



Ergebnisbericht der 149. DSR-Sitzung

vom 04. und 05. Oktober 2010

Folgende Tagesordnungspunkte wurden während der 149. DSR-Sitzung behandelt:

- **Umfrage zu IFRS for SMEs**
- **IASB ED/2010/11 amend IAS 12 Deferred Tax: Recovery of Underlying Assets**
- **IASB/FASB ED/2010/6 Revenue from Contracts with Customer**
- **IASB ED/2010/9 Leases**
- **Lagebericht**
- **Financial Instruments – Hedge Accounting**
- **IASB ED/2010/8 Insurance Contracts**
- **Überarbeitung DRS 4 – E-DRS Konzernaufstellungspflicht und Konsolidierungskreis**

Umfrage zu IFRS for SMEs

Der DSR wird von Frau Prof. Eierle über die Ergebnisse der Unternehmensbefragungen zum IFRS for SMEs informiert; die Ergebnisse beziehen sich zum einen auf die Befragung nicht kapitalmarktorientierter Unternehmen und zum anderen auf die kapitalmarktorientierter Unternehmen.

Die Auswertung der Ergebnisse ist abgeschlossen, im nächsten Schritt wird die schriftliche Ergebnisdokumentation erfolgen.

Nach Auffassung des DSR ist eine differenzierte Auswertung u.a. in Hinblick auf die folgenden Themen interessant: Anteil der Konzernunternehmen, Relevanz der Branchenzugehörigkeit und Analyse der Anwendung bestimmter Wahlrechte und Bilanzierungsvorschriften in Abhängigkeit von deren Bedeutung.

IASB ED/2010/11 amend IAS 12 Deferred Tax: Recovery of Underlying Assets

Der DSR informiert sich über die geplanten Änderungen im Projekt *Income Taxes* zum *Exposure Draft – Deferred Tax: Recovery of Underlying Assets*.

Der DSR lehnt die vorgeschlagenen Änderungen ab. Es wird festgehalten, dass es sich bei den vorgeschlagenen Änderungen nicht um eine Ausnahmeregel handelt, sondern eine Festlegung erfolgt. Die Annahme, dass jede Fair Value-Bewertung eine Verkaufsabsicht auf sich zieht, wird als unzulässig eingeschätzt. Darüber hinaus besteht die dargelegte Problematik nicht nur bei einer Bewertung zum Fair Value, sondern auch bei einer Bewertung zu fortgeführten Anschaffungskosten.

Der Rat entscheidet eine Stellungnahme zu verfassen, jedoch nicht auf die einzelnen Fragen einzugehen. In der Stellungnahme soll dargelegt werden, dass der DSR die vorgeschlagenen Änderungen ablehnt, sich jedoch für den Fall, dass eine Beurteilung nicht möglich ist, für eine Standardregelung, wie z.B. *rebuttable presumption*, allerdings ohne Einschränkung des Anwendungsbereichs, ausspricht.

Die Stellungnahme soll im Umlaufverfahren finalisiert werden.

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

Der DSR erörtert die Stellungnahme an den IASB zum Exposure Draft zur Ertragserfassung aus Verträgen mit Kunden. Ausgehend vom Stellungnahmeentwurf hält der DSR neben redaktionellen Änderungen u.a. die folgenden Punkte fest:

- Zu Frage 1 wird angemerkt, dass der Punkt zu möglichen Anwendungsproblemen bei Rahmenverträgen weiter ausgeführt werden soll.
- In Hinblick auf Frage 2 ist der DSR uneinig darüber, ob der Verweis auf *or another entity* in Par. 23 (a) des ED zu streichen ist. Einigkeit besteht darüber, dass der indikatorbasierte Ansatz des *stand-alone value for the customer* in US GAAP als eine praktikablere Lösung zur Bestimmung, wann eine Ware oder Dienstleistung als *distinct* gilt, angesehen wird.
- In Bezug auf Frage 3 wird kritisch angemerkt, dass innerhalb der Stellungnahme lediglich die Probleme bei Anwendung der Kriterien für den Übergang der Kontrolle benannt werden, eine hinreichende Begründung jedoch fehlt. Es ist weiterhin zu klären, ob Kontrollübergang im Zusammenhang mit Dienstleistungen überhaupt sinnvoll ist.
- Der DSR einigt sich bzgl. der Berücksichtigung des Kreditrisikos des Kunden darauf, aus Praktikabilitätsgründen statt *„probability-weighted“* *„best estimate“* zu

verwenden. Weiterhin spricht sich der Rat für die Möglichkeit aus, homogene Kunden mit gleichen Risiken auf Portfolioebene zu erfassen. Grundsätzlich besteht Übereinstimmung mit dem Vorschlag des ED, dass nur der Betrag als Umsatz zu erfassen ist, den das Unternehmen erwartet zu erhalten.

- Die Antwort zu Frage 7 soll modifiziert werden. Der DSR stimmt der Verwendung des *stand-alone selling price* zu, jedoch nur, wenn dieser verlässlich ermittelt werden kann. Ferner merkt der DSR an, dass die *residual method* nur funktioniert, wenn eine Komponente übrig bleibt, für die der Einzelveräußerungspreis nicht bestimmbar ist. Ansonsten soll der IASB dazu aufgefordert werden, mehr *guidance* zu geben.
- Hinsichtlich der vorgeschlagenen Behandlung von belastenden Leistungsverpflichtungen bestehen im DSR gegensätzliche Auffassungen. Zum einen wird die vorgeschlagene Vorgehensweise als sachgerecht angesehen, da sie dem Grundprinzip der Aufteilung eines Vertrages in einzelne Leistungsverpflichtungen, die dann gesondert betrachtet werden, folgt. Dagegen wird argumentiert, dass die Bildung einer Rückstellung für eine belastende Leistungsverpflichtung nicht sinnvoll ist, wenn der zugehörige Gesamtvertrag weiterhin profitabel ist.
- Im Ergebnis präferiert der Rat die Beibehaltung der Separate Models von IAS 11 und IAS 18 gegenüber den Vorschlägen des ED.

Der DSR beschließt, dass die endgültige Abstimmung der DSR-Stellungnahme im Umlaufverfahren erfolgen soll.

IASB ED/2010/9 Leases

Der DSR setzt seine in der vorangegangenen Sitzung begonnene Diskussion der vom IASB im Rahmen des ED/2010/9 *Leases* unterbreiteten Vorschläge zur Neugestaltung der Leasingbilanzierung fort. Auf Basis von der Arbeitsgruppe „Leases“ vorbereiteter Antworten erörtern die Mitglieder des DSR die ersten vier Fragen des ED.

Zunächst stimmt der DSR der Einschätzung der AG zu, dass mit den vorgelegten Bilanzierungsvorschlägen das Ziel des IASB erreicht wird, alle mit Leasingverträgen verbundenen Vermögenswerte und Schulden in der Bilanz des Leasingnehmers abzubilden. Die weiteren Zielsetzungen des IASB für dieses Projekt werden nach Auffassung des DSR hingegen nicht erreicht – hierbei handelt es sich insbesondere um die Anwendung eines einheitlichen Bilanzierungsmodells und eine Komplexitätsreduktion.

Vor diesem Hintergrund stimmt der DSR dem vom IASB vorgeschlagenen *Right-of-Use* (RoU) Ansatz für die Leasingnehmerbilanzierung grundsätzlich zu, identifiziert hinsichtlich der konkreten Ausgestaltung des Ansatzes allerdings eine Reihe von Bedenken. Einem Vorschlag der AG zur alternativen und praktikablen Ausgestaltung des RoU-Ansatzes (Berücksichtigung lediglich fest vereinbarter Grundmietzeiten und Leasingzahlungen sowie Nichtanwendung des Ansatzes auf kurz laufende Leasingverträge) schließt sich der DSR grundsätzlich an. Dass ein in diesem Kontext angesetzter Vermögenswert abzuschreiben und hinsichtlich der Leasingverbindlichkeit in Folgeperioden Zinsaufwand zu erfassen ist, findet die Zustimmung des DSR.

Das vom IASB vorgeschlagene hybride Modell zur Anwendung des RoU-Ansatzes bei Leasinggebern in der Gestalt des *Performance Obligation Approaches* (POA) und des (partial) *Derecognition Approaches* (DA) findet nicht die Zustimmung des DSR. Vielmehr wird die alleinige Anwendung des DA bevorzugt, wobei die oben für die Leasingnehmer dargestellten Einschränkungen des RoU-Ansatzes korrespondierend zu berücksichtigen sind. In diesem Zusammenhang wurde weiterhin auf einige Inkonsistenzen hinsichtlich des Übergangs wirtschaftlichen Eigentums bzw. der Abgrenzung von Kauf und Leasing mit dem ED/2010/6 (*Revenue from Contracts with Customers*) hingewiesen.

Weiterhin erörtert der Rat die Behandlung von kurzlaufenden Leasingverträgen. Die von der AG vorgeschlagene Vereinfachung wird grundsätzlich positiv beurteilt. Nach Auffassung des Rates soll in der Stellungnahme an den IASB auch klargestellt werden, dass op-

tionale Leasingzeiträume bei der Bestimmung der Leasingdauer im Zugangszeitpunkt und in Folgeperioden keine Berücksichtigung finden sollten.

Der DSR unterstützt die Auffassung der AG, dass die Definition eines Leasingvertrages gem. ED grundsätzlich angemessen ist. In Bezug auf die Abgrenzung zwischen Lease und Kauf bzw. Verkauf wird insbesondere auf die vorgeschlagene Regelung bzgl. der vorteilhaften Kaufoption eingegangen. Aus Sicht der AG ergibt sich ferner eine Reihe von Problemen in Zusammenhang mit der Abgrenzung zwischen Lease und Dienstleistung.

Die Erörterung des ED soll in der nächsten Sitzung des DSR fortgesetzt werden

Lagebericht

Der DSR informiert sich über den aktuellen Projektstand. Es wird über die bisherige Arbeit der AG „Lagebericht“ berichtet. Dargelegt werden grundsätzliche Überlegungen zur Überarbeitung von DRS 15, 5, 5-10 und 5-20 sowie Ansatzpunkte zur Verbesserung der zukunftsorientierten Berichtsvorgaben (Prognose- sowie Chancen- und Risikobericht).

Vertiefend wird vom DSR auf den Prognosehorizont eingegangen. Diesbezüglich kritisch diskutiert wird:

- Die Praktikabilität und Umsetzung eines Prognosehorizonts von 2 Jahren;
- Die deutsche Vorreiterstellung aufgrund höherer Anforderungen im europäischen Vergleich;
- Negative Kapitalmarktreaktionen auf Prognoseabweichungen, welche sich auf die Offenlegung quantitativer Prognosen hemmend auswirken; grundsätzlich darf der Prognosehorizont aber nicht hinter prognostischen Angaben zurückbleiben, die an anderer Stelle kommuniziert werden;
- Die Zweckmäßigkeit von Punktschätzungen;
- Inhalte, die über die gesetzlichen Anforderungen hinausgehen; höhere Anforderun-

gen für kapitalmarktorientierte Unternehmen werden allerdings grundsätzlich für möglich gehalten.

Es folgen Erörterungen zur Einbeziehung strategieorientierter Berichtselemente.

- Kritisch hinterfragt wird, inwiefern Angaben zu Strategie und Unternehmenszielen darstellbar sind, ohne dass diese lediglich Standardformulierungen wiedergeben. Generell wird davon ausgegangen, dass diese Angaben informationsrelevant sind.
- Der DSR ist der Meinung, dass die Wettbewerbssensitivität derartiger Informationen im Kontext nicht kapitalmarktorientierter Unternehmen stärker zu gewichten ist.
- Der Rat spricht sich dafür aus, Unternehmensziele und Strategien als verpflichtendes Berichtselement der Lageberichterstattung kapitalmarktorientierter Unternehmen aufzunehmen. Entscheidungen zu möglichen Abweichungen der Berichtspflichten nicht kapitalmarktorientierter Unternehmen stehen noch aus.

Im Hinblick auf eine einheitliche Gliederung und die Struktur ist die Meinung des Rates uneinheitlich.

Angeregt wird weiterhin das Thema Integrated Reporting in die Überarbeitung einzu beziehen.

Der DSR wird seine Diskussion in der nächsten DSR-Sitzung fortsetzen.

Financial Instruments – Hedge Accounting

Der DSR informiert sich über den Projektfortschritt beim IASB. Hierbei werden neben den bisherigen vorläufigen Beschlüssen auch viele grundsätzliche Fragen erörtert. Dabei zeigt sich der DSR kritisch, dass der IASB von der geplanten grundsätzlichen Überarbeitung des *Hedge Accounting* zu punktuellen Anpassungen übergegangen ist.

Ein Teil des DSR äußert Bedarf für eine deutliche Positionierung zu diesem Vorgehen des IASB, welches das Versprechen für eine (weitgehend geforderte) Neukonzipierung des

Hedge Accounting nicht einzulösen scheint. Der DSR erörtert, ob im Rahmen des erwarteten Exposure Draft nicht nur zu den einzelnen Neuvorschlägen Position bezogen werden muss, sondern ob auch Vorschläge für ggf. erforderliche grundlegende Änderungen des *Hedge Accounting* erarbeitet und eingebracht werden sollten. Der DSR erwägt weitere Arbeitsschritte – neben der Beobachtung des Projektfortschritts – und wird in der Dezember-Sitzung ggf. Festlegungen dazu treffen.

IASB ED/2010/8 Insurance Contracts

Der DSR befasst sich mit Einzelfragen des IASB-ED und erörtert Grundzüge des Entwurfs seiner Stellungnahme an den IASB. Darin sollen zum einen kritische Punkte aus dem ED sowie zum anderen weitere zu klärende Aspekte getrennt aufgeführt werden. Inhaltlich werden folgende Sachverhalte diskutiert:

- Anwendungsbereich: Die Abgrenzung zwischen IFRS 4 und IAS 39 bzgl. Kreditgarantien ändert sich durch den ED; voraussichtlich können Finanzgarantien künftig nicht mehr nach IAS 39 / IFRS 9 bilanziert werden; hierzu ist eine weitere Klärung notwendig.
- „*Participating Investment Contracts*“: Das zusätzliche Kriterium, dass IFRS 4 nur Anwendung findet, wenn die ermessensabhängige Überschussbeteiligung dasselbe Kollektiv betrifft, erscheint dem DSR unverständlich.
- Vertragsgrenzen: Das Kriterium für eine Vertragsgrenze, dass das Versicherungsunternehmen das Recht oder die praktische Möglichkeit hat, das individuelle Risiko des Versicherungsnehmers erneut festzustellen und den Preis entsprechend festzusetzen, wurde diskutiert. Klargestellt wurde, dass bei Gruppenverträgen auf die Gruppe abgestellt werden sollte, jedoch ein kollektives Anpassungsrecht aufgrund genereller Marktentwicklungen (z.B. Krankenversicherung) nicht zu einer Vertragsgrenze führen sollte.

- Abschlusskosten: Der Einbezug inkrementeller Kosten auf Vertragsebene wird als angemessen beurteilt. Im Rahmen dessen wurde die Inkonsistenz mit dem Revenue Recognition Projekt diskutiert (Abschlusskosten werden sofort erfolgswirksam erfasst).
- Ausweis: Der bisherige Ausweis ist für Schaden-/Unfallversicherungen angemessen, eine Änderung wäre allenfalls für Lebensversicherungen erstrebenswert. Der Vorschlag im ED wird vom DSR jedoch kritisiert, da zum einen die Bestimmung der Margen subjektiv erscheint, zum anderen als wichtig erachtete Volumenangaben (Umsatz, Schadensvolumen) fehlen.
- Verträge mit kurzer Laufzeit: Der DSR bezweifelt, dass mit dem Neuvorschlag eine Vereinfachung erreicht wird.
- „Accounting Mismatch“ zwischen Aktiva und Passiva: Der DSR diskutiert diverse Varianten, wie ein *Mismatch* verringert/vermieden werden kann. Insb. werden die Rekalibrierung der Gesamtmarge und ein OCI-Ausweis erwogen: letzteres hat jedoch Wechselwirkungen mit der Bewertung der Aktiva gemäß IFRS 9.

Überarbeitung DRS 4 – E-DRS Konzernaufstellungspflicht und Konsolidierungskreis

Der DSR befasst sich mit dem ersten Entwurf eines überarbeiteten DRS „Pflicht zur Konzernrechnungslegung und Abgrenzung des Konsolidierungskreis“. Mit Unterstützung des AG-Vorsitzenden erörtert der DSR insbesondere folgende Aspekte:

- sachgerechte Abgrenzung des Kriteriums der Dauerhaftigkeit;
- (unverändert) asymmetrische Behandlung der Hinzurechnung oder des Abzugs von Rechten hinsichtlich der Beurteilung des beherrschenden Einflusses;
- Bedeutung bzw. Rangordnung der Unternehmensorgane im Zusammenhang mit Bestellungs- oder Abberufungsrechten im

Rahmen der Beurteilung des beherrschenden Einflusses;

- Anforderungen an Beherrschungsverträge im Rahmen der Beherrschungsvermutung;
- Abgrenzung von ausländischem Sondervermögen hinsichtlich der Ausnahme von der Konsolidierungspflicht für Zweckgesellschaften gemäß § 290 Abs. 2 Nr. 4 HGB;
- Konkretisierung der Anforderung hinsichtlich der Beurteilung der Mehrheit von Chancen und Risiken an Zweckgesellschaften;
- Zeitpunkt der Berücksichtigung einer veränderten Chancen-/Risikoverteilung bei Zweckgesellschaften aufgrund von Vertragsänderungen.

Der DSR wird im Rahmen von Telefonkonferenzen und Umlaufverfahren verbleibende Fragen besprechen, um den E-DRS im Oktober zu verabschieden und zur Kommentierung zu veröffentlichen. Es ist vorgesehen, innerhalb der satzungsmäßigen Kommentierungsfrist eine öffentliche Diskussion abzuhalten.

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