

## Diskussionsforum zum

### IASB Exposure Drafts ED/2010/6; ED/2010/9, ED/2010/10, ED/2010/11; ED/2010/12, AIP Due Process Handbook E-DSR 25 Berichterstattung über die Vergütung der Organmitglieder

– Protokoll der Diskussion am 01. Oktober 2010 –

#### **Dauer und Ort:**

01.10.2010, 10:00 Uhr bis 16:15 Uhr, Airport Conference Center, Frankfurt

#### **Teilnehmer auf dem Podium:**

Liesel Knorr (DSR)  
Philippe Danjou (IASB)  
April Pitman (IASB)  
Kai Haussmann (DRSC)  
Hermann Kleinmanns (DRSC)  
Christin Semjonow (DRSC)

#### **Begrüßung**

Frau Knorr begrüßt die Teilnehmer der Öffentlichen Diskussion.

#### **TOP 1: IASB ED/2010/6 Revenue from Contracts with Customer**

Herr Haussmann stellt die wesentlichen Inhalte des ED/2010/6 anhand einer Präsentation vor. Die vorgeschlagenen Kriterien zur Feststellung, wann Leistungsverpflichtungen als *distinct* anzusehen und somit separat zu bilanzieren sind, werden kritisch beurteilt. Ein Teilnehmer sieht dies nicht als robustes Konzept an. Als schwierig angesehen wird auch der Verweis auf andere Unternehmen, hier wäre eine unternehmensspezifische Sichtweise zu präferieren, da ansonsten weltweit untersucht werden müsste, ob eine Ware oder Dienstleistung einzeln angeboten wird. Von Seiten der IASB-Vertreter wird der Punkt aufgenommen, eventuell wäre die Bezugnahme auf das Geschäftsmodell, das von der Mehrzahl der Unternehmen oder in der Mehrzahl der Regionen angewandt wird, zugrunde zu legen.

Hinsichtlich der vorgeschlagenen Arten von Garantien wird von den Teilnehmern starke Kritik laut, ob diese Abgrenzung in der Praxis durchführbar ist. Es wird darauf hingewiesen, dass in Deutschland bei defekten Produkten meist nur ein Anspruch auf Reparatur, nicht jedoch auf sofortigen Ersatz, besteht. Hinsichtlich der vorgeschlagenen Bilanzierung von Gewährleistungsgarantien als *failed sales* werden unerwünschte bilanzpolitische Spielräume gesehen.

Den Vorschlägen zur Berücksichtigung des Kreditrisikos des Kunden stehen die Diskussions Teilnehmer ablehnend gegenüber. Unabhängig vom geschätzten Kreditausfallrisiko sollten die Geldbeträge, die tatsächlich eingehen, stets als Umsatzerlöse gezeigt werden.

Die Ermittlung der Einzelveräußerungspreise, die zur Verteilung des Transaktionspreises auf die einzelnen Leistungsverpflichtungen des Vertrags benötigt werden, ist nicht in allen Fällen ohne weiteres möglich. Die Teilnehmer sprechen sich hierbei für die Beibehaltung der Residualmethode aus, da diese einfacher anzuwenden sei und zu aussagekräftigeren Ergebnissen führt. Dies gilt auch für die Telekommunikationsindustrie, die die Abgabe verbilligter Mobiltelefone im Zusammenhang mit Mobilfunkverträgen als eine Art Marketingkosten ansieht. Demnach steht der Anbieter, der dem Kunden ein teureres Handy überlässt, wirtschaftlich

schlechter da, aber aufgrund der Vorschläge im ED zeigt dieser zu Beginn des Vertrages einen höheren Umsatz.

Ein weiterer Diskussionspunkt ist das vorgeschlagene Kontrollprinzip zur Erfassung von Erträgen. Kritisch wird insbesondere der sogenannte fortlaufende Kontrollübergang gesehen. Ein DSR-Mitglied bezweifelt, ob dieses Prinzip überhaupt auf Dienstleistungsverträge anwendbar ist. Andere Teilnehmer halten das Kontrollprinzip auch beim Verkauf von Waren für problematisch und bevorzugen das ‚*risks and rewards*‘-Prinzip, da dieses weltweit zu gleichen Ergebnissen führt und von unterschiedlichen Regelungen einzelner Rechtskreise unabhängig ist. In diesem Zusammenhang wird auch auf Inkonsistenzen der Prinzipien mit dem ED *Leases* hingewiesen, die zu Abgrenzungsproblemen zwischen Verkauf und Leasing führen können. Ein DSR-Mitglied nutzt dies zur Kritik am Gesamtkonzept und sieht den sogenannten *continuous approach* als methodisch überlegen an.

Abschließend werden die vorgeschlagenen Anhangangaben diskutiert, die von einigen Teilnehmern als zu umfangreich angesehen werden. Dabei wird klargestellt, dass die geforderte Überleitungsrechnung nur für sogenannte *contract assets* bei langfristigen Fertigungsaufträgen gilt, nicht jedoch für Forderungen aus Lieferungen und Leistungen.

Die Vertreter des IASB weisen auf die geplanten Roundtable-Gespräche hin und bitten potentielle Teilnehmer, von ihnen zu diskutieren gewünschte Themen vorab mitzuteilen.

## TOP 2: IASB ED/2010/9 Leases

Herr Kleinmanns stellt die wesentlichen Inhalte des ED/2010/9 *Leases* anhand einer Präsentation vor. In Zusammenhang mit der vom IASB für die künftige Abbildung von Leasingverhältnissen vorgeschlagenen Nutzungsrechtebilanzierung (*right-of-use-model*) wird die grundsätzliche Frage aufgeworfen, warum eine tiefgreifende Überarbeitung der derzeit geltenden Vorschriften vorgenommen werden soll, wenn im Ergebnis keine qualitativ höherwertige Rechnungslegung als die derzeit geltende erreicht wird. Ein Fortschritt sei nicht erkennbar. Dem wird von Seiten des IASB-Vertreters entgegnet, dass eine „off-balance-sheet“-Bilanzierung insbesondere für Leasingnehmer nicht mehr zeitgemäß ist und aus Sicht der Nutzer auch nicht mehr akzeptabel erscheint. Dem wird wiederum entgegnet, dass im Rahmen des vorgeschlagenen Modells und gemäß der konkreten Ausgestaltung Bilanzposten als Schulden anzusetzen sind, die die entsprechenden Kriterien gemäß dem Rahmenkonzept nicht erfüllen. Darüber hinaus führt der vom IASB vorgeschlagene Ansatz zu einer weiteren Komplexität, da vereinbarte Leasingleistungen unter bestimmten Voraussetzungen für Bilanzierungszwecke von Dienst- und Serviceleistungen abzuspalten sind.

Im Rahmen der für Leasingnehmer vorgeschlagenen Regelungen wird der Ausweis der Leasingzahlungen als Finanzierungstätigkeit im Rahmen der Kapitalflussrechnung als ökonomisch nicht zutreffend qualifiziert. Weiterhin wird umfangreiche Kritik an der vorgesehenen Bestimmung der Leasingdauer unter wahrscheinlickeitsbasierter Berücksichtigung auch optionaler Leasingzeiträume; ebenso der wahrscheinlichkeitsgewichteten Bestimmung der Leasingverbindlichkeit unter Berücksichtigung bedingter Leasingraten, Restwertgarantien und sog. *term option penalties* geübt. Den Vertretern des IASB wird im Rahmen der Debatte um die Leasingnehmerbilanzierung auch empfohlen, auf den im Rahmen des DP *Leases* vom März 2009 vorgestellten *linked approach* zurückzugreifen.

Weiterhin wird das vom IASB vorgeschlagene hybride Modell für die Leasinggeberbilanzierung weitgehend abgelehnt – der Beschränkung auf ein Modell wird der Vorzug gegeben. Vor dem Hintergrund der grundsätzlich anerkannten Notwendigkeit zur (teilweisen) Gewinnrealisierung insbesondere beim Hersteller- und Händlerleasing wird der teilweisen Ausbuchung des Leasinggegenstandes mehrheitlich der Vorzug im Vergleich zur Erfassung einer

Leistungsverpflichtung gegeben; teilweise wird dies mit einer symmetrischen Vorgehensweise in Bezug auf die Bilanzierung beim Leasingnehmer begründet. Auch hinsichtlich der Leasinggeberbilanzierung werden die praktischen Probleme der wahrscheinlichkeitsbasierten Berücksichtigung optionaler Leasingzeiträume und die Vorgehensweise zur Bestimmung der Leasingforderung diskutiert.

Die vorgeschlagenen Erleichterungen im Zusammenhang mit kurz laufenden Leasingverträgen wurden insbesondere für Leasingnehmer als nicht weitreichend genug eingestuft. Auch der Umfang der vorgesehenen Anhangangaben stieß auf wenig Unterstützung – dem wurde von Seiten der IASB Vertreter entgegen gehalten, dass insbesondere in diesem Zusammenhang eine wesentlichkeitsorientierte Vorgehensweise zur Anwendung kommen soll, so dass eine von einer gewissen Relativierung auszugehen ist.

Abschließend wurden die vorgesehenen Übergangsregelungen vorgestellt und diskutiert. Diese Diskussion weitete sich dahingehend aus, dass die Übergangsregelungen in Bezug auf die bis zum 30. Juni 2011 insgesamt vom ISAB überarbeiteten bzw. neu erarbeiteten Standards Gegenstand der Debatte waren: hier hielten sich die Befürworter eines Übergangs auf die neuen Standards zu einem einzigen Übergangstermin die Waage mit den Befürwortern, die einen zeitlich gestaffelten Übergang auf die neuen Standards bevorzugten.

### **TOP 3: IASB ED/2010/11 Deferred Tax: Recovery of Underlying Assets – amend IAS 12**

Der Standardentwurf regelt einen Teilaspekt in IAS 12 Ertragsteuern. Derzeit hängt die Bewertung latenter Steuern davon ab, ob der Buchwert eines Vermögens durch Nutzung oder durch Veräußerung realisiert wird. Die Abgrenzung erweist sich fallweise als schwierig und unterliegt oft subjektiven Einflüssen. Dieser Aspekt soll durch die Einführung einer wiederlegbaren Annahme praktikabler gestaltet werden.

Der Entwurf wurde vorgestellt – eine weitergehende Debatte fand nicht statt.

### **TOP 4: IASB ED/2010/10 Removal of Fixed Dates for First-time Adopters – amend IFRS 1**

Im Standardentwurf wird vorgeschlagen, die Verweise auf einen festen Umstellungszeitpunkt von „1. Januar 2004“ durch „Zeitpunkt des Übergangs auf IFRS“ zu ersetzen. Dadurch müssten IFRS-Erstanwender Ausbuchungstransaktionen, die vor dem Zeitpunkt des Übergangs auf IFRS stattgefunden haben, nicht nachträglich nach IFRS Ausbuchungsvorschriften bilanzieren und die Darstellung entsprechend anpassen. Ebenfalls könnten IFRS-Erstanwender auf die Berechnung von „Tag 1“ Bewertungsdifferenzen bei der erstmaligen Erfassung von Finanzinstrumenten verzichten, sofern die zugrundeliegenden Transaktionen vor dem Zeitpunkt des Übergangs auf IFRS stattgefunden haben.

Der Entwurf wurde vorgestellt – eine weitergehende Debatte fand nicht statt.

### **TOP 5: IASB ED/2010/12 Severe Hyperinflation – amend IFRS 1**

Der Standardentwurf regelt, wie bei der Darstellung von IFRS-konformen Abschlüssen vorzugehen ist, wenn ein Unternehmen für einige Zeit die IFRS-Vorschriften nicht einhalten konnte, weil seine funktionale Währung starker Hochinflation unterlag.

Der Entwurf wurde vorgestellt – eine weitergehende Debatte fand nicht statt.

## **TOP 6: The annual improvements process: Proposals to amend the Due Process Handbook for the IASB**

Zur Aufnahme von Sachfragen in den Annual Improvements Process (AIP) des IASB hat die IFRS Foundation Auswahlkriterien zur Integration in das Due Process Handbook des IASB vorgeschlagen. Die Auswahlkriterien wurden entsprechend vorgestellt – eine weitergehende Debatte fand nicht statt.

## **TOP 7: E-DRS 25 Berichterstattung über die Vergütung der Organmitglieder**

Frau Semjonow stellt die Kernpunkte des Entwurfs zur Änderung des DRS 17 *Berichterstattung über die Vergütung der Organmitglieder* (E-DRS 25) vor und erläutert in diesem Zusammenhang die Gründe für die Überarbeitung des DRS 17.

Zur Grundsatzentscheidung des DSR, das dem DRS 17 zugrunde liegende Konzept beizubehalten, nach dem beurteilt wird, zu welchem Zeitpunkt die Angaben zu den nicht-aktienbasierten Vergütungen zu machen sind (Stichwort: Konzept der „definitiven Vermögensmehrung“), werden von den Teilnehmern der Diskussion keine Einwendungen/Anmerkungen vorgetragen. Der Vorschlag des DSR, für nicht-aktienbasierte Vergütungen Zusatzangaben zur Verbesserung der Transparenz und der Vergleichbarkeit der Angaben zu den Organbezügen zu fordern, wird von den Teilnehmern der Diskussion ebenfalls nicht kommentiert.

Hinsichtlich der neuen gesetzlichen Vorschrift des § 314 Abs. 1 Nr. 6a Satz 6bb HGB, den im Geschäftsjahr von der Gesellschaft für Leistungszusagen für die reguläre Beendigung der Vorstandstätigkeit aufgewandten oder zurückgestellten Betrag anzugeben, wird von einem Teilnehmer der Diskussion angemerkt, dass die Zuführung zur Pensionsrückstellung bereits bisher aufgrund des DCGK anzugeben war. Diese Vorschrift sei dann allerdings aus dem Kodex gestrichen worden. Für die Unternehmen habe dies bedeutet, dass diese Angabe für ein Geschäftsjahr entfiel.

Des Weiteren wird von einem Diskussionsteilnehmer thematisiert, wie mit möglicherweise unterschiedlichen Zahlen infolge der Anknüpfung an die HGB-Rechnungslegungsvorschriften (Anhang bzw. Lagebericht zum Jahresabschluss) einerseits und die IFRS-Rechnungslegungsvorschriften (Konzernanhang bzw. –lagebericht) andererseits umzugehen sei. Dies stelle insbesondere ein Problem dar, wenn der Vergütungsbericht Teil eines einheitlichen, d.h. zum Jahres- und zum Konzernabschluss gehörenden (Konzern-)Lageberichts sein soll. Von einem DSR-Mitglied wird angemerkt, dass dies ein generelles Problem im Zusammenhang mit den Angaben zur Organvergütung sei, was den DSR seinerzeit bei der Entwicklung des DRS 17 dazu veranlasst hatte, einen von der Rechnungslegung losgelösten Ansatz zu wählen. Auf die Frage, ob der Diskussionsteilnehmer im Hinblick auf die Angaben, die qua gesetzlicher Vorschrift nicht losgelöst von der Rechnungslegung gemacht werden können (Angabe des aufgewandten oder zurückgestellten Betrags), die Übernahme von „IFRS-Zahlen“ zugunsten der Angaben zum Jahresabschluss (im Anhang bzw. Lagebericht) einerseits oder unterschiedliche Vergütungsangaben andererseits bevorzugen würde, spricht sich der Diskussionsteilnehmer tendenziell für die Übernahme der IFRS-Zahlen aus, verweist aber darauf, dass es letztlich darauf ankomme, was von den Wirtschaftsprüfern und insbesondere der zuständigen Enforcement-Institution als zulässig erachtet wird. Von einem anderen Diskussionsteilnehmer wird in diesem Zusammenhang angemerkt, dass das Unternehmen, bei dem dieser Diskussionsteilnehmer beschäftigt ist, bereits eine mehrjährige Praxis

aufweisen könne, einen einheitlichen Vergütungsbericht zu erstellen und dass dieser nicht von den Wirtschaftsprüfern des Unternehmens beanstandet wurde.

Hinsichtlich des DSR-Vorschlags, dass der geänderte DRS für Geschäftsjahre, die nach dem 31.12.2011 beginnen, anzuwenden sei, wird von einem Diskussionsteilnehmer hinterfragt, wie dies im Hinblick darauf, dass die geänderten gesetzlichen Vorschriften bereits für Geschäftsjahre, die nach dem 31.12.2009 beginnen, anzuwenden sei, einzuordnen sei. Die Präsidentin des DSR erläutert, dass der DSR die Übergangsfrist vor dem Hintergrund vorgesehen hat, dass E-DRS 25 auch Vorschläge enthält, die über die geänderten gesetzlichen Anforderungen hinausgehen. Unabhängig von den Konkretisierungsvorschlägen des E-DRS 25 zu den geänderten gesetzlichen Vorschriften haben die Unternehmen diese gesetzlichen Vorschriften für Geschäftsjahre, die nach dem 31.12.2009 beginnen, anzuwenden. Die Konkretisierungen des E-DRS 25, die sich auf diese geänderten gesetzlichen Vorschriften beziehen, können den Unternehmen bei der Anwendung der neuen gesetzlichen Vorschriften als Hilfestellung dienen und zudem von den Unternehmen auch freiwillig früher angewendet werden.

## **Verabschiedung**

Frau Knorr bedankt sich für das Interesse an der Diskussion und verabschiedet die Teilnehmer.

Berlin, 01. Oktober 2010