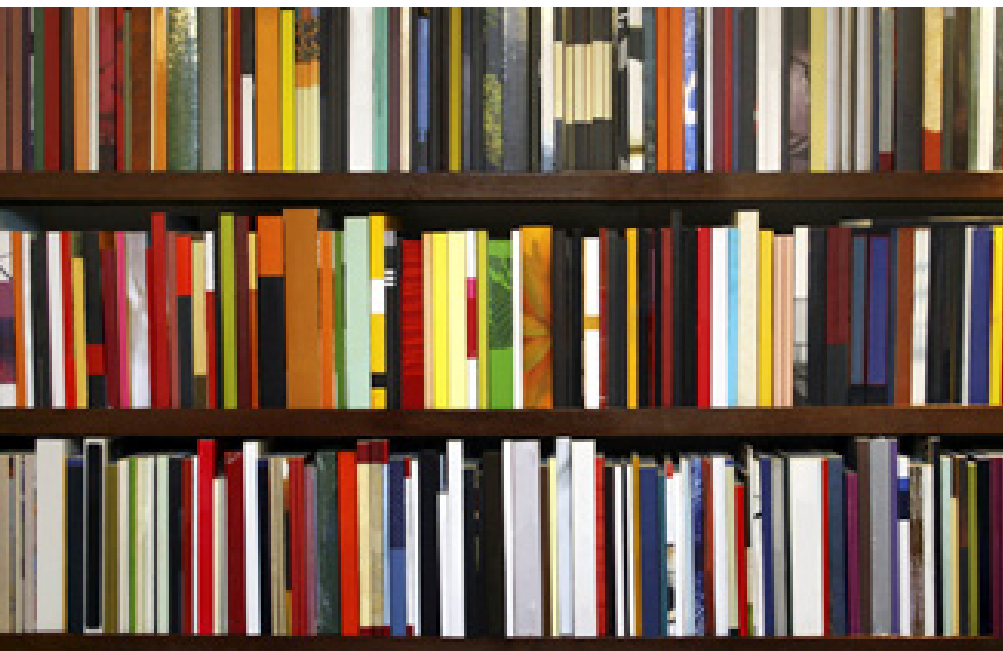


IFRS-BULLETIN

Aktuelle Übernahmen in EU-Recht:
Amendments to IFRS 2
Annual Improvements 2009

Aktuelle Veröffentlichungen des IASB:
Amendment to IFRS 1
ED/2010/1
ED/2010/2

Im Blickpunkt:
ED/2010/1 - Measurement of Liabilities in IAS 37



Editorial

Wir begrüßen Sie herzlich zur ersten deutschsprachigen Ausgabe des "IFRS-Bulletins", mit der wir Sie fortan vierteljährlich über aktuelle und bedeutsame Entwicklungen der IFRS informieren wollen.

In jeder Ausgabe werden wir Sie über die im jeweiligen Quartal von der Europäischen Union aktuell verabschiedeten Standards, Interpretationen und Änderungen sowie die neusten Arbeiten des IASB informieren.

Weiterhin wird in jeder Ausgabe ein aktuelles Thema aufgegriffen, welches wir detailliert erläutern.

Unsere Fachmitarbeiter der Zentralabteilung Internationale Rechnungslegung der BDO Deutsche Warentreuhand AG stehen Ihnen gerne für weitere Auskünfte zur Verfügung und beraten Sie natürlich gerne in allen weiteren Fragen zur internationalen Rechnungslegung mit Bedeutung für Ihr Unternehmen.

NEWSLETTER NR. 1 MÄRZ 2010

BDO Deutsche Warentreuhand AG
Zentralabteilung Internationale Rechnungslegung (ZAIR)

ANSPRECHPARTNER:

WP/StB Dr. Norbert Lüdenbach
Dr. Jens Freiberg

KONTAKT:

BDO Deutsche Warentreuhand AG
Berliner Allee 59
40225 Düsseldorf
Telefon: +49 211 1371-0
Telefax: +49 211 1371-120
email: zair@bdo.de

BDO Deutsche Warentreuhand AG Wirtschaftsprüfungsgesellschaft, eine Aktiengesellschaft deutschen Rechts, ist Mitglied von BDO International Limited, einer britischen Gesellschaft mit beschränkter Nachschusspflicht, und gehört zum internationalen BDO-Netzwerk voneinander unabhängiger Mitgliedsfirmen. BDO ist der Markenname für das BDO-Netzwerk und für jede der BDO-Mitgliedsfirmen.

1. AKTUELLE ÜBERNAHMEN IN EU-RECHT

1.1. Amendments to IFRS 2 Group Cash-settled Share-based Payment Transaction

Mit den Änderungen (*endorsement* am 24. März 2010) werden bislang bestehende Widersprüche hinsichtlich des Anwendungsbereichs von IFRS 2 geklärt. Die Interpretationen IFRIC 8 und IFRIC 11 werden in den Standard übernommen und entfallen entsprechend. Empfängt ein Unternehmen Güter oder Dienstleistungen im Rahmen einer anteilsbasierten Vergütung, so sind diese nach IFRS 2 als Zugang zu erfassen. Die Klassifizierung als *equity-settled* oder *cash-settled* und damit die „Haben“-Buchung (EK oder FK) bestimmen sich nach der Festlegung des Vergütungsschuldners. Es ist wie folgt zu unterscheiden:

- Eine Klassifizierung einer anteilsbasierten Vergütung als *equity-settled* setzt die Verpflichtung zur Hingabe eigener Anteile voraus.
- Fehlt es an einer Verpflichtung zur Hingabe eigener Anteile oder wird die Verpflichtung von einem Konzernunternehmen oder Anteilseigner übernommen, ist eine Behandlung als *cash-settled* geboten.

Die nachfolgende Tabelle fasst die Klassifizierung im Konzern zusammen:

Erhalt der Güter/ Dienstleistung	Erfüllung der Transaktion durch	Erfüllungsmethode	Klassifikation (<i>Equity-settled</i> oder <i>Cash-settled</i>)		
			Einzelabschluss TU	Einzelabschluss MU	Konzernabschluss
TU	TU	Anteile TU	Equity	n/a	Equity
TU	TU	Cash	Cash	n/a	Cash
TU	TU	Anteile MU	Cash	n/a	Equity
TU	MU	Anteile MU	Equity	Equity	Equity
TU	MU	Cash	Equity	Cash	Cash
TU	MU	Anteile TU	Equity	Cash	Equity

Die Änderungen zu IFRS 2 sind rückwirkend auf Berichtsperioden eines am oder nach dem 1. Januar 2010 beginnenden Geschäftsjahres anzuwenden.

Literaturhinweis:

Freiberg, Behandlung von anteilsbasierten Vergütungen im Konzernverbund, PiR 2010, S. 25 ff.

1.2. Annual Improvements 2009

Ebenfalls zum 24. März 2010 wurden die - im April 2009 seitens des IASB veröffentlichten -

Annual Improvements verabschiedet. Nachfolgend sind die wichtigsten, bei kalendergleichem Geschäftsjahr zumeist ab 2010 anzuwendenden Änderungen durch das AIP 2009 dargestellt.

- IFRS 2: Gründungen von Gemeinschaftsunternehmen, auch durch Hingabe eigener Anteile fallen nicht in den *scope* von IFRS 2 (IFRS 2.5).
- IFRS 5: Mit Klassifizierung von Vermögenswerten und Schulden als zur Veräußerung bestimmt gelten neben den spezifischen Vorschriften von IFRS 5 nur noch die Angabepflichten eines anderen Standards, wenn
 - ausdrücklich Angaben zu IFRS 5 Anwendungsfällen gefordert werden (z.B. IAS 33.68),
 - Vorschriften zur Offenlegung der Bewertung von Vermögenswerten und Schulden, die zwar den Ausweis- und Angabe-, aber nicht den Bewertungsvorschriften von IFRS 5 unterliegen, vorliegen und
 - zusätzliche Angaben notwendig sind, um eine tatsächengetreue Darstellung zu erzielen oder wesentliche Schätzunsicherheiten offenzulegen (IFRS 5.5B).
- IFRS 8: Im offenzulegenden Segmentbericht ist eine Aufteilung des Vermögens nur noch dann vorzunehmen, wenn diese auch in der internen Berichterstattung vorgenommen wird (IFRS 8.23).
- IAS 1: Über die Qualifizierung einer Verbindlichkeit, die nach Wahl des Gläubigers in Geld oder Anteile zu erfüllen ist, entscheidet die früheste Fälligkeit der Geldalternative (IAS 1.69).
- IAS 7: Investitionen in nicht aktivierungsfähige Werte sind in der Kapitalflussrechnung nicht im investiven, sondern im operativen Bereich auszuweisen (IAS 7.16).
- IAS 17: IAS 17.14 und IAS 17.15 wurden gestrichen und durch IAS 17.15A ersetzt. Für die Klassifizierung eines *lease* über Grund und Boden als *operating* oder *finance* entscheidet nach der Überarbeitung auch der Barwerttest (IAS 17.10d). In einem mehrere Dekaden (*several decades*) umfassenden *lease* wird Grund und Boden in vielen Fällen zu einem beim Leasingnehmer zu aktivierenden und planmäßig abschreibbaren Gut.
- IAS 18: Formulierung von Kriterien im Anhang zu IAS 18, wann ein Unternehmen als Prinzipal oder Agent tätig ist.

- IAS 36: CGUs, denen *goodwill* zum Zweck des Wertminderungstests zugeordnet wird, dürfen nicht größer sein als ein Geschäftssegment gem. IFRS 8.5 (vor Aggregation zu einer Berichtseinheit).
- IAS 39: Weitere Änderungen betreffen die Bilanzierung von Finanzinstrumenten:
 - Die Trennungspflicht eines eingebetteten Derivats entfällt, wenn der Ausübungspreis einer Option auf vorzeitige Rückzahlung den Darlehensgeber in Höhe des geschätzten Barwerts der verlorenen Zinsen für die Restlaufzeit aus dem Basisvertrag entschädigt (IAS 39.AG30gii).
 - Der Ausschluss vom Anwendungsbereich derivativer Finanzinstrumente, die im Zusammenhang mit einer *business combination* eingegangen werden, greift nur für unbedingte Termingeschäfte (IAS 39.2g).
 - Bei der Absicherung von Zahlungsströmen aus einer erwarteten Transaktion (*hedge of a forecast transaction*) ist eine Umgliederung der erfolgsneutral im Eigenkapital kumulierten Bewertungsänderungen in das laufende Ergebnis vorzunehmen (IAS 39.97), wenn der abgesicherte Zahlungsstrom und nicht wenn der erworbene Vermögenswert oder die übernommene Schuld erfolgswirksam wird.

Literaturhinweis:

Lüdenbach/Freiberg, BB-IFRS-Report 2009, BB 2009, S. 2750 ff.

2. AKTUELLE VERÖFFENTLICHUNGEN DES IASB

2.1. Amendments to IFRS 1 Limited Exemption from Comparative IFRS 7 Disclosures for First-Time Adopters

Zum 28. Januar 2010 wurden Änderungen an IFRS 1 veröffentlicht. Künftige IFRS-Erstanwender erfahren eine Erleichterung bei den Angabepflichten, die durch das *Amendment to IFRS 7 Improving Disclosures about Financial Instruments* im März 2009 aufgenommen wurden. Auf die ergänzenden Angaben von Vergleichsinformationen zur Fair-Value-Bewertung und zu Liquiditätsrisiken bei Finanzinstrumenten kann verzichtet

werden. Eine Übernahme in EU-Recht wird im 2. Quartal 2010 erwartet.

2.2. ED/2010/1 - Measurement of Liabilities in IAS 37

Zum Jahresanfang 2010 hat der IASB einen überarbeiteten Standardentwurf *Measurement of Liabilities in IAS 37* (ED/2010/1) veröffentlicht. Auf die detaillierte Darstellung in der Rubrik "Im Blickpunkt" wird verwiesen. Kommentierungen zum ED/2010/1 können noch bis zum 19. Mai 2010 beim IASB eingereicht werden.

2.3. ED/2010/2 - Conceptual Framework for Financial Reporting: The Reporting Entity

Das IASB und das FASB verfolgen gemeinsam ein in vier Phasen aufgeteiltes Gesamtprojekt zur Überarbeitung der bestehenden Rahmenkonzepte beider Rechnungslegungskreise (*Conceptual Framework Project*). Der am 11. März 2010 veröffentlichte ED/2010/2 stellt die (Teil-)Phase D dar und befasst sich mit der Beschreibung und Abgrenzung der den IFRS bzw. US GAAP unterliegenden Berichtseinheit (*reporting entity*). Nach dem ED umfassen Bilanzierungseinheiten - unabhängig von der rechtlichen Form - räumlich wie sachlich abgrenzbare ökonomische Aktivitäten, deren Kenntnis vom Abschlussadressaten als entscheidungsrelevant eingestuft wird. Kommentierungen zum ED/2010/2 können noch bis zum 16. Juli 2010 beim IASB eingereicht werden.

3. IM BLICKPUNKT

3.1. Neuer Entwurf zur Bewertung von (nicht finanziellen) Schulden veröffentlicht

Aufgrund zahlreicher Kritik zum ED *Amendments to IAS 37 Provisions, contingent liabilities and contingent assets* (Juni 2005) hat das IASB Anfang 2010 einen überarbeiteten Standardentwurf *Measurement of Liabilities in IAS 37* (ED/2010/1) veröffentlicht. Ziel ist die Klärung noch bestehender Zweifelsfragen zum Ansatz und zur Bewertung von Schulden nach IAS 37. Ergänzend zu dem ED wurde ein *Staff Paper Liabilities - IFRS to replace IAS 37 - Topic: Recognising liabilities arising from lawsuits* vom IASB veröffentlicht. Ein finaler IFRS wird für das dritte Quartal 2010 erwartet.

3.2. Geltendes Recht nach IAS 37

Eine Rückstellung ist de lege lata anzusetzen, wenn für das Unternehmen

- aus einem vergangenen Ereignis zum Bilanzstichtag eine gegenwärtige Verpflichtung (rechtlich/faktisch) besteht,
- ein Abfluss von Ressourcen wahrscheinlich (*more likely than not*) ist, und
- die Höhe zuverlässig geschätzt werden kann (IAS 37.14).

Eine Rückstellung ist mit der bestmöglichen Schätzung des Erfüllungsbetrags (*settlement*) zum Bilanzstichtag anzusetzen (IAS 37.36). Für die Bestimmung ist folgende Differenzierung geboten: Der Erfüllungsbetrag entspricht

- bei Einzelrisiken dem wahrscheinlichsten Betrag, der allerdings anzupassen ist, wenn andere mögliche Ergebnisse erheblich von diesem abweichen, und
- bei Gruppenrisiken dem Erwartungswert.

Zur Berücksichtigung des Zeitwerts des Geldes (*time value of money*) sind bei Wesentlichkeit, also bei allen langfristigen Rückstellungen, die erwarteten Ausgaben aus der am Bilanzstichtag bestehenden Verpflichtung mit dem Barwert anzusetzen.

3.3. Änderungen durch ED/2010/1

3.3.1. Aufhebung der Wahrscheinlichkeit als Ansatzhürde

Der Ansatz von nicht-finanziellen Schulden soll nach künftigem Recht nicht von der Wahrscheinlichkeit (p) eines künftigen Ressourcenabflusses (sog. *probability recognition criterion*) abhängig sein. Entsprechend wären alle Verpflichtungen (auch mit $p < 50\%$) anzusetzen, die verlässlich bewertet werden können. Bestehende Unsicherheiten seien künftig nur im Rahmen der Bewertung zu berücksichtigen.

Zur Erläuterung der geplanten Neuerungen wurde ein *Staff Paper* verabschiedet, welches sich mit der Erfassung von Verpflichtungen aus der Beilegung eines Rechtsstreits (Einzelrisiken) befasst. Mit der Streichung des *probability recognition criterion* seien nach Auffassung des IASB nicht automatisch alle Rechtsstreitigkeiten zu passivieren, sondern nur diejenigen die auch hinreichend valide sind. An konkreten Vorgaben, wann eine

Verpflichtung hinreichend valide ist, fehlt es allerdings.

3.3.2. Klarstellung der Vorgaben zur Bewertung

Nicht-finanzielle Schulden sind zu dem Betrag anzusetzen, der von rational Handelnden am Bilanzstichtag für den Ausgleich der gegenwärtigen Verpflichtung gezahlt würde (ED/2010/1.36A). Der Wert der ansatzpflichtigen Schuld ergibt sich aus dem niedrigeren Betrag bei

- Erfüllung der Verpflichtung,
- Annullierung der Verpflichtung oder
- Übertragung auf einen Dritten (inkl. Transaktionskosten).

Liegt kein Nachweis (*evidence*) für die Möglichkeit einer Annullierung/Übertragung vor, erfolgt eine Bewertung zum Erfüllungsbetrag. Künftige Ressourcenabflüsse müssen anhand einer Wahrscheinlichkeitsverteilung unter Berücksichtigung aller für möglich erachteten Fallkonstellationen zu einem Erwartungswert aggregiert werden.

In den Folgejahren ist die Schuld zu jedem Bilanzstichtag nach der gleichen Methodik neu zu bewerten. Änderungen der vormals erfassten Buchwerte sind erfolgswirksam in der Gesamtergebnisrechnung zu erfassen. Wertänderungen, die sich aus der Berücksichtigung des Zeitwerts des Geldes ergeben, sind im Finanzergebnis auszuweisen.

Literaturhinweis:

Haaker/Freiberg, Bewertung von unsicheren Einzelverpflichtungen zum Erwartungswert?, PiR 2009, S. 78f.

Freiberg/Lüdenbach, Die risiko- und laufzeit-äquivalente Diskontierung von sonstigen Rückstellungen nach IAS 37, PiR 2007, S. 329 ff.

Lüdenbach/Hoffmann, Imparitätische Wahrscheinlichkeit - Zukunftswerte im IAS-Regelwerk, KoR 2005, S. 5 ff.