



Ergebnisbericht der 155. DSR-Sitzung

vom 04. und 05. April 2011

Folgende Tagesordnungspunkte wurden während der 155. DSR-Sitzung behandelt:

- Lagebericht
- IFRS 10 Consolidated Financial Statements
- Financial Instruments
- IFRS Foundation Monitoring Board: Consultative Report on the Review of the IFRS Foundation Governance
- Leases
- Post Implementation Review
- IAS 39 replacement: IASB ED/2011/1 Offsetting Financial Assets and Financial Liabilities
- Revenue Recognition

Lagebericht

Der DSR führt seine Diskussion zur Überarbeitung der Standards zur Lageberichterstattung fort. Erneut besprochen werden die Standardtext-entwürfe zur Berichterstattung über Ziele und Strategien sowie zur Prognose-berichterstattung. In diesem Zusammenhang bittet der DSR die AG Lagebericht um kritische Überprüfung der Sonderregelung zum Prognosebericht, der zufolge im Kontext einer gesamtwirt-

schaftlichen Krisensituation verminderte Anforderungen an den Prognosebericht gestellt werden. Im Rahmen dieser Überprüfung sollen Krisensituationen, die sich auf ein bestimmtes Branchen- bzw. Unternehmensumfeld beziehen, sowie die Offenlegung von Szenario-Planungen besondere Berücksichtigung finden. Ferner werden Anpassungen der Entwürfe im Detail beschlossen.

Darüber hinaus beginnt der DSR seine Erörterungen zum Chancen- und Risikobericht. Diskutiert werden u.a. Abgrenzungsprobleme bei der Brutto- und Netto-Darstellung von Chancen und Risiken. Der DSR bittet die AG Lagebericht, diesen Aspekt noch einmal aufzugreifen.

IFRS 10 Consolidated Financial Statements

Dem DSR werden die Regelungen des künftigen *IFRS 10 Consolidated Financial Statements* (Konzernabschlüsse) vorgestellt, wobei einzelne Aspekte des künftigen Standards eingehender diskutiert werden. Es wird auch darauf hingewiesen, dass der IASB die Erarbeitung eines eigenständigen Standards zur Konsolidierung von Investment- bzw. Fondsgesellschaften beabsichtigt (ein entsprechender ED ist für Mai 2011 angekündigt). Bis zur

Verabschiedung dieses Standards für Investment- bzw. Fondsgesellschaften richtet sich die Konsolidierungspflicht für solche Gesellschaften nach den Regelungen des künftigen IFRS 10.

Hinsichtlich der Regelung des Anwendungsbereichs des künftigen IFRS 10 weist der DSR auf einen möglichen Konflikt deutscher (und ggf. anderer europäischer) kapitalmarkt-orientierter Konzerne mit den IFRS hin: Ein Mutterunternehmen erstellt aufgrund der größenabhängigen Befreiungen des § 293 HGB keinen Konzernabschluss, jedoch (sei es wie in Deutschland freiwillig oder in manchen anderen Ländern verpflichtend) einen IFRS-Einzelabschluss. Kann dieses Unternehmen in dem IFRS-Einzelabschluss die umfängliche Übereinstimmung mit den IFRS bestätigen, obwohl die explizite Vorschrift in IFRS 10, wonach ein Konzernabschluss zu erstellen ist, nicht beachtet wurde? Da die entsprechenden Passagen in IFRS 10 unverändert gegenüber dem aktuellen IAS 27 sind, ist der mögliche Konflikt nicht neu. Angesichts dessen und des Fortschritts der Fertigstellung des IFRS 10, der keine Änderungen mehr zulässt, beschließt der DSR, das Thema an Frau König zu adressieren.

Des Weiteren werden insbesondere die Regelungen zur Konsolidierungspflicht strukturierter Unternehmen, zu sog. „*de facto control*“ und potenziellen Stimmrechten sowie zur Einbindung von Vertretern (*agency relationships*) diskutiert.

Financial Instruments

Zu diesem Tagesordnungspunkt lässt sich der DSR kurz über aktuelle Beschlüsse des FASB zu dessen Projekt Finanzinstrumente informieren. Es werden Unterschiede zu den entsprechenden vom IASB getroffenen Entscheidungen sowie den früheren FASB-Vorschlägen in dessen Exposure Draft aufgezeigt.

IFRS Foundation Monitoring Board: Consultative Report on the Review of the IFRS Foundation Governance

Der DSR hat den Bericht der IFRS Foundation abschließend erörtert und seine Stellungnahme vollendet. Darin wird insbesondere die Position eingenommen, dass die bisherige Funktion und die Prozesse der Zusammenarbeit von *Trustees* und *Monitoring Board* funktionstüchtig und ausreichend sind, so dass der Rat die mit dem Report aufgezeigten Änderungsvorschläge weitgehend ablehnt. Der Rat kritisiert, dass der Report keine präzisen Aussagen und Begründungen liefert, warum Änderungen zur Rolle und den Aufgaben des *Monitoring Board* erforderlich erscheinen. Vielmehr wird dies eher unterschwellig in verschiedenen Kapiteln und Fragen des *Consultative Report* angedeutet.

Leases

Der DSR nimmt vorläufige Beschlüsse der beiden Boards als Ergebnis der *Redeliberations* zu *ED/2010/9 Leases* zur Kenntnis. Als wesentliche Änderungen gegenüber den im ED vorgeschlagenen Regelungen werden hervorgehoben:

- (a) die Berücksichtigung optionaler Leasingzeiträume nur, sofern ein wesentlicher ökonomischer Anreiz zur Optionsausübung besteht (anstatt einer wahrscheinlichkeitsbasierten Bestimmung der Laufzeit unter Berücksichtigung optionaler Zeiträume);
- (b) Berücksichtigung von Kaufoptionen bei der Bewertung der Leasingverbindlichkeit beim Leasingnehmer bzw. der Leasingforderung beim Leasinggeber, sofern für deren Ausübung seitens des Leasingnehmers ein wesentlicher wirtschaftlicher Anreiz besteht (anstatt der Nichtberücksichtigung bis zur tatsächlichen Ausübung solcher Optionen);
- (c) Differenzierte und an höhere Eintrittswahrscheinlichkeiten geknüpfte Berücksichtigung von variablen bzw. bedingten Zahlungen von Leasingraten (anstatt ei-

ner grundsätzlich wahrscheinlichkeitsorientierten Berücksichtigung);

- (d) Zugangsbewertung zum Zeitpunkt des Beginns der Laufzeit des Leasingvertrags (anstatt zum Beginn des Leasingverhältnisses bzw. bei Vertragsschluss);
- (e) Differenzierung von Leasingverträgen in „Finance Leases“ und „other-than-finance Leases“ in Abhängigkeit von der unternehmensindividuellen Motivation für den Abschluss des Vertrags und Vorgabe unterschiedlicher Aufwands- und Ertragserfassungsmuster für die beiden Vertragsarten (anstatt eines einheitlichen Aufwands- und Ertragserfassungsmusters ohne Differenzierung).

Die vorgeschlagene Änderung zu (a) wird befürwortet, allerdings schlägt der DSR eine Klarstellung bzgl. des verwendeten Kriteriums „*reasonably certain*“ vor. In den in (b) und (c) dargestellten vorläufigen Beschlüssen sieht der DSR grundsätzlich eine konsequente Anpassung infolge der geänderten Behandlung gemäß (a). Andererseits bleibt zweifelhaft, ob es sich bei den auf dieser Basis zu bilanzierenden Vermögenswerten und Verbindlichkeiten um solche im Sinne des Rahmenkonzepts handelt. Der Vorschlag gemäß (d) ist aus Sicht einiger Mitglieder des DSR widersprüchlich zum „*right-of-use*“ – Modell, da nunmehr nicht der Zeitpunkt der Entstehung bzw. des Zugangs des Rechts, sondern der Zeitpunkt ab der Nutzenziehung aus diesem Recht der Bewertung zugrunde liegt. Den unter (e) vorgestellten vorläufigen Beschluss sieht der DSR überwiegend kritisch, da eine Differenzierung eingeführt wird, die durch das Projekt zur Überarbeitung der Bilanzierungsregeln für Leasingverhältnisse gerade vermieden bzw. abgeschafft werden sollte.

Als weiterhin nicht zufriedenstellend gelöst werden vom DSR die vorgeschlagenen Aufteilungsregeln im Fall von trennungspflichtigen Mehrkomponentengeschäften angesehen.

Post Implementation Review

Der DSR hat den vorliegenden *Request for Views* zum vorgesehenen *Post Implementation Review* (PIR) abschließend erörtert und sich in Bezug auf die in die Stellungnahme aufzunehmenden Anmerkungen verständigt. Die Einführung des PIR findet die Unterstützung des Rates, wenngleich in der Stellungnahme vor allem auf Folgendes hinzuweisen ist:

- Gegenstand eines PIR sollten nicht nur die bei der Erarbeitung eines Standards umstrittenen Aspekte sein, sondern beispielsweise auch wesentliche, nicht im Standard adressierte Aspekte, für die nach Verabschiedung des Standards ein Regelungsbedarf identifiziert wurde, sowie *cross-cutting-issues* mit anderen IFRS.
- Analysten, Erstellern, Prüfern, Regulatoren, Standardsetzern sowie anderen interessierten Kreisen, die der IASB in den PIR – Prozess einzubeziehen beabsichtigt, sollte eine jeweils angemessene Vorbereitungszeit gewährt werden, so dass dem IASB qualitativ hochwertiges Feedback zur Verfügung gestellt werden kann.

IAS 39 replacement: IASB ED/2011/1 Offsetting Financial Assets and Financial Liabilities

Der DSR hat den vorliegenden Exposure Draft und seine Stellungnahme dazu abschließend erörtert. Kritisch gesehen wird, dass die Anwendungsleitlinien so interpretiert werden können, dass als Sicherheit geleistete Margin-Zahlungen auch dann nicht mit dem Wert der bilanzierten Derivate saldiert werden dürfen, wenn sie alle Saldierungskriterien erfüllen. Eine solche Ausnahmeregelung wäre abzulehnen. Mögliche praktische Schwierigkeiten werden auch in der sehr engen Definition des „zeitgleichen“ Bruttoausgleichs gesehen. Der DSR hält die vorgeschlagenen Bruttoangaben zu Positionen, die aufgrund der Erfüllung aller Saldierungskriterien netto auszuweisen sind, für nicht sachgerecht. Zudem wurden Redundanzen mit IFRS 7 hinsichtlich der Angabepflichten zu

erhaltenen oder gegebenen Sicherheiten erkannt.

Revenue Recognition

Der DSR nimmt wesentliche vorläufige Beschlüsse aus den *Redeliberations* der beiden Boards nach Abschluss der Kommentierungsphase zu *ED/2010/6 Revenue Recognition from Contracts with Customers* zur Kenntnis. Als wesentliche Änderungen gegenüber dem ED werden hervorgehoben:

- (a) Die Segmentierung von Verträgen ist nicht mehr vorgesehen. Stattdessen werden sofort die im Vertrag enthaltenen Leistungsverpflichtungen identifiziert. Dagegen ist weiterhin vorgesehen, dass verschiedene Verträge für Bilanzierungszwecke zu einem Vertrag zusammengefasst werden.
- (b) In bestimmten Fällen sind Garantien in Übereinstimmung mit IAS 37 als Garantierückstellungen zu bilanzieren. In anderen Fällen (etwa wenn der Kunde die Garantie separat erwerben kann) handelt es sich um eine separate Leistungsverpflichtung.
- (c) Der Wegfall der Einklagbarkeit als Kriterium der Leistungsverpflichtung führt dazu, dass auch nicht-vertragliche Vereinbarungen zu Leistungsverpflichtungen führen.
- (d) Das Kreditrisiko des Kunden ist nicht mehr bei der Bestimmung des Transaktionspreises zu berücksichtigen, d.h. der vereinbarte Betrag wird als Ertrag erfasst. Zur Erfassung des Kreditrisikos (Nichteinbringlichkeit) wird eine neue Zeile „*Contra Revenue*“ eingeführt, die direkt nach der Umsatzzeile zu platzieren ist.

Der DSR hält (a) für nicht sachgerecht, da nunmehr keine spiegelbildliche Betrachtung bei der Frage nach Zusammenfassung oder Segmentierung von Verträgen stattfindet. (b) erhält Zustimmung von Seiten des Rates, da diese Vorgehensweise als deutlich praktikabler angesehen wird. (c) lehnt der DSR ab, da sich Leistungs-

verpflichtungen gerade nur aus vertraglichen Verpflichtungen ergeben. Die grundsätzliche Entscheidung in (d) wird vom DSR begrüßt. Im vorgeschlagenen Ausweis sieht der DSR dagegen einen wenig überzeugenden Kompromiss.

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 2011 Deutsches Rechnungslegungs Standards Committee e.V.
Alle Rechte vorbehalten