

## IFRS

### THEMENÜBERSICHT

#### **Aktuelle Verlautbarungen und Änderungen des IFRS-Regelwerks**

- Verabschiedung der Annual Improvements to IFRSs 2010 2
- Veröffentlichung des Standardentwurfs zu IAS 19 „Defined Benefit Plans“ 5
- Veröffentlichung des Standardentwurfs „Fair Value Option for Financial Liabilities“ 6
- Veröffentlichung der Änderungsvorschläge zu IAS 1 „Presentation of Items of Other Comprehensive Income“ 8

## Verabschiedung der Annual Improvements to IFRSs 2010

- Die jährlichen Überarbeitungen der IFRS (*annual improvements*) stellen fortlaufende Änderungen und Klarstellungen an bestehenden IFRS-Standards und Interpretationen dar und ermöglichen dem IASB damit eine beschleunigte und gesammelte Überarbeitung und Verabschiedung der betreffenden Vorschriften. Die Verbesserungen des zweiten Projektzyklusses 2007-2009 (*annual improvements 2009*) wurden am 23. April 2010 von der Europäischen Union übernommen (*endorsement*) und sind mehrheitlich erstmalig für Geschäftsjahre beginnend am 1. Januar 2010 anzuwenden (siehe zu den einzelnen Regelungen auch SUSAT IFRS-Newsletter 2/2009). Hinzuweisen ist diesbezüglich darauf, dass die Änderungen an IAS 18 nicht im EU-Amtsblatt enthalten waren und somit (zunächst) auch keine rechtsverbindliche Geltung entfalten.

Am 6. Mai 2010 hat der IASB die Überarbeitungen des dritten Projektzyklusses abgeschlossen und den Standard „Improvements to IFRSs 2010“ verabschiedet. Vorausgegangen war diesem der im August 2009 veröffentlichte Standardentwurf, dessen Änderungsvorschläge hingegen nicht in Gänze übernommen wurden. Die nachfolgende Abbildung gibt einen Überblick über die vom IASB verabschiedeten Änderungen des Jahres 2010.

<b>Änderungen an IFRS 1</b>	<b>Erstmalige Anwendung der IFRS</b>	
<ul style="list-style-type: none"> <li>Änderungen der Rechnungslegungsmethoden</li> <li>Neubewertung bei erstmaliger Anwendung</li> <li><i>rate regulated activities</i></li> </ul>		Anwendungszeitpunkt: 1. Januar 2011
<b>Änderungen an IFRS 3</b>	<b>Unternehmenszusammenschlüsse</b>	
<ul style="list-style-type: none"> <li>Bedingte Gegenleistungen</li> <li>Nicht beherrschende Gesellschafter</li> <li>Anteilsbasierte Vergütung</li> </ul>		Anwendungszeitpunkt: 1. Juli 2010
<b>Änderungen an IFRS 7</b>	<b>Finanzinstrumente: Angaben</b>	
<ul style="list-style-type: none"> <li>Klarstellung der Angabepflichten</li> </ul>		Anwendungszeitpunkt: 1. Januar 2011
<b>Änderungen an IAS 1</b>	<b>Darstellung des Abschlusses</b>	
<ul style="list-style-type: none"> <li>Klarstellung zur Eigenkapitalveränderungsrechnung</li> </ul>		Anwendungszeitpunkt: 1. Januar 2011
<b>Änderungen an IAS 27</b>	<b>Konzern- und Einzelabschlüsse</b>	
<ul style="list-style-type: none"> <li>Übergangsvorschriften für Änderungen an IAS 21, IAS 28 und IAS 31 durch IAS 27</li> </ul>		Anwendungszeitpunkt: 1. Juli 2010
<b>Änderungen an IAS 34</b>	<b>Zwischenberichterstattung</b>	
<ul style="list-style-type: none"> <li>Wesentliche Ereignisse und Transaktionen</li> </ul>		Anwendungszeitpunkt: 1. Januar 2011
<b>Änderungen an IFRIC 13</b>	<b>Kundenbindungsprogramme</b>	
<ul style="list-style-type: none"> <li>Beizulegender Zeitwert von Prämien-gutschriften</li> </ul>		Anwendungszeitpunkt: 1. Januar 2011

## 1. Änderungen an IFRS 1 – Erstmalige Anwendung der IFRS

IFRS 1 wurde in mehreren Teilen überarbeitet. Zunächst in IFRS 1 unregelt war die Frage, wie Änderungen von Rechnungslegungsmethoden zu behandeln sind, die zwischen dem erstmaligen vollwertigen IFRS-Jahres- oder Konzernabschluss und bereits im Vorfeld veröffentlichter Zwischenberichte vorgenommen wurden. Änderungen im Jahr der erstmaligen Anwendung der IFRS bis zum ersten vollständigen IFRS-Abschluss unterliegen gemäß dem neu gefassten IFRS 1.27 nicht den Regelungen des IAS 8. Entsprechend den neu eingefügten IFRS 1.27A und IFRS 1.32(c) sind derartige Änderungen jedoch im Anhang zu erläutern, wobei etwaige Anpassungen der Überleitungsrechnung (*reconciliation*) im Sinne des IFRS 1.24 zu berücksichtigen sind.

Des Weiteren beinhaltet IFRS 1.10 i.V.m. IFRS 1.D5 ff. eine Erleichterungsvorschrift vom Grundsatz der retrospektiven Anwendung für Vermögenswerte des Sachanlagevermögens und ermöglicht deren Bewertung zum beizulegenden Zeitwert (*fair value*) im Übergangszeitpunkt (*transition date*) als Ersatz für die historischen Anschaffungs- oder Herstellungskosten. Diese Ersatzanschaffungs- bzw. Ersatzherstellungskosten (*deemed cost*) bilden sodann die Basis der Folgebewertung des ersten vollständigen IFRS-Abschlusses. Fraglich war diesbezüglich, wie Neubewertungen während der Berichtsperiode des ersten vollständigen IFRS-Abschlusses und nach dem Übergangszeitpunkt zu behandeln sind. IFRS 1.D8(b) stellt klar, dass solche beizulegenden Zeitwerte ebenfalls als Ersatzanschaffungs- bzw. Ersatzherstellungskosten (*deemed costs*) herangezogen werden können. Allerdings sind diese Ersatzwerte ereignisabhängig (*event-driven*) und erst ab dem Zeitpunkt des Bekanntwerdens des Ereignisses (*measurement date*) anzuwenden. Eine rückwirkende Anpassung dieser anlassbezogenen Neubewertung auf den tatsächlichen Übergangszeitpunkt (*transition date*) ist somit nicht zulässig.

Für Aktivitäten, deren Preisgestaltung staatlichen Regulierungen unterliegt (*operations subject to rate regulation*), wurde das Wahlrecht eingeführt, bei erstmaliger Anwendung der IFRS die Buchwerte des Sachanlagevermögens und der immateriellen Vermögenswerte aus dem Jahresabschluss, der nach den vorherigen Rechnungslegungsvorschriften erstellt wurde, zu übernehmen. Das Wahlrecht unterliegt dabei nicht dem Stetigkeitsgebot und ist auf jeden betreffenden Vermögenswert separat anwendbar (IFRS 1.D8B). Aktiviert werden dürfen folglich auch Aufwendungen, deren Aktivierung in den IFRS grundsätzlich untersagt ist, wobei im Übergangszeitpunkt für jeden Vermögenswert, für den das Wahlrecht ausgeübt wurde, ein Werthaltigkeitstest gemäß IAS 36 durchzuführen ist (IFRS 1.D8B). Ein entsprechender Hinweis über die Inanspruchnahme der Erleichterungsvorschrift und eine Erläuterung der Wertfindung sind in den Anhang aufzunehmen (IFRS 1.31B).

## 2. Änderungen an IFRS 3 – Unternehmenszusammenschlüsse

Auch IFRS 3 (rev. 2008) wurde durch das *annual improvements project 2010* an verschiedenen Stellen überarbeitet. Die erste Änderung betrifft die Erstanwendung der Neuvorschriften zu bedingten Kaufpreiszahlungen (*contingent consideration*). IFRS 3.58 (rev. 2008) fordert deren Einbezug zum beizulegenden Zeitwert in die Gegenleistung (Anschaffungskosten), wobei spätere Wertänderungen grundsätzlich erfolgswirksam in der Gewinn- und Verlustrechnung zu erfassen sind. IFRS 3.33 (2004) sah eine erfolgsneutrale nachträgliche Anpassung der Anschaffungskosten mit entsprechender nachträglicher Korrektur des *goodwill* vor. Mit Inkrafttreten des IFRS 3 (rev. 2008) stellt sich nun die Frage, ob bedingte Kaufpreiszahlungen, die in der Vergangenheit aus Unternehmenszusammenschlüssen nach IFRS 3 (2004) resultierten und entsprechend bilanziert wurden, gemäß den Neuvorschriften des IFRS 3 (rev. 2008) oder weiterhin nach den Altregelungen des IFRS 3 (2004) zu behandeln sind. Diesbezüglich stellt IFRS 3.65A (rev. 2008) klar, dass die Neuvorschriften prospektive Geltung entfalten und bedingte Kaufpreiszahlungen aus Unternehmenszusammenschlüssen nach IFRS 3 (2004) weiterhin gemäß den Altregelungen zu bilanzieren sind (IFRS 3.65B ff. (rev. 2008)).

Die zweite Änderung betrifft die Anwendung des in IFRS 3.19 (rev. 2008) enthaltenen Wahlrechts zur Bewertung der Anteile nicht beherrschender Gesellschafter zum anteiligen Reinvermögen oder zum beizulegenden Zeitwert im Akquisitionszeitpunkt. IAS 27.4 (amend. 2008) definiert die Anteile nicht beherrschender Gesellschafter als Eigenkapital des Tochterunternehmens, das dem Mutterunternehmen weder mittelbar noch unmittelbar zugeordnet werden kann. Demzufolge würden sich neben klassischen Beteiligungen auch Eigenkapitalbestandteile strukturierter Finanzinstrumente sowie anteilsbasierte Vergütungen und Optionen als Anteile nicht beherrschender Gesellschafter für eine Anwendung des Bewertungswahlrechts des IFRS 3.19 (rev. 2008) qualifizieren. Die durch das *annual improvements project 2010* geänderte Fassung des IFRS 3.19 (rev. 2008) stellt nun klar, dass das Wahlrecht nur auf solche Anteile anwendbar ist, die dem Inhaber im Liquidationsfall einen Anspruch auf das anteilige Reinvermögen des Tochterunternehmens einräumen. Alle weiteren Anteile sind – sofern nicht andere IFRS eine abweichende Bewertung erfordern – zwingend zum beizulegenden Zeitwert zu bewerten.

Die letzte Änderung an IFRS 3 (rev. 2008) betrifft die Behandlung von Eigenkapitalinstrumenten und Schulden im Zusammenhang mit anteilsbasierten Vergütungen des erworbenen Unternehmens. Gemäß der Neufassung des IFRS 3.30 (rev. 2008) werden künftig sämtliche anteilsbasierten Vergütungen nach den Regelungen des IFRS 2 bilanziert unabhängig davon, ob diese im Rahmen des Unternehmenszusammenschlusses (freiwillig) ersetzt werden oder nicht. Durch die Neuregelungen erfolgt somit eine Klarstellung und Gleichbehandlung der betreffenden Sachverhalte.

### 3. Änderungen an IFRS 7 – Finanzinstrumente: Angaben

Nach dem neu eingefügten IFRS 7.32A ist es das ausdrückliche Ziel, die Verbindung zwischen qualitativen und quantitativen Angaben zu stärken und damit die Darstellung und Verständlichkeit der Angaben zu verbessern. Daneben wurden verschiedene Änderungen betreffend die quantitativen Angaben vorgenommen: So wurde der in IFRS 7.34(b) enthaltene Verweis auf den Wesentlichkeitsgrundsatz des IAS 1.29 ff. gestrichen sowie die Angaben zum Ausfallrisiko (*credit risk*) modifiziert. Künftig ist die betragliche Angabe des maximalen Ausfallrisikos eines Finanzinstruments entbehrlich, sofern dieses bereits durch den Buchwert am Besten abgebildet wird (IFRS 7.36(a)). Ersatzlos entfällt des Weiteren die betragliche Angabepflicht zu Finanzinstrumenten, deren Bedingungen neu verhandelt wurden (IFRS 7.36(d)). Ebenfalls gestrichen wird die Pflicht zur Beschreibung von für überfällige oder wertgeminderte finanzielle Vermögenswerte gehaltenen Sicherheiten (IFRS 7.37(c)), wobei diese durch die Angabe des finanziellen Effekts (*financial effect*) aus gehaltenen Sicherheiten und anderen Kreditbesicherungen ersetzt wird (IFRS 7.36(b)). Angaben zu aus der Inbesitznahme von Sicherheiten oder der Inanspruchnahme von Kreditbesicherungen erhaltenen finanziellen oder nicht-finanziellen Vermögenswerten sind nur noch dann zu machen, sofern diese Vermögenswerte am Bilanzstichtag noch gehalten werden (IFRS 7.38).

### 4. Änderungen an IAS 1 – Darstellung des Abschlusses

Die Überarbeitung des IAS 1 zielte unter anderem auf die verbesserte Darstellung und Trennung von Änderungen des Eigenkapitals aufgrund von Transaktionen mit Anteilseignern und anderen Transaktionen ab. Als Folgeänderung der Veröffentlichung von IAS 27 (amend. 2008) wird laut IAS 1.106(d)(ii) eine Überleitung sämtlicher Bestandteile des sonstigen Ergebnisses (*other comprehensive income*) vom Anfang zum Ende der Periode innerhalb der Eigenkapitalveränderungsrechnung gefordert. Die Änderungen des *annual improvements project 2010* ermöglichen nunmehr optional eine Überleitung sämtlicher Bestandteile des sonstigen Ergebnisses im Anhang (IAS 1.106A). Ein entsprechendes Wahlrecht gilt für als Ausschüttung an Anteilseigner erfasste Dividenden inklusive der zugehörigen Angabe der Dividende pro Anteil (*dividend per share*).

## 5. Änderungen an IAS 27 – Konzern- und Einzelabschlüsse

Mit der Verabschiedung des IAS 27 (amend. 2008) wurden auch IAS 21, IAS 28 und IAS 31 Änderungen unterzogen. Unklar war bisher, ob die Anwendung dieser Folgeänderungen allgemein retrospektiv im Sinne des IAS 8.19(b) zu erfolgen hat. Durch die Änderungen des *annual improvements project 2010* wird nun klargestellt, dass die durch IAS 27 (amend. 2008) ausgelösten Folgeänderungen betreffend IAS 21.48A-48D, IAS 28.18-19A und IAS 31.45-45B prospektiv anzuwenden sind, während die Anwendung der geänderten IAS 28.35 und IAS 31.46 retrospektiv zu erfolgen hat.

## 6. Änderungen an IAS 34 – Zwischenberichterstattung

Im Zuge der Finanzmarkt- und Wirtschaftskrise wurde zunehmend die Frage aufgeworfen, ob im Zwischenbericht über wesentliche Ereignisse und Transaktionen seit dem Zeitpunkt des letzten Geschäftsberichtes mit Auswirkungen auf die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage zu berichten ist. Obwohl das IFRIC der Ansicht war, dass IAS 34 bereits ausreichende Berichtspflichten enthält, wurde eine explizite Regelung in IAS 34.15 aufgenommen, die eine (nicht abschließende) Auflistung von Beispielen enthält, die auf derartige wesentliche Ereignisse und Transaktionen schließen lassen (IAS 34.15B).

## 7. Änderungen an IFRIC 13 – Kundenbindungsprogramme

Die Änderung bezüglich IFRIC 13 betrifft die Schätzung des beizulegenden Zeitwertes kundenseitiger Prämienansprüche (*fair value of award credits*). Die Altfassung des IFRIC 13.AG2(a) sieht bei unmöglicher eigenständiger Ermittlung des beizulegenden Zeitwertes der Prämienansprüche (direkte Bewertung) eine Bezugnahme auf den beizulegenden Zeitwert der durch eine Einlösung der Prämien erhaltenen Leistung vor (indirekte Bewertung), wodurch eine Ausgeglichenheit zwischen Prämienanspruch und Prämie angenommen wurde. Klargestellt wird nun durch die Neufassung des IFRIC 13.AG2(a) für den Fall einer notwendigen indirekten Bewertung, dass bei der Ermittlung des beizulegenden Zeitwerts sowohl erwartete Nicht-Inanspruchnahmen als auch Nachlässe und Anreize, die Kunden ohne vorherigen Kauf angeboten werden, zu berücksichtigen sind.

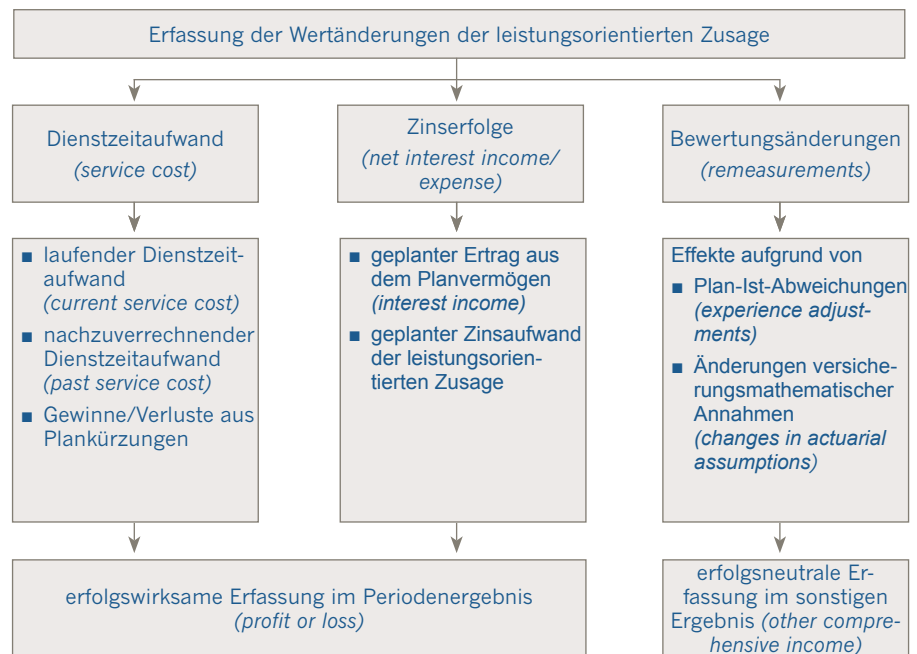
■ Zielsetzung des Projekts „*Post-Employment Benefits*“ ist es, den Ansatz (*recognition*), die Darstellung (*presentation*) und den Ausweis (*disclosure*) leistungsorientierter Zusagen (*defined benefit plans*) in IAS 19 in der Weise zu ändern, dass externe Adressaten den Einfluss dieser Zusagen auf die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage einfacher abschätzen und beurteilen können. In der Kritik des derzeit gültigen IAS 19 stehen zum einen die mögliche verzögerte Erfassung von Wertänderungen der leistungsorientierten Zusagen (sog. *deferred recognition* bzw. *corridor approach*), zum anderen die unterschiedlichen Alternativen zur Erfassung versicherungsmathematischer Gewinne und Verluste (*actuarial gains and losses*). Trotz umfassender Anhangangaben werden auch die mit den leistungsorientierten Zusagen verbundenen Risiken nur unzureichend offengelegt.

Der am 29. April 2010 veröffentlichte Standardentwurf „*Defined Benefit Plans (proposed amendments to IAS 19)*“ legt sich bezüglich der Erfassung der Wertänderungen der leistungsorientierten Zusage auf deren sofortige und vollständige Erfassung zum Bilanzstichtag fest (*immediate recognition*), was zur Abschaffung des Korridorverfahrens (*corridor approach*) führt. Folglich sind sämtliche, während der Berichtsperiode entstandenen Wertänderungen bilanziell anzusetzen (ED-IAS 19.54A). Eine beabsichtigte sofortige und vollständige Erfassung der Wertänderungen der leistungsorientierten Zusage zeichnete sich bereits durch die Vorschläge des im März 2008 veröffentlichten Diskussions-

Veröffentlichung des Standardentwurfs zu IAS 19 „*Defined Benefit Plans*“

papiers „*Preliminary Views on Amendments to IAS 19*“ ab, die sich ausschließlich auf die sofortige bilanzielle Erfassung festlegten. Die Bewertung leistungsorientierter Zusagen hingegen ist explizit nicht Gegenstand des Standardentwurfs.

Im Diskussionspapier ebenfalls vorgeschlagen wurden drei unterschiedliche Ansätze zur Erfassung der Wertänderungen leistungsorientierter Zusagen, die sowohl eine vollständige als auch eine teilweise erfolgswirksame Erfassung in der Gewinn- und Verlustrechnung vorsahen. Der IASB hat sich im Standardentwurf für folgende Alternative entschieden (ED-IAS 19.119A):



Zu beachten ist dabei, dass für die erfolgsneutral im sonstigen Ergebnis erfassten Bewertungsänderungen keine Umgliederung ins Periodenergebnis (*reclassification*) zu erfolgen hat, sondern diese direkt in die Gewinnrücklagen (*retained earnings*) einzustellen sind (ED-IAS 19.119(c)).

Des Weiteren sind gemäß ED-IAS 19.125A Angaben über

- die Eigenschaften der leistungsorientierten Zusage (ED-IAS 19.125C),
- deren Höhe inklusive zugehöriger Erläuterungen (ED-IAS 19.125D-125H) sowie
- ihre Auswirkungen auf die Höhe, zeitliche Struktur und das Risiko der Zahlungsströme des bilanzierenden Unternehmens (ED-IAS 19.125I-125K)

zu machen. Die Kommentierungsfrist des Standardentwurfs endet am 6. September 2010.

## Veröffentlichung des Standardentwurfs „Fair Value Option for Financial Liabilities“

- Am 11. Mai 2010 hat der IASB den Standardentwurf „*Fair Value Option for Financial Liabilities*“ veröffentlicht, der einen Bestandteil des Projekts zur Überarbeitung von IAS 39 durch IFRS 9 (*replacement of IAS 39*) darstellt. Inhaltlich befasst sich der Standardentwurf ausschließlich mit der Berücksichtigung des eigenen Kreditrisikos (*own credit risk*) bei der Bewertung von finanziellen Verbindlichkeiten, für die das Wahlrecht der Bewertung zum beizulegenden Zeitwert (*fair value option*) gemäß IAS 39.9(b) ausgeübt wurde. Ursprünglich geplant war eine zeitgleiche Überarbeitung der Regelungen zur Klassifizierung und Bewertung finanzieller Vermögenswerte und Schulden, jedoch wurden aufgrund der Dringlichkeit der Neuvorschriften für finanzielle

Vermögenswerte die Regelungen zu finanziellen Verbindlichkeiten zeitlich zurückgestellt, weswegen sich IFRS 9 inhaltlich nur mit finanziellen Vermögenswerten befasst (siehe zu IFRS 9 auch SUSAT IFRS-Newsletter 6/2009).

Von besonderer Brisanz ist die Berücksichtigung des eigenen Kreditrisikos bei der Bewertung von finanziellen Verbindlichkeiten, da eine Verschlechterung der eigenen Bonität eine Zunahme des Risikozuschlags und somit des Diskontierungsfaktors zur Folge hat. Demnach würde sich der beizulegende Zeitwert der Verbindlichkeit reduzieren und ein Ertrag in Höhe der Differenz zum Buchwert einstellen. Derartige Umstände waren im Zuge der Finanzmarkt- und Wirtschaftskrise Ende des Jahres 2008 und zu Beginn des Jahres 2009 bei der Neubewertung der Verbindlichkeiten insbesondere im Bankensektor zu beobachten. Kritisch beurteilt wurde dabei sowohl die damit verbundene zunehmende Volatilität der ausgewiesenen Jahresergebnisse als auch der widersprüchliche und teilweise verwirrende Gewinnausweis und demnach die beschränkte Entscheidungsnützlichkeit der vermittelten Informationen.

Um der Kritik an der Volatilität des Gewinnausweises Rechnung zu tragen, sieht der IASB zur Bewertung von finanziellen Verbindlichkeiten, für die die *fair value option* ausgeübt wurde, nachfolgendes zweistufiges Bewertungsmodell (*two-step approach*) vor (ED/2010/4.2):

- Sämtliche Änderungen des beizulegenden Zeitwertes der finanziellen Verbindlichkeit sind erfolgswirksam in der Gewinn- und Verlustrechnung zu erfassen (ED/2010/4.2(a)).
- Der Teil der Wertänderung des beizulegenden Zeitwertes, der auf eine Änderung der eigenen Bonität zurückzuführen ist, ist wieder aus der Gewinn- und Verlustrechnung zu stornieren und in das sonstige Ergebnis (*other comprehensive income*) umzubuchen (ED/2010/4.2(b)).

Zur Bestimmung des Betrages, der auf die Änderung der Bonität entfällt, ist laut ED/2010/4.2 auf die Regelungen des IFRS 7.10(a) und des IFRS 7.B4 zurückzugreifen. Eine spätere Umklassifizierung der im sonstigen Ergebnis erfassten Bestandteile in die Gewinn- und Verlustrechnung (*reclassification*) ist nicht vorgesehen. Vielmehr sind diese direkt und vollständig erfolgsneutral ins Eigenkapital umzugliedern. Weitere Neuregelungen sind im Standardentwurf nicht enthalten.

*Beispiel:*

	<i>fair value option</i> (IAS 39.9(b))	<i>fair value option</i> ( <i>exposure draft</i> )
vollständige Wertänderung der Verbindlichkeit	100	100
Wertänderung aufgrund Änderung der Bonität	-10	-10
Periodenergebnis ( <i>profit or loss</i> )	100	100 -10 90
Umgliederung in sonstiges Ergebnis ( <i>other comprehensive income</i> )	.	10

Die vollständige Wertänderung der Verbindlichkeit beträgt 100, die nach dem derzeit gültigen IAS 39.9(b) in voller Höhe inklusive der bonitätsbedingten Wertänderung von 10 erfolgswirksam im Periodenergebnis (*profit or loss*) zu erfassen ist. Diese Buchung stellt zunächst auch den ersten Schritt des two step approach des Standardentwurfs dar. Allerdings ist in einem zweiten Schritt die bonitätsbedingte Wertänderung von 10 aus dem Periodenergebnis zu eliminieren und in das sonstige Ergebnis (*other comprehensive income*) umzubuchen.

## Veröffentlichung der Änderungsvorschläge zu IAS 1 „Presentation of Items of Other Comprehensive Income“

Wenn Sie diesen Newsletter elektronisch erhalten möchten, registrieren Sie sich bitte unter [www.susat.de/deutsch/newsletter/](http://www.susat.de/deutsch/newsletter/).

### Impressum

Der IFRS-Newsletter stellt Informationen zur Internationalen Rechnungslegung nur auszugsweise oder verkürzt dar. Um Informationsfehler, für die wir keine Haftung übernehmen, zu vermeiden, bitten wir die Beiträge mit den ungekürzten Veröffentlichungen des IASB, der EU oder anderer Organisationen zu vergleichen.

### Herausgeber:

SUSAT & PARTNER OHG  
Wirtschaftsprüfungsgesellschaft  
Domstraße 15  
20095 Hamburg

### Verantwortliche Redaktion:

WP/StB/CPA Dipl.-Kfm. Dirk Driesch  
Tel.: 040 415 22-822  
E-Mail: [d.driesch@susat.de](mailto:d.driesch@susat.de)

### Druckerei:

Druckerei Brünner GmbH  
Rondenbarg 52  
22525 Hamburg

Durch die Vorschriften wird zwar die im Vorfeld kritisierte Volatilität des Ergebnisausweises vermieden, allerdings werden die Schwankungen ins Eigenkapital übertragen. Insbesondere bei Anwendung des *one statement approach* zur Darstellung der Gesamtergebnisrechnung nach IAS 1.81(a) wird die avisierte Effektseparation voraussichtlich nur bedingt wirksam sein. Die Kommentierungsfrist des Standardentwurfs endet am 16. Juli 2010.

■ Am 27. Mai 2010 hat der IASB Vorschläge zur Änderung an IAS 1 bezüglich der Darstellung der Bestandteile des sonstigen Ergebnisses (*other comprehensive income*) im Standardentwurf ED/2010/5 „*Presentation of Items of Other Comprehensive Income (proposed amendments to IAS 1)*“ veröffentlicht. Als Gründe für die Änderungen führt der IASB neben dem Mangel an Unterscheidbarkeit der einzelnen Bestandteile des sonstigen Ergebnisses auch die uneinheitliche Darstellung der sonstigen Ergebnisbestandteile (*single-statement approach* vs. *two-statement approach*) sowie die Konvergenz mit den Regelungen der US-GAAP an.

Vorgeschlagen wird die verpflichtende separate Darstellung der Komponenten der Gewinn- und Verlustrechnung (*profit or loss*) und des sonstigen Ergebnisses (*other comprehensive income*) in einer einzigen fortlaufenden Ergebnisrechnung (*single-statement approach*) (ED-IAS 1.81), wodurch die separate Darstellung in zwei getrennten Rechenwerken (*two-statement approach*) nicht mehr zulässig ist. Dabei sind neben dem Gesamtergebnis (ED-IAS 1.82B) auch die Summen beider Teilrechnungen gesondert anzugeben (ED-IAS 1.82(f) und ED-IAS 1.82A(c)). Bezüglich des Ausweises sind die einzelnen Komponenten des sonstigen Ergebnisses danach zu unterscheiden, ob für diese eine Umbuchung in die Gewinn- und Verlustrechnung (*reclassification*) oder in die Gewinnrücklagen vorgesehen ist (ED-IAS 1.82A(a)). Komponenten des sonstigen Ergebnisses, die auf assoziierte Unternehmen und Gemeinschaftsunternehmen entfallen, die nach der Equity-Methode in den Konzernabschluss einbezogen werden, sind gesondert auszuweisen (ED-IAS 1.82A(b)). Wählt das Unternehmen die Bruttodarstellung der Steuereffekte gemäß ED-IAS 1.91(b), dann sind die zugehörigen Steuereffekte ebenfalls in Abhängigkeit einer späteren *reclassification* aufzuteilen (ED-IAS 1.91 i.V.m. ED-IAS 1.82A(a)). Des Weiteren kann die Gesamtergebnisrechnung bei Erstellung des Konzernabschlusses anstatt „*statement of comprehensive income*“ alternativ als „*statement of profit or loss and other comprehensive income*“ bezeichnet werden (ED-IAS 1.10(b)). Letztere Bezeichnung wird durchgängig im Rahmen des geänderten Standards IAS 1 verwandt.

#### Statement of Profit or Loss and Other Comprehensive Income

Profit or Loss
Other Comprehensive Income
Other Comprehensive Income mit Reclassification
Other Comprehensive Income ohne Reclassification

Die Änderungsvorschläge enthalten zwei Beispiele zur möglichen Darstellung der Gesamtergebnisrechnung, die die Darstellungen des aktuell noch gültigen Standards IAS 1 (rev. 2007) vollständig ersetzen (ED-IAS 1.IG5). Kommentierungen können beim IASB bis zum 30. September 2010 eingereicht werden.

Fachfragen zu diesen Themengebieten beantworten Ihnen gerne:

WP/StB/CPA Dipl.-Kfm. Dirk Driesch, 040 415 22-822, [d.driesch@susat.de](mailto:d.driesch@susat.de)

WP/StB/CPA Dipl.-Kffr. Cornelia von Oertzen, 040 415 22-825, [c.oertzen@susat.de](mailto:c.oertzen@susat.de)