurf zu IAS 37 – Verbindlichkeiten vorgesehen ist, befürwortet der DSR analog eine Berücksichtigung bedingter Leasingraten. Andererseits stehen dieser Sichtweise konzeptionelle Bedenken entgegen, da keine gegenwärtige Verpflichtung aufgrund eines Ereignisses in der Vergangenheit vorliegt.

Ferner wurde die Erst- und Folgebewertung erörtert. Eine Schätzung der bedingten Leasingraten ist bei der Erstbewertung vorzunehmen. Sofern eine verlässliche Schätzung nicht möglich ist, sollten konstante Werte, z.B. im Rahmen einer umsatzabhängigen Leasingrate ein konstanter Umsatz, unterstellt werden. Mit Bezug auf die Folgebewertung diskutiert der DSR, wann eine Neubewertung vorzunehmen ist und ob die Schätzungsänderungen erfolgswirksam oder erfolgsneutral (Buchung gegen das Nutzungsrecht) zu berücksichtigen sind. Eine Entscheidung wird nicht getroffen.

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