



Ergebnisbericht der 135. DSR-Sitzung

vom 31. August und 01. September 2009

Folgende Tagesordnungspunkte wurden während der 135. DSR-Sitzung behandelt:

- **Änderung des DRS 10 Latente Steuern**
- **IASB ED Fair Value Measurement Guidance**
- **Annual Improvements Project 2008-2010**
- **IASB ED Financial Instruments: Classification and Measurement**
- **Überarbeitung DRS 15 Lageberichterstattung**
- **Änderung des DRS 17 Berichterstattung über die Vergütung der Organmitglieder**
- **E-DRÄS 4**
- **IASB ED Classification of Rights Issues**

Änderung des DRS 10 Latente Steuern

Der Rat erörtert den vorgelegten Entwurf zur Änderung des DRS 10 Latente Steuern, dessen vorgeschlagene Struktur im Wesentlichen befürwortet wird. Es wird beschlossen, dem überarbeiteten Standard eine Begründung - ähnlich einer Basis for Conclusion bei den IFRS - anzufügen. De-

legeferenda-Empfehlungen sollen weder in den Standard noch in die Begründung aufgenommen werden.

Der Hauptfachausschuss (HFA) des IDW hat am 29.05.2009 einen Entwurf einer IDW-Stellungnahme zur Rechnungslegung: Einzelfragen zur Bilanzierung latenter Steuern nach den Vorschriften des HGB in der Fassung des Bilanzrechtsmodernisierungsgesetzes (IDW ERS HFA 27) verabschiedet, der auch auf Besonderheiten latenter Steuern im Konzernabschluss eingeht. Der DSR bittet die DRSC-Mitarbeiterin, sich hinsichtlich wesentlicher inhaltlicher Aspekte mit dem IDW abzustimmen.

Des Weiteren diskutiert der DSR Aufbau, Inhalt und einzelne Formulierungen des vorgelegten Entwurfs der Stellungnahme. Hierbei ist hervorzuheben, dass der Begriff des „voraussichtlichen“ Abbaus von Differenzen zwischen den handelsrechtlichen Wertansätzen der Vermögensgegenstände, Schulden oder Rechnungsabgrenzungsposten und deren steuerlichen Wertansätzen so verstanden wird, dass eine Eintrittswahrscheinlichkeit von mehr als 50% vorliegen muss. Sind bei der Berechnung aktiver latenter Steuern steuerliche Verlustvorträge berücksichtigt, so wird es als ausreichend angesehen, wenn dem inner-

halb der nächsten fünf Jahre zu erwartende Verlustverrechnungen gegenüberstehen, die auch durch steuerliche Sachverhaltsgestaltung herbeigeführt werden können. Solche Sachverhaltsgestaltungen müssen zu diesem Zweck unternehmensindividuell möglich und daher bereits durchdacht und dokumentiert, nicht hingegen bereits beschlossen sein.

Hinsichtlich Art. 67 Abs. 6 EGHGB, der die Verrechnung der Effekte aus der Erstanwendung der §§ 274 und 306 HGB n.F. mit den Gewinnrücklagen vorsieht, spricht sich der Rat für eine ausschließliche Verrechnung mit den Gewinnrücklagen aus; reichen diese unter Berücksichtigung eines Gewinn- bzw. Verlustvortrags nicht aus, so ist ein negativer Betrag für die Gewinnrücklagen auszuweisen.

IASB ED Fair Value Measurement Guidance

Der Entwurf einer an den IASB gerichteten Stellungnahme zum ED/2009/5 *Fair Value Measurement* wird dem DSR vorgestellt und diskutiert. Der Rat beschließt verschiedene redaktionelle Anpassungen im Hinblick auf die vorgeschlagenen Formulierungen und Beispiele. Die grundsätzlichen Positionen zu den zugrundeliegenden Sachfragen hatte der DSR bereits in früheren Sitzungen erörtert.

Im Besonderen äußert sich der DSR zu folgenden Sachverhalten:

- Der Standardisierungsrat hält das Konzept des *most advantageous market* grundsätzlich für sinnvoll, aber unter Umständen nicht für operationalisierbar. Zum Einen kann die Vorteilhaftigkeit eines Marktes nicht ausschließlich über den erzielbaren Preis bestimmt werden, vielmehr müssen auch andere Parameter, wie bspw. die Kapazität eines Marktes, berücksichtigt werden. Zum Anderen erscheint das Konzept dann nicht sinnvoll, wenn die zu bewertenden Vermögenswerte bereits eine konkrete Zweckbestimmung haben.
- Der DSR sieht eine grundsätzliche Bewertung der Schulden mit dem Fair Value als

nicht zweckmäßig an. Es wird aber anerkannt, dass in besonderen Ausnahmefällen, so wie es der DSR auch in der verabschiedeten Stellungnahme zum DP „*Credit Risk in Liability Measurement*“ ausgedrückt hat, die Fair-Value-Bewertung angebracht ist.

- Bei der Bewertung von Schulden beim Fehlen eines beobachtbaren Marktpreises sollte der Bilanzierende die Methoden anwenden, die die Gegenpartei für die Bewertung der Forderung heranzieht, sofern der Bilanzierende davon Kenntnis hat. Andernfalls sollte der Bilanzierende die Schuld so bewerten, wie er selbst die gegenüberstehende Forderung bewerten würde.

Annual Improvements Project 2008-2010

Der IASB hat am 26. August 2009 im Rahmen seines *Annual Improvements Process*-(AIP-) Projekts einen dritten Standardentwurf mit Änderungsvorschlägen in Bezug auf insgesamt elf International Financial Reporting Standards (IFRS) zur Kommentierung veröffentlicht (ED/2009/11 *Improvements to IFRSs*). Hierzu hat der DSR in seiner Juli Sitzung bereits eine Reihe von Änderungssachverhalten diskutiert und vorläufig Positionen bezogen, so dass sich die Diskussion im Rahmen der Sitzung auf folgende, bisher noch nicht besprochene Sachverhalte erstreckt:

- IFRS 1 – Neubewertung als Ersatzwert für Anschaffungs- und Herstellungskosten

Die vorgeschlagenen Änderungen werden nach eingehender Diskussion vom Rat zustimmend zur Kenntnis genommen.

- IFRS 1 – Änderung der Rechnungslegungsmethoden im Übernahmejahr
- IFRS 3 – Bewertung des nicht-beherrschenden Anteils
- IFRS 3 – Nicht ersetzte und freiwillig ersetzte anteilsbasierte Vergütungsprämien
- IAS 28 – Wertminderung von Anteilen an assoziierten Unternehmen

Der DSR unterstützt diese Änderungsvorschläge.

- IAS 28 – Teilweise Bewertung von Anteilen an assoziierten Unternehmen zum Fair Value

Diesen Änderungsvorschlag sowie die existierende Ausnahmeregelung gem. IAS 28.1 diskutiert der DSR zunächst eingehend vor dem Hintergrund der Bilanzierungspraxis bei einem Versicherer. Dem IASB-Vorschlag stimmt der DSR schließlich zu.

Weiterhin diskutiert der DSR die zu IAS 8.10, .14 und .29 vorgeschlagenen Änderungen, die eine terminologische Anpassung an die Formulierungen bezüglich der qualitativen Anforderungen an Finanzinformationen vorsehen, die aus dem Conceptual Framework-Projekt (Phase A – Zwecksetzung und Qualitätsanforderungen der Rechnungslegung) resultieren. Wenngleich die Veröffentlichung des *Final Chapter* dieser Phase des Conceptual Framework-Projekts für das dritte Quartal 2009 angekündigt ist, handelt es sich derzeit noch um einen Entwurf. Die vorherige Veröffentlichung von aus dem Final Chapter möglicherweise resultierenden Folgeänderungen im Rahmen des AIP-*Exposure Draft* sieht der DSR kritisch, und beabsichtigt in seiner Stellungnahme an den IASB auf diese Bedenken hinzuweisen.

IASB ED Financial Instruments: Classification and Measurement

Der DSR diskutiert den vorgelegten Entwurf einer Stellungnahme an den IASB zum ED/2009/7 *Financial Instruments: Classification and Measurement*. Das Ergebnis der Diskussion ist eine Spezifizierung des vom DSR präferierten Klassifizierungsmodells für Finanzinstrumente, das von den IASB-Vorschlägen abweicht. Die Klassifizierung eines Finanzinstruments sollte davon abhängig sein, welcher Bewertungsmaßstab der beste Schätzer für die zukünftigen Cashflows eines Finanzinstruments unter Berücksichtigung der mit diesem Instrument verfolgten Verwendungsabsicht ist. Dieser Bewertungsmaßstab wäre der Fair Value (sofern dieser verlässlich bestimmbar ist) für

- Finanzinstrumente ohne vertraglich festgelegte Cashflows (somit grundsätzlich der standardmäßige Bewertungsmaßstab für Eigenkapitalinstrumente),
- Derivate und
- alle übrigen Finanzinstrumente, deren Veräußerung oder Begleichung kurzfristig beabsichtigt ist.

In allen anderen Fällen erfolgt die Bewertung zu (fortgeführten) Anschaffungskosten.

Bei zum Fair Value bewerteten Finanzinstrumenten sind Fair-Value-Änderungen dann erfolgswirksam in der Gewinn- und Verlustrechnung zu erfassen, wenn die Absicht besteht, diese kurzfristig zu realisieren, und erfolgsneutral im OCI zu erfassen, wenn diese Absicht nicht besteht; Wertänderungen von Derivaten sind stets erfolgswirksam zu erfassen. Im OCI erfasste Fair-Value-Änderungen sind im Falle von dauerhaften Wertminderungen und Wertaufholungen (allerdings begrenzt auf die ursprünglichen Anschaffungskosten) in die Gewinn- und Verlustrechnung umzugliedern („*recycling*“). Hinsichtlich vereinfachter Wertminderungsvorschriften ist die Einführung eines *lower of cost or current market value*-Tests vorstellbar.

Im Rahmen dieses TOP verabschiedet der DSR außerdem seine Stellungnahme zum Diskussionspapier DP/2009/2 *Credit Risk in Liability Measurement*. Die wesentlichen Aussagen betreffen die Berücksichtigung des eigenen Kreditrisikos bei der Erst- und der Folgebewertung von Verbindlichkeiten. Bei der Erstbewertung ist das Kreditrisiko zu berücksichtigen, sofern dieses in der zugrunde liegenden Transaktion eingepreist ist. Bei der Folgebewertung sind Veränderungen des Kreditrisikos grundsätzlich nicht zu berücksichtigen. Eine Ausnahme bilden lediglich Derivate sowie Schulden, bei denen das Management die Absicht hat und die Fähigkeit besitzt, diese vorzeitig zu tilgen und dabei Gewinne und Verluste aus Veränderungen des Fair Value realisieren kann.

Überarbeitung DRS 15 Lageberichterstattung

Der DSR beschließt, die Änderungen an DRS 15, DRS15a, DRS 5, DRS 5-10 und DRS 5-20 als Deutschen Rechnungslegungs Änderungsstandard zu veröffentlichen. Es soll deutlich gemacht werden, dass die Überarbeitung in einem zweistufigen Prozess vollzogen wird, wobei die erste Stufe den kurzfristigen Änderungsbedarf aufgrund geänderter gesetzlicher Rahmenbedingungen (insbesondere BilMoG) aufgreift. Mit dem Änderungsstandard sollen auch die Interessenten aufgefordert werden, weiteren Änderungsbedarf zu bekunden. Die grundsätzliche Ansicht zu entsprechenden Sachverhalten ist im Vorfeld getroffen worden, so dass sich die Diskussion im Rahmen der Sitzung nur noch auf einzelne noch offene Diskussionspunkte bezieht.

Des Weiteren wird beschlossen, eine verpflichtende Anwendung ab 2010 vorzusehen, wobei eine frühere Anwendung, gegeben durch die Anwendung des BilMoG, freiwillig erfolgen kann.

Änderung des DRS 17 Berichterstattung über die Vergütung der Organmitglieder

Der DSR diskutiert den Entwurf zur Änderung von DRS 17.

Der DSR beschließt, dass die Änderungen des DRS 17 wie die zur Lageberichterstattung als Deutscher Rechnungslegungs Änderungsstandard zur Diskussion gestellt werden sollen.

Zunächst wird erörtert, wann ein vorzeitiges und wann ein reguläres Ausscheiden vorliegt und welche Angaben jeweils erforderlich sind. Da die individualisierten Angaben aufzuteilen sind nach (1) erfolgsunabhängigen und erfolgsbezogenen Komponenten sowie Komponenten mit langfristiger Anreizwirkung, (2) Leistungen für den Fall der vorzeitigen und für den Fall der regulären Beendigung, hält der DSR die Beifügung einer Tabelle mit Beispielen für hilfreich.

Die Vorschriften für Angaben zu Leistungen, die einem früheren Vorstandsmitglied, das

seine Tätigkeit im Laufe des Geschäftsjahres beendet hat, in diesem Zusammenhang zugesagt und im Laufe des Geschäftsjahres gewährt worden sind, sollen, da sie zu individualisieren sind, in das Kapitel "Zusatzangaben für börsennotierte Aktiengesellschaften" aufgenommen werden.

Weiterhin diskutiert der DSR, wie individualisierte quantitative Angaben in den Jahresabschlüssen der Konzernmutter und der Tochterunternehmen und im Konzernabschluss bei unterschiedlichen Rechnungslegungsgrundlagen, d.h. HGB/IFRS, vereinheitlicht werden können.

Der DSR verständigt sich darauf, dass das Datum des Inkrafttretens wie bei DRS 15 der Beginn des Geschäftsjahrs 2010 sein soll, eine freiwillige frühere Anwendung ist zulässig.

E-DRÄS 4

Der DSR erörtert die Überarbeitung der DRSS. Einerseits entsteht die Notwendigkeit der Überarbeitung durch geänderte gesetzliche Rahmenbedingungen (insbesondere BilMoG), andererseits durch weiteren grundsätzlichen Anpassungsbedarf. Hierzu wird die Vorgehensweise für folgende Standards in entsprechender Form beschlossen:

- DRS 2 Kapitalflussrechnung: redaktioneller Anpassungsbedarf aufgrund des BilMoG; Frage an die interessierte Öffentlichkeit, ob weiterer Überarbeitungsbedarf besteht bzw. ob eine Ersetzung des Textes durch die deutsche Fassung des IAS 7 akzeptabel/ wünschenswert ist.
- DRS 3 Segmentberichterstattung: redaktioneller Anpassungsbedarf aufgrund des BilMoG; Frage an die interessierte Öffentlichkeit, ob weiterer Überarbeitungsbedarf besteht bzw. ob eine Ersetzung des Textes durch die deutsche Fassung des IFRS 8 akzeptabel/wünschenswert ist.
- DRS 4 Unternehmenserwerbe im Konzernabschluss: Überarbeitung in zwei Stufen, erste Stufe: redaktionelle Anpassung aufgrund des BilMoG, zweite Stufe grundsätz-

liche Überarbeitung mit Aufnahme von z.B. Zweckgesellschaften.

- DRS 7 Konzerneigenkapital und Konzerngesamtergebnis: redaktioneller Anpassungsbedarf aufgrund des BilMoG
- DRS 8 Bilanzierung von Anteilen an assoziierten Unternehmen im Konzernabschluss: redaktioneller Anpassungsbedarf aufgrund des BilMoG.
- DRS 9 Bilanzierung von Anteilen an Gemeinschaftsunternehmen im Konzernabschluss: redaktioneller Anpassungsbedarf aufgrund des BilMoG.
- DRS 11 Berichterstattung über Beziehungen zu nahe stehenden Personen: endgültige Außerkraftsetzung und Erstellung eines Hinweises zu etwaigen Konflikten zwischen den Anforderungen des HGB und des IAS 24.
- DRS 12 Immaterielle Vermögenswerte des Anlagevermögens: Vorübergehende Außerkraftsetzung mit dem Hinweis auf umfassende Überarbeitung.
- DRS 13 Grundsatz der Stetigkeit und Berichtigung von Fehlern: redaktioneller Anpassungsbedarf aufgrund des BilMoG.
- DRS 14 Währungsumrechnung: Endgültige Außerkraftsetzung, da die Grundlage Konzept der funktionalen Währung durch das BilMoG nicht zugelassen wird.

DRS 4, DRS 8 und DRS 9 sollen zu einem späteren Zeitpunkt in einen Standard zusammenfließen.

Ferner beschließt der DSR, auch das Papier 8c, in dem die Änderungen in den entsprechenden Standards aufgezeigt werden, als sog. Lesehilfe als Anlage des E-DRÄS 4 mit zu veröffentlichen.

Der DSR beschließt, dass der Änderungsstandard mit Beginn des Geschäftsjahrs 2010 anzuwenden ist, eine frühere freiwillige Anwendung ist zulässig.

IASB ED Classification of Rights Issues

Der DSR erörtert den Entwurf einer Stellungnahme zum ED/2009/9 *Classification of Rights Issues*. Nach Kenntnis des DSR tritt der im ED behandelte Fall in Deutschland nicht auf. Der DSR stimmt dem Vorschlag des IASB zu, weist aber darauf hin, dass die Probleme mit dem 'fixed for fixed'-Kriterium in IAS 32 nur für diesen Spezialfall beseitigt werden, aber in ähnlich gelagerten Fällen weiterhin bestehen, was zukünftig zu weiteren Änderungswünschen führen kann.

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