



Ergebnisbericht der 142. DSR-Sitzung

vom 25. und 26. März 2010

Folgende Tagesordnungspunkte wurden während der 142. DSR-Sitzung behandelt:

- **Gemeinsame Sitzung DSR/RIC**
- **Financial Instruments - Impairment**
- **Financial Instruments – Hedge Accounting**
- **E-DRS X Vorstandsvergütung**
- **E-DRS 24 Latente Steuern**
- **E-DRS X Konzern – Überarbeitung DRS 4**
- **EFRAGs Draft Advice on compatibility of the IFRS for SMEs and the EU Accounting Directives**
- **IASB ED amend IAS 37**

Gemeinsame Sitzung DSR/RIC

Der erste Sitzungstag startete mit einer gemeinsamen Sitzung des DSR und des RIC. Hierbei wurden die jeweiligen Arbeitsprogramme beider Gremien vorgestellt und Fragen der Arbeitsteilung besprochen.

Financial Instruments - Impairment

Der DSR setzt seine Diskussion des ED/2009/12 *Financial Instruments: Amortised Cost and Impairment* aus der 140. Sitzung fort.

Zur Zielsetzung einer Bewertung zu *amortised cost* merkt der DSR an, dass hierbei im ED der Bezug auf finanzielle Vermögenswerte im Vordergrund steht, obwohl diese gleichermaßen für finanzielle Verbindlichkeiten gilt.

In Bezug auf die Anhangangaben diskutiert der DSR den vorgelegten Abgleich der im ED geforderten Angaben mit den in IFRS 7 geforderten. Daneben wird das *allowance account* insbesondere im Hinblick auf Forderungen aus Lieferungen und Leistungen bei Nicht-Finanzinstituten thematisiert. Hierbei wird mehrheitlich für eine Differenzierung zwischen erstmaliger Ausfallerwartung und nachfolgenden Schätzungsänderungen plädiert; danach sind erstere gegen die Umsatzerlöse zu buchen und konsequenterweise auch deren Auflösung bei Nichteintritt der erstmaligen Erwartung.

In Bezug auf die Determinierung der Begriffe „notleidend“ und „*write-off*“ werden so-wohl Gründe für die im ED geforderte Festlegung (Vergleichbarkeit) als auch für eine unternehmensindividuelle Festlegung diskutiert.

Die Fälligkeiten-Übersicht nach Jahrgängen der Entstehung der Vermögenswerte erscheint dem DSR weder sachgerecht, weil diese Angabe nur amortised cost-Positionen betrifft, noch aus Kosten-Nutzen-Aspekten insbesondere für Nicht-Banken zumutbar.

Financial Instruments – Hedge Accounting

Der DSR beschließt, den Ende März 2010 erwarteten FASB-Exposure Draft zu Finanzinstrumenten nunmehr losgelöst vom (deutlich später erwarteten) IASB-Exposure Draft „Hedge Accounting“ zu erörtern. Hierzu soll auch die Arbeitsgruppe „Finanzinstrumente“ unterstützend tätig werden.

Da die Veröffentlichung des IASB-Entwurfs zu „Hedge Accounting“ verschoben und deren zeitgleiche Erörterung nicht möglich ist, sind nach Auffassung des DSR bei der Diskussion des FASB-Entwurfs zum einen die Unterschiede zum Kategorisierungsmodells nach IFRS 9 zu berücksichtigen. Zum anderen ist der FASB-Gesamtentwurf als Alternativvorschlag für die Bilanzierung von Finanzinstrumenten zu betrachten und daher die Diskussion über „Hedge Accounting“ hinaus umfassend zu führen.

E-DRS X Vorstandsvergütung

Der DSR setzt seine Beratungen bzgl. der Überarbeitung des DRS 17 fort. In diesem Zusammenhang wird die Bedeutung von unterschiedlichen Arten aufschiebender Bedingungen erörtert. Zudem werden ausgewählte Fragen, die sich im Zusammenhang mit Pensionszusagen an Organmitglieder stellen, besprochen.

Hinsichtlich der Bedeutung aufschiebender Bedingungen für den Angabezeitpunkt kommt der DSR zu dem vorläufigen Schluss, dass der Angabezeitpunkt einer Vergütungskomponente von der Art der Bedingung determiniert wird. Der Rat wird die Beratungen zu diesem Sachverhalt in seiner nächsten Sitzung fortsetzen.

E-DRS 24 Latente Steuern

Der DSR beendet seine Diskussion der zum E-DRS 24 eingegangenen Stellungnahmen mit der Erörterung der Antworten zu den Fragen 8 bis 12. Dabei werden die folgenden Entscheidungen getroffen:

- Zu Frage 8 des E-DRS 24 (Berücksichtigung steuerlicher Sonderbilanzen einzelner Gesellschafter)

Die Problematik der Einbeziehung steuerlicher Sonderbilanzen bei der Ermittlung latenter Steuern wird anhand eines vorliegenden Beispiels diskutiert. Es wird entschieden, dass Sonderbilanzen dann zu berücksichtigen sind, wenn Gesellschafter und Personengesellschaft Teil des Konzerns sind. Die Formulierung der Textziffern ist entsprechend anzupassen.

- Zu Frage 9 des E-DRS 24 (Anpassung des Buchwerts latenter Steuern aufgrund von Gesetzesänderungen):

Da, wie in verschiedenen Stellungnahmen kritisch angemerkt, das HGB eine erfolgsneutrale Bildung latenter Steuern – mit Ausnahme der BilMoG-Erstanwendung – nicht vorsieht, wird das im E-DRS 24 vertretene internationale Konzept nicht mehr weiter verfolgt. Der DRS ändert daher den bisherigen Grundsatz, so dass eine Anpassung des Buchwerts latenter Steuern aufgrund von geänderten Steuersätzen oder Steuergesetzen stets erfolgswirksam zu erfolgen hat.

- Zu Frage 10 des E-DRS 24 (Festlegung, wie Aufrechnung und Verrechnung zu erfolgen haben):

Der DSR entscheidet, klarstellende Definitionen der Begriffe Aufrechnung und Verrechnung in die Textziffer 7 des E-DRS aufzunehmen.

- Zu Frage 11 des E-DRS 24 (Angaben zu latenten Steuern, die aufgrund von Wahlrechten nicht angesetzt werden):

Der DSR diskutiert die erhaltenen Stellungnahmen und den Vorschlag der Expertengruppe. Es wird entschieden, die Formulierung dahingehend anzupassen, dass im Einzelfall bei entsprechender Wahlrechtsaus-

übung für die geforderten Anhangangaben qualitative Aussagen als ausreichend anzusehen sind.

- Zu Frage 12 des E-DRS 24 (weitere Anregungen zum Entwurf):

Der DSR setzt sich mit der in den Stellungnahmen enthaltenen Kritik an der geforderten Überleitungsrechnung auseinander. Es wird einstimmig entschieden, an der bereits im derzeitigen DRS 10 enthaltenen Verpflichtung zur Überleitungsrechnung festzuhalten.

Hinsichtlich der Berücksichtigung von Sonderposten bei der Ermittlung latenter Steuern wird weiterhin im Standard nicht auf branchenspezifische Sondervorschriften eingegangen.

In Bezug auf die Ermittlungssystematik (Ermittlung auf Bilanzpostenebene anstatt auf Ebene der einzelnen Vermögensgegenstände und Schulden) soll auf eine zulässige sachgerechte Aggregation eingegangen werden.

E-DRS X Konzern – Überarbeitung DRS 4

Der DSR nimmt die Zusammensetzung der AG zur Kenntnis und benennt Herrn Pape zum Paten des Projekts. Die konstituierende Sitzung der AG wird am 20. April in Düsseldorf stattfinden.

Um den dringlichen Problemen der Vollkonsolidierung Vorrang zu geben, revidiert der DSR seinen in der 141. Sitzung gefassten Beschluss, DRS 8 und 9 im Rahmen dieses Projekts zu bearbeiten. Die Währungsumrechnung ausländischer Tochtergesellschaften hingegen soll als Teil dieses Projekt behandelt werden; soweit sich hierzu aber umfassende Fragestellungen eröffnen, behält sich der DSR vor, den Aspekt aus diesem Überarbeitungsprojekt auszuklammern.

EFRAGs Draft Advice on compatibility of the IFRS for SMEs and the EU Accounting Directives

Der DSR diskutiert den vorliegenden Draft Advice und die darin aufgeführten sieben Konfliktpunkte zwischen IFRS für SMEs und den EG-Bilanzrichtlinien im Hinblick auf seine an die EFRAG abzugebende Stellungnahme. Positiv vermerkt wird die vorangestellte Definition zum Vorliegen eines Konflikts, damit entsprechende Stellungnahmen auf einer einheitlichen Basis erfolgen.

- 1. Konfliktpunkt: Außerordentliche Posten in der Gewinn- und Verlustrechnung

Der DSR geht in seiner Diskussion auch auf die Gründe ein, die zum Verbot des Ausweises außerordentlicher GuV-Posten in den IAS/IFRS geführt haben. Der DSR stimmt mit EFRAG überein, dass in diesem Punkt ein Konflikt vorliegt und hält in diesem Zusammenhang eine Änderung der EU-Richtlinie für sinnvoll.

- 2. Konfliktpunkt: Bewertung bestimmter Finanzinstrumente zum Fair Value

Der Beurteilung von EFRAG stimmt der DSR nicht zu und verweist auf die fehlende Berücksichtigung von IAS 39.12 und 13 in deren Analyse. Außerdem können SMEs wahlweise den gesamten IAS 39 anwenden, so dass im Sinne der vorgenommenen Definition kein Konflikt vorliegt.

- 3. und 4. Konfliktpunkt: Bewertung von Anteilen an assoziierten Unternehmen und Joint Ventures

Der DSR widerspricht der Auffassung von EFRAG, dass für diese Anteile im Konzernabschluss immer eine Pflicht zur Bilanzierung zum Fair Value im Falle öffentlicher Preisnotierungen besteht. Der IFRS für SMEs sieht als Wahlrecht zur Bewertung von Anteilen an assoziierten Unternehmen und Joint Ventures die Equity-Methode vor, die auch bei Vorliegen öffentlicher Preisnotierungen anwendbar ist. Somit fallen diese Sachverhalte nicht unter die festgelegte Konfliktdefinition.

- 5. Konfliktpunkt: Abschreibung des Goodwill über 10 Jahre

Der DSR weist darauf hin, dass die Unterschiede so absolut, wie von EFRAG dargestellt, nicht vorliegen. Im Ergebnis gibt es zwar

Fälle, in denen die Abschreibungsdauern abweichen und somit ein Konflikt vorläge, jedoch sollte die Argumentation überprüft werden.

- 6. Konfliktpunkt: Sofortige erfolgswirksame Erfassung eines negativen Goodwills

Der DSR stimmt mit EFRAG überein.

- 7. Konfliktpunkt: Wertaufholung für außerplanmäßige Abschreibungen auf den Goodwill

Der DSR weist daraufhin, dass in den EG-Bilanzrichtlinien zwar keine Differenzierung zwischen Goodwill und anderen Vermögenswerten vorgenommen wird. Eine Wertaufholung beim Goodwill ist jedoch nur dann sachgerecht, wenn der zuvor außerplanmäßig abgeschriebene Goodwill auch wieder an Wert gewonnen hat. In vielen Fällen ist die Wertsteigerung aber auf einen selbsterstellten Goodwill aufgrund der Geschäfts- oder Betriebstätigkeit nach dem Unternehmenserwerb zurückzuführen, der nicht aktivierbar ist.

IASB ED amend IAS 37

Der DSR erörtert den Entwurf einer Stellungnahme an den IASB und berücksichtigt dabei auch die Ergebnisse aus der öffentlichen Diskussion vom 8. März 2010. Im Rahmen der Erörterung werden die in der letzten DSR-Sitzung getroffenen Entscheidungen bestätigt.

Der DSR lehnt weiterhin den im ED vorgeschlagenen Bewertungsgrundsatz ab und präferiert einen dem *management approach* folgenden Grundsatz, der auf den vom Unternehmen geplanten Weg der Verpflichtungsbefriedigung abstellt. Da Verpflichtungen zumeist durch Erfüllung befriedigt werden, plädiert der DSR für eine entsprechende widerlegbare Vermutung. Damit würden Verpflichtungen regelmäßig zum voraussichtlichen Erfüllungsbetrag (*fulfilment value*) bewertet. Nur sofern das Unternehmen die Absicht hat, die Verpflichtung zu transferieren oder vorzeitig abzulösen, sind die sich daraus ergebenden Beträge (*cancel oder transfer value*) zu berücksichtigen.

Der DSR bevorzugt die im bisherigen IAS 37 enthaltene Bewertungsmethodik und lehnt die im ED vorgeschlagene Ausweitung der erwartungswertbasierten Bewertung (*expected value*) auf Einzelverpflichtungen ab.

Zudem sollen Risiken bzw. Unsicherheiten entgegen der Auffassung des ED (*risk margin*) nach Auffassung des DSR in gleicher Art und Weise berücksichtigt werden wie nach dem geltenden IAS 37.

Die Ansatzkriterien des geltenden IAS 37 beinhalten zwei Wahrscheinlichkeitsschwellen, die beide nicht in den ED übernommen wurden: zum einen in Bezug auf die Existenz einer Verpflichtung und zum anderen in Bezug auf einen wahrscheinlichen Ressourcenabfluss. Der DSR spricht sich in der Diskussion zum ED für die Beibehaltung der Wahrscheinlichkeitsschwelle in Bezug auf die Existenz einer Verpflichtung aus. Die zweite Wahrscheinlichkeitsschwelle ist nach der Auffassung des DSR nicht erforderlich, sofern im ED der *best estimate* im Sinne des geltenden IAS 37 angewendet wird.

Darüber hinaus wurden einzelne Formulierungsvorschläge im Stellungnahmeentwurf diskutiert und angepasst.

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