



Ergebnisbericht der 148. DSR-Sitzung

vom 02. und 03. September 2010

Folgende Tagesordnungspunkte wurden während der 148. DSR-Sitzung behandelt:

- IASB ED/2010/9 Leases
- IASB ED/2010/3 Amendments to IAS 19 Defined Benefit Plans
- FASB ED Financial Instruments
- Überarbeitung DRS 4 – E-DRS Konzernaufstellungspflicht und Konsolidierungskreis
- TAP Income Tax
- IASB ED/2010/7 Measurement Uncertainty Analysis
- IASB ED/2010/8 Insurance Contracts
- IASB/FASB ED/2010/6 Revenue from Contracts with Customer
- Sonstiges – Vorstandsvergütung

IASB ED/2010/9 Leases

Der DSR erörtert die vom IASB im Rahmen des ED/2010/9 *Leases* vorgelegten Vorschläge zur Überarbeitung der Leasingbilanzierung. Auf Basis von vorläufigen Einschätzungen der vom DSR eingesetzten Arbeitsgruppe „Leases“ konzentriert sich die Diskussion auf die Vorschläge zur Leasinggeberbilanzierung. Das vom IASB für die

Leasinggeber vorgesehene hybride Modell, dem zufolge entweder nach dem *derecognition approach* oder dem *performance obligation approach* vorzugehen ist, wird von Seiten der einzelnen Ratsmitglieder unterschiedlich beurteilt. Die Diskussion soll in der nächsten Sitzung fortgesetzt werden.

Weiterhin sieht der Rat die konzeptionellen Abweichungen zwischen den IASB-Entwürfen zur Umsatzrealisierung und zur Leasingbilanzierung kritisch. Im Hinblick auf eine abgestimmte und stringente Meinungsbildung werden die betroffenen Arbeitsgruppen des DSR um eine gemeinsame Diskussionsführung gebeten.

IASB ED/2010/3 Amendments to IAS 19 Defined Benefit Plans

Der DSR setzt seine Beratungen zum ED/2010/3 *Defined Benefit Plans: Proposed amendments to IAS 19* fort. Der DSR bestätigt seine Auffassung, dass die Abschaffung der aufgeschobenen Erfassung versicherungsmathematischer Gewinne und Verluste (Korridoransatz) begrüßt wird.

Zu der im ED vorgeschlagenen Aufteilung der *defined benefits cost*, den entsprechenden Definitionen der *service cost*, der *finance cost*

(*net interest approach*) und der *re-measurement component* sowie dem Vorschlag zur Darstellung dieser Bestandteile in *profit or loss* bzw. im *other comprehensive income* vertritt der DSR die Auffassung, dass diese nicht sinnvoll beurteilt werden können, solange grundlegende Fragen zur Darstellung in der Gesamtergebnisrechnung (einschl. des Themas „*recycling*“) nicht konzeptionell gelöst sind. Vor diesem Hintergrund lehnt der DSR die entsprechenden IASB-Vorschläge ab und spricht sich für die vorläufige Beibehaltung der OCI-Methode zur Erfassung und Darstellung der versicherungsmathematischen Gewinne und Verluste sowie der derzeit geltenden Regelungen zum Ertrag aus Planvermögen aus.

Der DSR wird den aufgrund der Diskussion zu überarbeitenden Kommentarentwurf im Umlaufverfahren finalisieren.

FASB ED Financial Instruments

Der Rat finalisiert die an das FASB vorläufig abgegebene Stellungnahme zum FASB-Entwurf *Exposure Draft of Proposed Accounting Standards Update zu Topic 815/825 Accounting for Financial Instruments and Revisions to the Accounting for Derivative Instruments and Hedging Activities* (nachfolgend: FASB-ED) mit dem Ergebnis, dass neben einigen redaktionellen Anmerkungen eine Begründung der Ablehnung der im FASB-ED vorgeschlagenen Bewertung von *core deposits* eingearbeitet werden soll.

Der DSR befürwortet mehrheitlich die Bewertung der *core deposits* zu *amortised cost*, d.h. dem Rückzahlungsbetrag, da der Zeitpunkt deren Rückforderung nicht im Ermessen des Unternehmens liegt. Dementgegen befürwortet eine Minderheit des Rates aus ökonomischen Gründen grundsätzlich die im FASB-ED vorgeschlagene Bewertungssystematik, d.h. Barwert der erwarteten Cash Flows.

Überarbeitung DRS 4 – E-DRS Konzernaufstellungspflicht und Konsolidierungskreis

Der DSR befasst sich mit drei offenen Fragen, die aus der Erörterung der AG „Konsolidie-

rung“ an den Rat gerichtet wurden. Der DSR erörtert seine Sichtweise und beschließt, diese mit dem BMJ zu besprechen, um den Einklang mit § 290 HGB zu prüfen. Der E-DRS soll in der nächsten DSR-Sitzung diskutiert werden mit dem Ziel, noch bis Dezember 2010 dem BMJ einen DRS zur Veröffentlichung vorzulegen.

TAP Income Tax

Dem DSR wird der aktuelle Stand des von ASB, DRSC und EFRAG gemeinsam geleiteten Research-Projekts zu *Corporate Income Taxes* vorgestellt. Die Projektverantwortlichen erläutern dem DSR die Tragweite des Projekts, die sich aus Inkonsistenzen zwischen den einzelnen IFRS in der Ermittlung und Erfassung von Ertragsteuern ergeben.

Der DSR äußert verschiedene Ideen zu Einzelfragen des Projektteams und bekräftigt, dass die Neukonzeption der Ertragsteuerbilanzierung nicht an das aktuelle Konzept des IAS 12 gebunden ist.

IASB ED/2010/7 Measurement Uncertainty Analysis

Der DSR erörtert die Entwürfe seiner Stellungnahmen zum IASB ED/2010/07 sowie zum FASB-Änderungsentwurf *Fair Value Measurements and Disclosures*. In beiden Stellungnahmen soll die fortbestehende grundlegende Kritik an der Definition, der Bewertungsprämisse und dem Verständnis des Transaktionspreises in den Vordergrund gestellt werden. Die Befürwortung einzelner Änderungen bei den Neuvorschlägen erhält somit weniger Gewicht. Beide Stellungnahmen werden vorbehaltlich redaktioneller Anpassungen verabschiedet.

IASB ED/2010/8 Insurance Contracts

Der DSR setzt seine Diskussion des IASB Standardentwurfs ED/2010/8 *Insurance Contracts* fort und erörtert die erste Entwurfsfassung seiner Stellungnahme an den IASB, die

von der DRSC-Arbeitsgruppe Versicherungen bereits diskutiert wurde. Der Rat geht im Einzelnen auf die wesentlichen Diskussionspunkte zu den Themen Folgebewertung, Übergang und Darstellung ein.

Die Projektmanagerin informiert den Rat über die Bedenken der Arbeitsgruppe zum IASB Vorschlag, alle Änderungen aus der Folgebewertung in Gewinn oder Verlust zu erfassen. Der DSR diskutiert die folgenden Kritikpunkte:

- Bruch zwischen Erst- und Folgebewertung (keine Gewinnvereinnahmung bei Erstan-satz, weil die Gewinnermittlung unsicher und subjektiv ist; im Rahmen der Folgebewertung werden jedoch Änderungen direkt erfolgswirksam erfasst, obwohl sie den ursprünglich ermittelten Gewinn betreffen).
- Wenn der Zins im Vergleich zur Erstbewertung sinkt, werden nicht eingängige Ergebnisse in Gewinn oder Verlust gezeigt.
- Limitierung der durch das *mixed model* in IFRS 9 geschaffenen Kategorisierung der Vermögenswerte zu fortgeführten Anschaffungskosten durch die vorgeschlagene Regelung auf der Verbindlichkeiten-Seite (Zwang zu *fair value* Bilanzierung).

Der Rat spricht sich dafür aus, Änderungen, die sich auf gegenwärtige oder vergangene Ereignisse beziehen, in Gewinn oder Verlust zu erfassen. Im Hinblick auf Änderungen, die sich auf Schätzungen der zukünftigen Cash Flows beziehen, soll eine Kalibrierung der Residualmarge erfolgen. Grundsätzlich stimmt der DSR den Bedenken der Arbeitsgruppe sowie dem Vorschlag zur Folgebewertung zu.

Zur Risiko-Marge äußert der Rat Bedenken zur Formulierung „*maximum amount*“. Die Ratsmitglieder bevorzugen eine Formulierung im Sinne der bestmöglichen Schätzung, um klarzustellen, dass nicht ein extrem vorsichtiger Betrag gemeint ist, sondern ein solcher, der der Risikoneigung des Versicherers entspricht. Bzgl. der *unit of account* wird erörtert, inwieweit ein Unterschied zu Wartungsverträgen besteht.

Weiterhin stellt der DSR klar, dass im Zusammenhang mit dem Abzinsungssatz für *non-participating* Verträge einzig und allein der

Charakter der Verpflichtung relevant ist. Nach Meinung des Rates sollen somit *credit spreads* nicht berücksichtigt werden; der Vereinfachungsvorschlag der Arbeitsgruppe, eine angemessene Rendite für Anleihen zu verwenden, wird abgelehnt, da sich diese nicht allein aus risikolosem Zinssatz und Liquiditätsanpassung zusammensetzt.

Zum Thema Rückversicherungen äußert der Rat Bedenken gegenüber der Kalibrierung des Rückversicherungsvermögenswerts bzw. der Residualmarge an der Prämie. Der Rat kann sowohl die vom IASB vorgeschlagene Lösung als auch die Lösung der Berechnung des Rückversicherungsvermögenswerts gem. dem abgegebenen Risiko nachvollziehen, äußert sich jedoch kritisch dazu, dass durch diese Festlegung auch die Bilanzierung beim Versicherungsnehmer festgelegt wird, die derzeit grundsätzlich noch nicht behandelt wird.

Weiterhin informiert die Projektmanagerin den DSR über die Bedenken der Arbeitsgruppe zu den vom IASB vorgeschlagenen Übergangsregelungen. Die Ratsmitglieder stimmen dem IASB Vorschlag nicht zu, da für den Altbestand ein Gewinnausweis aus der Residualmarge in den Folgejahren verhindert wird und dies zu einer mangelnden Vergleichbarkeit des Neu- und Altbestandes führt. Der DSR schlägt die Anwendung von IAS 8 (retrospektive Anwendung) vor. Ist eine solche impraktikabel, soll bei Rekalibrierung der Änderungen bei Folgebewertungen bzgl. zukünftigen Schätzungen der am Übergangsstichtag kalkulierte Betrag aus der Übergangsrechnung als Residualmarge erfasst und über die Restlaufzeit verteilt werden.

Der DSR beschließt in den kommenden Sitzungen u.a. auf die Themen Kreditgarantien, *Participating Investment Contracts*, *Contract Boundary*, *Acquisition Costs*, Bilanzierung beim Versicherungsnehmer und Darstellung vertiefend einzugehen.

IASB/FASB ED/2010/6 Revenue from Contracts with Customer

Der DSR setzt die Diskussion des IASB Exposure Draft zur Ertragserfassung aus Ver-

trägen mit Kunden fort. Ausgehend von den vom IASB zur Kommentierung gestellten Fragen werden im Hinblick auf die Erarbeitung der abzugebenden Stellungnahme die folgenden Themen durch den Rat kritisch erörtert:

- Das im ED vorgeschlagene Abgrenzungskriterium zur Beurteilung, ob es sich bei einer Produktgarantie um eine zusätzlich zur Lieferung bzw. Leistung zu berücksichtigende Leistungsverpflichtung handelt oder nicht (= Unterscheidung, ob die Garantie nur bereits bei Lieferung bestehende Defekte abdeckt oder erst bei nachträglich auftretenden Defekten in Anspruch genommen werden kann), wird weiterhin kritisch beurteilt. Die Meinung des Rates hierzu ist uneinheitlich. Ein Teil der Ratsmitglieder sieht die Abgrenzung der beiden vorgeschlagenen Garantietypen als realitätsfern, da in der Praxis kaum durchführbar, der andere Teil beurteilt die vorgeschlagene Trennlinie trotz möglicher praktischer Schwierigkeiten als guten Kompromiss. Die Arbeitsgruppe „Revenue Recognition“ soll diese Frage vertiefend erörtern.
- Weiterhin wird im Hinblick auf Lizenzen die im ED vorgenommene Unterscheidung, ob der Kunde eine ausschließliche oder eine nicht-ausschließliche Lizenz erwirbt, erörtert. Im Grundsatz wird die Unterscheidung als nachvollziehbar beurteilt. Die Abgrenzung zwischen exklusiven und nicht-exklusiven Lizenzen wird jedoch als unklar angesehen. Kritisch hinterfragt wird weiterhin die Umsatzrealisierung über die Zeit bei Vorliegen einer exklusiven Lizenz. Der DSR kommt diesbezüglich zu keiner einheitlichen Meinungsbildung.
- Der Rat stimmt grundsätzlich dem Vorschlag zu, das im ED enthaltene Ertrags erfassungsmodell auch auf Verkäufe bestimmter nicht-finanzieller Vermögenswerte, die nicht die gewöhnliche Geschäftstätigkeit des Unternehmens darstellen, anzuwenden, um eine einheitliche Bilanzierung sicherzustellen, jedoch mit der Einschränkung, dass dies nicht in der Umsatzzeile erfolgt. Diesbezüglich soll der

IASB zu einer Klarstellung aufgefordert werden.

Der DSR beschließt in der Vorbemerkung der abzugebenden Stellungnahme aufzunehmen, dass der *continuous approach* unverändert befürwortet wird. Da der IASB jedoch den *critical events approach* beibehalten wird, soll der *continuous approach* innerhalb der Stellungnahme nur dann gesondert angeführt werden, wenn dieser die deutlich bessere Lösung darstellt.

Sonstiges - Vorstandsvergütung

Der DSR erörtert die ursprünglich an das RIC gerichtete Frage zur Ausstrahlungswirkung des § 193 Abs. 2 Nr. 4 AktG im Hinblick auf die vorgegebene Mindestsperrfrist von vier Jahren auf virtuelle Aktienoptionsprogramme. Der DSR stellt fest, dass im Rahmen der Bilanzierung vorgegebene Mindestsperrfristen sowohl bei echten als auch bei virtuellen Aktienoptionen zu berücksichtigen seien und die IFRS hierzu Leitlinien enthalten. Inwieweit die Sperrfristen auf gesetzlichen oder freiwilligen Regelungen beruhen, sei für die Frage der Bilanzierung nicht entscheidend. Hinsichtlich der Frage, ob die gesetzlich vorgegebene Sperrfrist von vier Jahren zwingend für virtuelle Aktienoptionsprogramme gilt, stellt der DSR fest, dass es sich hierbei nicht um eine bilanzrechtliche, sondern um eine zivilrechtliche Fragestellung handele, zu welcher der DSR vor diesem Hintergrund keine Position bezieht.

Des Weiteren diskutiert der DSR, wie mit einer zweiten, ebenfalls ursprünglich an das RIC herangetragenen Anfrage umgegangen werden soll. Die Anfrage betrifft die Frage, ob im Falle eines aus einer Person bestehenden Vorstandes auf die Angabe der Gesamtbezüge des Vorstandes verzichtet werden kann, wenn ein Hauptversammlungsbeschluss gem. § 286 Abs. 5 HGB vorliegt, aufgrund dessen auf die Angabe der Individualbezüge (d.h. auf die Angaben gem. § 285 Satz 1 Nr. 9a Satz 5 bis 9 HGB) verzichtet werden kann. Der Sachverhalt könnte grundsätzlich im Rahmen des DRS 17 Berichterstattung über die Vergütung der Organmitglieder, der gegenwärtig überarbeitet wird, adressiert werden. Nach

Auffassung des DSR liegt der Fragestellung ein sehr begrenzter Anwendungsbereich zugrunde, so dass der DSR entscheidet, nicht zu diesem Sachverhalt Stellung zu nehmen.

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