



Ergebnisbericht der 158. DSR-Sitzung

vom 28. und 29. Juli 2011

Folgende Tagesordnungspunkte wurden während der 158. DSR-Sitzung behandelt:

- Investment Entities
- Leases - update
- Revenue Recognition – update
- IASB ED/2011/2 Improvements to IFRs
- Financial Instruments – update
- Insurance Contracts - update
- Lagebericht

Investment Entities

Der DSR diskutiert das Thema *Investment Entities*, zu dem in Kürze ein Entwurf des IASB erwartet wird. Der IASB wird vorschlagen, dass *investment entities* von der Pflicht zur Konsolidierung von beherrschten Unternehmen (*controlled investments*) ausgenommen werden. Stattdessen sind solche Unternehmen verpflichtend zum Fair Value zu anzusetzen. Der DSR kommt vorläufig zu der Auffassung, dass dieser Ausnahmeregelung zugestimmt wird. Die Ausnahmeregelung sollte jedoch auch für andere Unternehmen gelten, die *controlled investments* zum Zwecke der Weiterveräußerung erwerben. Ferner sollte die Fair-Value-Bewertung auch durch ggf. vorhandene (non *investment entity*-)Mut-

terunternehmen einer *investment entity* übernommen werden.

Leases - update

Der DSR setzt seine Erörterung wesentlicher vorläufiger Beschlüsse aus den *Redeliberations* der beiden Boards vom Juni und Juli 2011 zu ED/2010/9 Leases fort.

Eine Reihe von Beschlüssen wird zustimmend zur Kenntnis genommen, z.B. die vorgeschlagene getrennte bilanzielle Abbildung von sog. *head- and subleases*, im Vergleich zum ED modifizierte Darstellungs- bzw. Ausweisvorschriften für Leasingnehmer betreffend Bilanz und Kapitalflussrechnung, die bilanzielle Berücksichtigung von in Leasingvereinbarungen eingebetteten Derivaten, die Abbildungsregeln für index- bzw. preisbasierte Leasingraten sowie verschiedene Änderungen bei den vorgesehenen Anhangangaben.

Keine Zustimmung findet hingegen die für kurz laufende Leasingverträge (*short term leases*) vorgeschlagene qualitative Angabe, der zufolge über Umstände oder Erwartungen zu berichten ist, die auf eine wesentliche Veränderung des Umfangs der Aufwendungen für solche Leasingvereinbarungen in der Folgeperiode hinweisen. Mit dieser Angabe würde für bestimmte Leasingaufwendungen eine

Angabe gefordert werden, die für vergleichbare andere operative Aufwendungen nicht gefordert wird und nach Auffassung des Rates auch nicht begründet ist.

Mit dem Beschluss der beiden Boards, auch für Leasinggeber nur ein Bilanzierungsmodell vorzugeben, wird einer Forderung des DSR entsprochen. Zu diesem Zweck haben die Boards ein neues, dem derecognition *approach* sehr ähnlich ausgestaltetes Modell mit der Bezeichnung *receivable and residual approach* entwickelt. Hinsichtlich der konkreten Ausgestaltung dieses neuen Modells und seiner Praxistauglichkeit überwiegt Kritik des DSR. In diesem Zusammenhang werden u.a. Bedenken in Bezug auf die Vorgehensweise zur Bestimmung des Buchwerts des *residual assets* und dessen Aufzinsung (*accretion*) über die Laufzeit des Leasingvertrags genannt. Der DSR wird sich mit diesem Modell auf Grundlage der angekündigten, weitergehenden Ausarbeitungen der Boards nach der Sommerpause weiter befassen.

Der vorläufigem Entscheidung, den ED Leases erneut unter Berücksichtigung der im Rahmen der *Re-Deliberations* getroffenen Entscheidungen zu veröffentlichen (*Re-Exposure*), stimmt der DSR zu.

Revenue Recognition - update

Der DSR begrüßt den Beschluss, ED/2010/6 *Revenue Recognition from Contracts with Customers* in überarbeiteter Form nochmals zu veröffentlichen (*Re-Exposure*).

Im Rahmen der *Re-Deliberations* gefasste wesentliche Beschlüsse werden vom DSR erörtert. Den Beschluss, keine Anpassungen am ED aufgrund der von Seiten der Telekommunikationsindustrie und anderen Branchen vorgetragenen Bedenken vorzunehmen, nimmt der DSR zustimmend zur Kenntnis.

In Bezug auf die Übergangsvorschriften ist der DSR teilweise skeptisch, ob die intendierten Vereinfachungen greifen. Als nicht aufeinander abgestimmt wird in diesem Zusammenhang angesehen, dass bis zum Ende der Vorperiode abgeschlossene Altverträge, soweit deren komplette Abwicklung nicht in eine Be-

richtsperiode fällt (*begin and end within the same reporting period*), entsprechend den neuen Vorschriften rückwirkend anzupassen sind, wohingegen auf den *onerous test* grundsätzlich voll-ständig verzichtet werden kann. Weiterhin wird teilweise die Meinung vertreten, dass die Möglichkeit zur rückblickenden Einschätzung (*use of hindsight*) von variablen Gegenleistungsvereinbarungen in den Vergleichsperioden die Vergleichbarkeit – entgegen der mit dem Projekt intendierten Zielsetzung – einschränken wird. Schließlich wird nach Auffassung von einigen Mitgliedern des DSR keine Erleichterung durch den Verzicht auf die Angabe der Fälligkeitsstruktur von verbleibenden Leistungsverpflichtungen für das Vorjahr erreicht, da in Bezug auf die Berichtsperiode immer noch eine umfangreiche Durchsicht von bestehenden (Alt-)Verträgen notwendig ist und die Angaben in Folgejahren auch für Altverträge zu machen sind.

IASB ED/2011/2 Improvements to IFRSs

Gegenstand dieses Tagesordnungspunkts ist der am 22. Juni 2011 veröffentlichte ED/2011/2 *Improvements to IFRSs*, zu dem beim IASB bis zum 21. Oktober 2011 Stellungnahmen eingereicht werden können. Die sieben einzelnen Verbesserungsvorschläge zu fünf verschiedenen Standards hatte der DSR bereits in seiner 154. Sitzung im März 2011 vorläufig erörtert.

Der vorgeschlagenen Klarstellung in Bezug auf IFRS 1, dass dieser Standard von einem Unternehmen bei Vorliegen der im ED genannten Voraussetzungen zwingend auch wiederholt anzuwenden ist, schließt sich der DSR nicht an. In seiner Stellungnahme beabsichtigt der DSR hinsichtlich einer solchen Mehrfachanwendung zu differenzieren, so dass sie fallabhängig entweder zu untersagen ist, wahlweise angewendet werden darf oder die wiederholte Anwendung zwingend zu erfolgen hat.

Weiter diskutiert der DSR die Aufgabe der bisher in IAS 32.35 Satz 2 formulierten Regelung zur erfolgsneutralen Erfassung von Ertragsteuern bei Dividendenausschüttungen zu Gunsten eines Verweises auf die jeweiligen Regelungen des IAS 12, so dass insbesonde-

re bei gespaltenen Ertragsteuersätzen für Thesaurierungen bzw. Ausschüttungen eine nachträgliche Erfassung der Ertragsteuergutschrift bei Dividendenausschüttungen im Gewinn oder Verlust der Periode erfolgt (IAS 12.52B). Der DSR unterstützt die Beseitigung dieses offensichtlichen Widerspruchs zwischen den beiden genannten Standards, ist gleichwohl nicht davon überzeugt, dass sich aus den Vorschriften des IAS 12 eine eindeutige Regelung ableiten lässt und beabsichtigt, in seiner Stellungnahme hierauf hinzuweisen.

Bezüglich des bisher in IAS 1 verwendeten Begriffs „Zielsetzung von Abschlüssen“ (*objective of financial statements*) und damit zusammenhängend dem Begriff „Verständlichkeit“ (*understandability*) wird im ED eine durchgehende Anpassung an den im September 2010 im Rahmen der Überarbeitung des Rahmenkonzepts neu eingeführten Begriff „Zielsetzung der Finanzberichterstattung“ (*objective of general purpose financial reporting*) und das neue Begriffsverständnis von *understandability* vorgeschlagen. Diesem Vorschlag schließt sich der DSR nicht an, sondern schlägt vielmehr folgenden Ansatz vor: Grundsätzlich sollten bei Anpassungen des Rahmenkonzepts (zeitgleich) *consequential amendments* an allen betroffenen Standards vorgenommen werden – nicht nur in Bezug auf IAS 1. Aufgrund anzuerkennender praktischer Probleme sollten ersatzweise zumindest zeitnahe Folgeänderungen der betroffenen Standards vorgenommen werden. In jedem Fall ist dabei zu beachten, dass die Änderungen der Standards unter Berücksichtigung entsprechender Übergangsvorschriften und einschließlich der Vorgabe von Zeitpunkten des Inkrafttretens vorgenommen werden. Schließlich weist der DSR darauf hin, dass IAS 1 keiner (die Regelungen im Rahmenkonzept wiederholender) Regelungen zur Zielsetzung von Abschlüssen oder zur Definition des Begriffs der „Verständlichkeit“ bedarf – sie sollten in IAS 1 ersatzlos gestrichen werden.

Die übrigen Verbesserungsvorschläge des IASB werden vom DSR weitgehend unterstützt. Der DSR beabsichtigt, den Entwurf seiner Stellungnahme in der 159. Sitzung erneut zu besprechen.

Financial Instruments - update

Der DSR informiert sich über den aktuellen Stand zu allen Phasen des Projekts. In Bezug auf die Kategorisierung wird beschlossen, einen Vergleich zwischen dem zurzeit in Überarbeitung befindlichen FASB-Modell und IFRS 9 anzustellen, sobald der IASB wie geplant den FASB-Entwurf zur Einholung von Meinungen seinerseits zur Diskussion stellt.

Zudem erörtert der DSR die Entscheidung, die IFRS 9-Anwendung auf 2015 zu vertagen. Die Entscheidung entspricht der DSR-Sicht und wird begrüßt. Ergänzend wird als kritisch befunden, dass bei frühzeitiger IFRS 9-Anwendung zurzeit ein Wahlrecht besteht, entweder die Version von 2009 (nur *assets*) oder die von 2010 (inkl. *recognition and liabilities*) anzuwenden. Hierbei erscheint willkürlich, dass aufgrund der Reihenfolge der Verabschiedung von Projektphasen die Möglichkeit besteht, die Regelungen aus früher abgeschlossenen Phasen wahlweise ohne die späteren anzuwenden – z.B. Kategorisierung, aber noch nicht Impairment –, jedoch nicht umkehrt. Daher sollte aus DSR-Sicht künftig nur die aktuellste Version von IFRS 9 vorzeitig anwendbar sein.

Insurance Contracts - update

Der DSR nimmt die seit seiner letzten Sitzung getroffenen Entscheidungen des IASB zum Projekt *Insurance Contracts* zur Kenntnis. Diese betreffen die Behandlung der Residualmarge in Folgeperioden, Vertragsanbahnungskosten, die Darstellung in *comprehensive income* und Vereinfachungen für kurz laufende Versicherungsverträge. Der derzeitige Arbeitsplan des IASB sieht nun die Veröffentlichung eines erneut zur Diskussion gestellten Standardentwurfs oder eines *review draft* im 4. Quartal 2011 oder später vor.

Lagebericht

Der DSR setzt die Diskussion zur Überarbeitung des DRS Lageberichterstattung fort. Einen Themenschwerpunkt der Diskussion bildet die Aufnahme von Beispielen in den Stan-

dard sowie deren Gestaltung. Der DSR spricht sich für die Beibehaltung von Stichwortbeispielen aus. Illustrierende Beispiele sollen in einen separaten Anhang aufgenommen werden. Grundsätzlich sollen beispielhafte Darstellungen nur in Einzelfällen, d.h. bei besonders komplexen und erklärungsbedürftigen Anforderungen Verwendung finden.

Ferner wird die Differenzierung der Anforderungen nach Kapitalmarktorientierung erörtert. Neben den bestehenden Differenzierungen in den gesetzlichen Vorgaben werden weitere im Standardentwurf bestehende Differenzierungen zusammenfassend dargestellt und beurteilt. Weiteres Differenzierungspotential wird nicht gesehen. Explizit abgelehnt werden Vorgaben, die kapitalmarktorientierte Unternehmen verpflichten Angaben zur Dividendenpolitik offenzulegen. Der DSR spricht sich auch gegen höhere Anforderungen für kapitalmarktorientierte Unternehmen in Bezug auf die Prognoseberichterstattung aus.

Im Weiteren erörtert der DSR die Abschnitte Definitionen, Grundsätze, Geschäft und Rahmenbedingungen sowie Wirtschaftsbericht des Standardentwurfs zur Lageberichterstattung. Schwerpunkt der Diskussion zu den Definitionen bildet die Abgrenzung und Bestimmung der Begriffe Darstellung, Erläuterung, Analyse und Wertung. In der Definition enthaltene Berichtsanforderungen, wie z.B. die Angabe von Ursachen oder die Darstellung von Veränderungen, sollen im Standardtext nicht erneut aufgegriffen werden.

Der DSR bestätigt die Konkretisierungen der Grundsätze Vollständigkeit, Verlässlichkeit, Klarheit und Übersichtlichkeit, Vermittlung aus Sicht der Konzernleitung und Informationsabstufung. Darüber hinaus werden Anpassungen im Detail beschlossen.

Im Ergebnis der Erörterungen zum Standardabschnitt Geschäft und Rahmenbedingungen werden weitere Anpassungen im Detail beschlossen. Abschnittsübergreifend ist die Aufnahme der Einschränkung – sofern die Angaben den Informationswert für den verständigen Adressaten wesentlich erhöhen und sofern diese verlässlich ermittelt werden können – zu prüfen. Die Einschränkung soll einer exzessiven Forderung nach (quantitativen) Angaben entgegenwirken.

Weiterhin werden die im Standardabschnitt Wirtschaftsbericht enthaltenen Anforderungen eingehend besprochen. Der DSR befürwortet die Aufnahme von Aussagen zum Stand der Erreichung strategischer Ziele bei kapitalmarktorientierten Unternehmen. Ferner wird ein Vergleich der in der Vorperiode berichteten Prognosen mit der tatsächlichen Geschäftsentwicklung für sinnvoll erachtet. Weitere Detailanpassungen folgen insb. aus den vorab beschlossenen Begriffsabgrenzungen.

Der DSR wird die Diskussion in seiner 159. Sitzung fortzuführen. Die derzeitige Planung sieht eine Fertigstellung des Standardentwurfs im Herbst 2011 vor.

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