

THEMENÜBERSICHT

■ Annual Improvements Project 2009

Änderungen in **IFRS 2** (Anteilsbasierte Vergütung), **IFRS 5** (Zur Veräußerung gehaltene langfristige Vermögenswerte und aufgegebene Geschäftsbereiche), **IFRS 8** (Geschäftssegmente), **IAS 1** (Darstellung des Abschlusses), **IAS 7** (Kapitalflussrechnung), **IAS 17** (Leasingverhältnisse), **IAS 18** (Umsatzerlöse), **IAS 36** (Wertminderung von Vermögenswerten), **IAS 38** (Immaterielle Vermögenswerte), **IAS 39** (Finanzinstrumente: Ansatz und Bewertung), **IFRIC 9** (Neubeurteilung eingebetteter Derivate) und **IFRIC 16** (Absicherung einer Nettoinvestition in einen ausländischen Geschäftsbetrieb)

■ Verpflichtende Anwendung des IAS 1 „Presentation of Financial Statements“ (revised 2007) sowie weiterer Standards und Interpretationen für Zwischenberichte und Konzernabschlüsse des Geschäftsjahres 2009

■ Am 16. April 2009 hat der IASB das Annual Improvements Project 2009 veröffentlicht. Hierbei handelt es sich um einen jährlichen Sammelstandard, durch den nicht dringende aber notwendige Änderungen innerhalb des IFRS-Regelwerks vorgenommen werden sollen. Die Änderungen des Annual Improvements Project 2009 (im Folgenden: AIP 2009) gelten überwiegend für Geschäftsjahre, die am oder nach dem 1. Januar 2010 beginnen, einige treten aber auch schon für Geschäftsjahre, die am oder nach dem 1. Juli 2009 beginnen, in Kraft. Eine Übernahme des AIP 2009 in EU-Recht (*endorsement*) steht noch aus.

Annual Improvements Project 2009

1. Änderungen in **IFRS 2** – Anteilsbasierte Vergütung

Die Änderungen des IFRS 2 betreffen den Anwendungsbereich dieses Standards, speziell für den Fall von **Unternehmenszusammenschlüssen**. In der bisherigen Fassung ist in IFRS 2.5 festgelegt, dass IFRS 2 für den Fall eines Unternehmenserwerbs im Sinne des IFRS 3 *Unternehmenszusammenschlüsse* (rev. 2008), bei dem der Kaufpreis durch Hingabe von Anteilen gezahlt wird, nicht anzuwenden ist. Durch die Änderung der Definition eines Unternehmenszusammenschlusses in IFRS 3 (rev. 2008) ergaben sich Unklarheiten in Bezug auf die Anwendung von IFRS 2 bei bestimmten Fällen der Gründung eines **Joint Ventures** und eines Erwerbs unter gemeinsamer Kontrolle. Dies ist nun durch eine explizite Klarstellung in IFRS 2.5 geregelt. Die Gründung eines Joint Ventures durch Einbringung eines Geschäftsbetriebs gemäß IAS 31 *Anteile an Gemeinschaftsunternehmen* fällt nunmehr nicht in den Anwendungsbereich des IFRS 2. Zudem wurde hervorgehoben, dass auch bei einem Unternehmenserwerb unter gemeinsamer Kontrolle (*transactions under common control*) gemäß IFRS 3.B1-B4 (rev. 2008) kein Anwendungsfall von IFRS 2 vorliegt.

2. Änderungen in **IFRS 5** – Zur Veräußerung gehaltene langfristige Vermögenswerte und aufgegebene Geschäftsbereiche

Durch die Einfügung eines Paragraphen 5B in IFRS 5 soll der Umfang der zu erfüllenden Anhangangaben für zur Veräußerung stehende langfristige Vermögenswerte und aufgegebene Geschäftsbereiche geregelt werden. Hierin wird hervorgehoben, dass Angabepflichten, die sich aus anderen Standards ergeben – bspw. aus IAS 16 *Sachanlagen* –, bei Vermögenswerten im Sinne des IFRS 5 nicht zur Anwendung gelangen. Maßgebend ist in diesen Fällen allein die Angabepflicht des IFRS 5. Dies gilt allerdings dann nicht, wenn sich die Angabepflichten eines anderen Standards explizit auf zu veräußernde Vermögenswerte und aufgegebene Geschäftsbereiche beziehen. Als Beispiele werden hierfür IAS 33.68 hinsichtlich des Ergebnisses je Aktie, das auf den aufgegebenen Geschäftsbereich entfällt, sowie die sich implizit aus IAS 1.15 und 1.125 ergebenden allgemeinen Angabepflichten

genannt. Zudem wird im neu eingefügten IFRS 5.5B klargestellt, dass Angaben zur Bewertung von Vermögenswerten und Schulden, die Teil einer Veräußerungsgruppe sind, aber nicht den Bewertungsvorschriften des IFRS 5 unterliegen, grundsätzlich nur einmalig im Anhang zu machen sind und nicht im Zusammenhang mit den Erläuterungen von zur Veräußerung stehenden langfristigen Vermögenswerten und aufgegebenen Geschäftsbereichen wiederholt werden müssen.

3. Änderungen in **IFRS 8** – Geschäftssegmente

In der bisherigen Fassung des IFRS 8 wurde durch Paragraf 23 festgelegt, dass ein Unternehmen immer eine Bewertung des Ergebnisses und aller **Vermögenswerte** für jedes berichtspflichtige Segment vorzulegen hat. Eine Bewertung der Schulden hat nach dem Wortlaut des bisherigen IFRS 8.23 für jedes berichtspflichtige Segment dagegen nur zu erfolgen, wenn ein solcher Betrag auch dem Hauptentscheidungsträger („chief operating decision maker“) gemeldet wird. Durch das AIP 2009 wird festgelegt, dass nun auch eine Bewertung der Vermögenswerte eines berichtspflichtigen Segments nur anzugeben ist, wenn dieser Betrag dem Hauptentscheidungsträger regelmäßig gemeldet wird. Zweck dieser Änderung ist eine Anpassung an die Interpretation und Praxis betreffend die US-amerikanischen Vorschriften in SFAS 131.

4. Änderungen in **IAS 1** – Darstellung des Abschlusses

Eine Erweiterung in IAS 1.69 dient der Klarstellung, wann eine Schuld als **kurzfristig** zu klassifizieren ist. Neben den in IAS 1.69(a) bis IAS 1.69(c) aufgeführten Voraussetzungen ist eine Schuld nach bisheriger Regelung gemäß IAS 1.69(d) auch dann als kurzfristig zu klassifizieren, wenn das Unternehmen kein uneingeschränktes Recht hat, die Erfüllung der Verpflichtung um mindestens zwölf Monate nach dem Abschlussstichtag zu verschieben. Durch eine Erweiterung dieser Vorschrift wird jetzt klargestellt, dass Vertragsgestaltungen, die ein Wahlrecht des Gläubigers vorsehen, die Verbindlichkeit in Eigenkapital umzuwandeln, keinen Einfluss auf die Klassifizierung haben.

Der Hintergrund für die Neuregelung ist, dass die Umwandlung einer Schuld in Eigenkapital nach Auffassung des IFRS-Rahmenkonzepts als Erfüllung anzusehen ist (Rahmenkonzept Ziffer 62, Buchstabe (e)). Wenn das Recht zur Umwandlung einzig im Ermessen des Gläubigers liegt, muss das Unternehmen jederzeit mit einer Umwandlung rechnen, sodass es die Schuld immer als kurzfristig klassifizieren müsste. Dies kann aber den Informationsnutzen der Bilanz einschränken, denn die Klassifizierung von Schulden als kurzfristig soll dem Bilanzadressaten anzeigen, in welcher Höhe in naher Zukunft mit einem **Zahlungsmittelabfluss** zu rechnen ist. Die Erfüllung einer Schuld durch Umwandlung in Eigenkapital ist jedoch nicht mit einem Abfluss von Zahlungsmitteln verbunden. Der IASB stellt somit klar, dass es für die Klassifizierung einer Schuld als kurzfristig einzig darauf ankommt, wann mit einem Zahlungsmittelabfluss zu rechnen ist. Ist dieser Zeitraum größer als zwölf Monate und handelt es sich nicht um eine Verbindlichkeit des Handelsbestandes, dann liegt eine langfristige Schuld vor.

5. Änderung in **IAS 7** – Kapitalflussrechnung

Durch eine Erweiterung des IAS 7.16 wird klargestellt, dass nur solche Auszahlungen im **Cash Flow aus der Investitionstätigkeit** ausgewiesen werden dürfen, die auch zu einem **aktivierten Vermögenswert** geführt haben. Aufwandswirksam erfasste Auszahlungen dürfen hierin nicht erfasst werden, auch wenn sie möglicherweise den Charakter einer Investition haben. Gemeint sind hiermit

Ausgaben für die Erkundung und Bewertung von Bodenschätzen gemäß IFRS 6 *Exploration und Evaluation von Bodenschätzen*, für die das Aktivierungswahlrecht nicht in Anspruch genommen wurde oder im Bereich der immateriellen Vermögenswerte nicht-aktivierungsfähige Ausgaben für Werbekampagnen, die Ausbildung von Personal sowie Forschungs- und Entwicklungskosten, die die Aktivierungskriterien gemäß IAS 38 *Immaterielle Vermögenswerte* nicht erfüllen.

6. Änderungen in **IAS 17** – Leasingverhältnisse

Von der Änderung in IAS 17 sind **Immobilienleasingverhältnisse** betroffen. Hierzu wurden IAS 17.14 und IAS 17.15 komplett gestrichen und durch IAS 17.15A ersetzt. IAS 17.14 unterstellte im Fall des Mietens bzw. Pachtens von **Grundstücken** automatisch ein Operating-Leasingverhältnis, sofern nicht vorgesehen war, dass das Grundstück am Ende des Leasingvertrages automatisch auf den Leasingnehmer übergeht. Hintergrund hierfür ist die Tatsache, dass Grundstücke in der Regel eine unbegrenzte Nutzungsdauer haben und die wesentlichen Chancen und Risiken – unabhängig von der Laufzeit des Leasingvertrages – somit nicht auf den Leasingnehmer übergehen. Steht auf dem Grundstück ein Gebäude, das ebenfalls Gegenstand des Leasingvertrages ist, so war bisher gemäß IAS 17.15 für Grundstück und Gebäude eine gesonderte Klassifizierung vorzunehmen, was dazu führen konnte, dass für das Grundstück ein Operating-Leasingverhältnis vorliegt, während das Gebäude als Finanzierungsleasingverhältnis behandelt wird.

An dieser Vorgehensweise hat sich auch durch das AIP 2009 grundsätzlich nichts geändert, allerdings wird jetzt ein Grundstücksleasing nicht mehr zwangsläufig als Operating-Leasingverhältnis klassifiziert, sofern es nicht automatisch nach Ablauf des Leasingvertrages auf den Leasingnehmer übergeht. Vielmehr ist lediglich zu **berücksichtigen**, dass ein Grundstück in der Regel eine unbegrenzte Nutzungsdauer hat. Ansonsten ist grundsätzlich die **wirtschaftliche Substanz** des Leasingvertrages zu beurteilen. Betroffen hiervon dürften Grundstücksmiet- bzw. -pachtverträge sein, die über mehrere Jahrzehnte laufen und den Leasingnehmer in eine Position versetzen, die wirtschaftlich einem Käufer gleichkommt.

In diesem Zusammenhang wurden auch die Übergangsvorschriften in IAS 17 entsprechend angepasst. Der neu eingefügte IAS 17.68A sieht vor, dass die Änderung einer Einschätzung über ein Immobilienleasing **retrospektiv** nach Maßgabe des IAS 8 *Rechnungslegungsmethoden, Änderungen von rechnungslegungsbezogenen Schätzungen und Fehler* anzuwenden ist. Dies kann dazu führen, dass ein Grundstück, das bisher gemäß IAS 17.14 als Operating-Leasingverhältnis abgebildet wurde, rückwirkend aktiviert, bewertet und entsprechend fortgeführt werden muss, wenn der das Grundstück betreffende Leasingvertrag infolge der Änderungen des IAS 17 nunmehr als Finanzierungs-Leasingvertrag zu qualifizieren ist. Von einer rückwirkenden Anpassung kann allerdings abgesehen werden, wenn die dafür benötigten Daten aus der Vergangenheit, wie z. B. der Fair Value zu Beginn des Leasingvertrages, nicht zur Verfügung stehen (IAS 17.68A (AIP 2009)).

7. Änderung in **IAS 18** – Umsatzerlöse

Die Erläuterungen (Appendix) zu IAS 18 wurden durch einen neu eingefügten Paragraphen 21 erweitert. Dieser konkretisiert IAS 18.8 hinsichtlich der Frage, ob ein Unternehmen als Vermittler („agent“) bzw. als Auftraggeber („principal“) tätig ist. Hintergrund dieser Regelung ist, dass Beträge, die ein Unternehmen als Vermittler **im Interesse Dritter einzieht**, keine Umsatzerlöse darstellen, da sie für das Unternehmen keinen Zufluss an wirtschaftlichem Nutzen darstellen, sondern nur einen durchlaufenden Posten.

Ganz im Sinne des allgemeinen Risk-and-Rewards-Approaches ist ein Unternehmen dann als **Auftraggeber** anzusehen, wenn es die wesentlichen Chancen und Risiken trägt, die mit dem Verkauf von Gütern oder dem Erbringen von Leistungen verbunden sind. Konkrete Anhaltspunkte hierfür werden in IAS 18.21 (AIP 2009) aufgeführt:

- a) Das Unternehmen trägt die Hauptverantwortung dafür, dass der Kunde die Lieferung bzw. Leistung erhält und sie auch akzeptiert;
- b) das Unternehmen trägt das Risiko eines wert- oder mengenmäßigen Verlustes der Lieferung vor oder während der Bestellung, während des Transports oder der Rücksendung;
- c) das Unternehmen hat einen direkten oder indirekten Spielraum hinsichtlich der Preisgestaltung, z. B. indem es zusätzliche Güter oder Dienste anbietet;
- d) das Unternehmen trägt das Ausfallrisiko aus der Forderung gegenüber dem Kunden.

In diesen Fällen ist das Unternehmen als Auftraggeber anzusehen und hat die Umsatzerlöse aus dem Verkauf der Güter oder der Erbringung der Dienstleistungen auszuweisen.

Erfüllt das bilanzierende Unternehmen hingegen keinen dieser Anhaltspunkte und trägt es folglich nicht die wesentlichen Chancen und Risiken, so ist es lediglich als Vermittler anzusehen, mit der Folge, dass die Einnahmen aus dem Geschäftsvorfall nicht als eigene Umsatzerlöse auszuweisen sind, sondern nur die Vergütung für die Vermittlung des Geschäftsvorfalles. Ein weiterer Anhaltspunkt für eine reine **Vermittlungstätigkeit** wird in IAS 18.21 (AIP 2009) darin gesehen, dass der Betrag, den das Unternehmen an dem Geschäftsvorfall verdient, vorher festgelegt ist, sei es als feste Gebühr oder als ein bestimmter Anteil am Umsatz.

8. Änderungen in **IAS 36** – Wertminderung von Vermögenswerten

IAS 36.80 regelt die Zuordnung eines Geschäfts- oder Firmenwerts zu den zahlungsmittelgenerierenden Einheiten **für Zwecke eines Wertminderungstests**. Diese dürfen gemäß IAS 36.80 (b) nicht größer sein als ein Geschäftssegment nach den Vorgaben des IFRS 8. Gemäß IFRS 8.12 können zwei oder mehrere Segmente für Zwecke der Segmentberichterstattung zusammengefasst werden, wenn sie vergleichbare wirtschaftliche Merkmale aufweisen. Umstritten war in solchen Fällen bislang, ob für Zwecke eines Impairment-Tests die Zuordnung eines Geschäfts- oder Firmenwerts zu einem einzelnen Segment nach IFRS 8.5 ff. vor oder nach der Zusammenfassung von Segmenten nach IFRS 8.12 erfolgen soll. Dies wurde nun durch das AIP 2009 klargestellt. Demnach hat die Zuordnung des Geschäfts- oder Firmenwerts **vor der Zusammenfassung von Segmenten** zu erfolgen. Das hat zur Folge, dass keine Kompensation von ertragsstarken und ertragsschwachen einzelnen Segmenten innerhalb der ggf. nach IFRS 8.12 aggregierten Segmente möglich ist und dass mögliche Synergieeffekte zwischen gleichartigen Segmenten bei einem Impairment-Test keine Berücksichtigung finden.

9. Änderungen in **IAS 38** – Immaterielle Vermögenswerte

Hinsichtlich des Ansatzes und der Bewertung immaterieller Vermögenswerte, die im Zuge eines Unternehmenszusammenschlusses erworben wurden, werden durch das AIP 2009 zwei Zweifelsfragen geklärt:

Nach der bisherigen Regelung waren immaterielle Vermögenswerte mit materiellen oder anderen immateriellen Vermögenswerten zu einem Vermögenswert zusammenzufassen und separat vom Geschäfts- oder Firmenwert zu bilanzieren, wenn die individuellen beizulegenden Zeitwerte nicht zuverlässig bestimmbar waren. Als Beispiele wurden in IAS 38.36 die Verlagsrechte einer Zeitschrift, die nicht ohne die dazugehörige Abonnentendatenbank, oder die Warenzeichen einer Mineralwasserquelle, die nicht ohne die dazugehörige Quelle verkauft werden können, genannt. Das Kriterium der zuverlässigen Wertbestimmbarkeit sowie die beiden Beispiele wurden gestrichen. Nach IAS 38.35 (2008) gelten alle separierbaren oder vertraglich basierten immateriellen Vermögenswerte, die im Rahmen eines Unternehmenszusammenschlusses erworben werden, als zuverlässig bewertbar. Diese Regelungen werden durch das AIP 2009 präzisiert: Die im Rahmen eines Unternehmenszusammenschlusses erworbenen immateriellen Vermögenswerte sind immer dann zusammen mit einem verbundenen Vertrag, einem Vermögenswert oder einer Schuld zu bilanzieren, wenn sie nur in Verbindung mit diesem Posten **vom Geschäfts- oder Firmenwert separiert** werden können. Auf die ggf. fehlende Möglichkeit der zuverlässigen individuellen Bewertung kommt es somit nicht mehr primär an.

Auch **komplementäre** erworbene immaterielle Vermögenswerte sollen zukünftig als ein einzelner Vermögenswert bilanziert werden, sofern diese **ähnliche Nutzungsdauern** haben (IAS 38.37 (AIP 2009)). Als Beispiele hierfür werden vom Standard u.a. Warenzeichen und der hiermit verbundene Markenname genannt. In der bisherigen Fassung des IAS 38.37 war dies auf jene Fälle beschränkt, in denen der individuelle beizulegende Zeitwert nicht zuverlässig bestimmbar ist.

Eine weitere Änderung durch das AIP 2009 betrifft die Bewertung immaterieller Vermögenswerte, die im Rahmen eines Unternehmenszusammenschlusses erworben wurden, für die kein aktiver Markt existiert. Die Verwendung von **Multiplikatoren** als Bewertungsmaßstab wird jetzt nicht mehr bei den indirekten Wertermittlungsmethoden für solche Unternehmen, die regelmäßig immaterielle Vermögenswerte kaufen oder verkaufen, aufgeführt (IAS 38.41), sondern bereits in der allgemeinen Vorgehensweise gemäß IAS 38.40. Dadurch dürfte die Anwendung dieser Methode steigen. Darüber hinaus werden auch vermiedene Kosten als Bewertungsmaßstab zugelassen (IAS 38.41 (AIP 2009)). So kann bei der Bewertung darauf abgestellt werden, welche Kosten das Unternehmen durch den Besitz des immateriellen Vermögenswertes im Vergleich zur Beschaffung einer Lizenz von einem fremden Dritten oder um ihn wiederherzustellen eingespart hat.

10. Änderungen in **IAS 39** – Finanzinstrumente: Ansatz und Bewertung

IAS 39 hat durch das AIP 2009 verschiedene Änderungen erfahren. Die erste Änderung betrifft die Ausnahmen vom Anwendungsbereich des IAS 39. Gemäß IAS 39.2(g) in der bisherigen Fassung fallen Verträge zwischen dem Erwerber und dem Veräußerer in einem Unternehmenszusammenschluss, das erworbene Unternehmen zukünftig zu erwerben bzw. zu veräußern, nicht unter IAS 39. Im Kern ist diese Regelung auch beibehalten worden, jedoch wurden die Kriterien konkretisiert und enger gefasst. So ist jetzt nicht mehr allgemein die Rede von einem Vertrag über den Erwerb, sondern explizit von einem **Termingeschäft** zwischen dem Käufer und dem veräußernden Anteilseigner, das zukünftig zu einem Unternehmenszusammenschluss führt. Die Laufzeit dieses Termingeschäfts darf einen Zeitraum nicht übersteigen, der bei solchen Trans-

aktionen üblicherweise angemessen ist, um die notwendigen Zustimmungen einzuholen und das Erwerbsgeschäft zu einem Abschluss zu bringen (IAS 39.2(g) (AIP 2009)). Länger laufende Termingeschäfte, die einen Unternehmenszusammenschluss zum Gegenstand haben, sind somit nach IAS 39 zu bilanzieren.

In IAS 39.97 wurde eine Klarstellung für die **Absicherung von Zahlungsströmen aus einer erwarteten Transaktion** (*hedge of a forecast transaction*) vorgenommen, die die Frage betrifft, wann die Umgliederung der erfolgsneutral im Eigenkapital kumulierten Bewertungsänderungen in das laufende Ergebnis vorzunehmen ist (*reclassification adjustment*). Dies ist gemäß IAS 39.97 in der Fassung des AIP 2009 dann der Fall, wenn der abgesicherte Zahlungsstrom, und nicht – wie nach bisheriger Regelung – wenn der erworbene Vermögenswert oder die übernommene Schuld erfolgswirksam wird.

Die dritte wesentliche Änderung in IAS 39 betrifft die Trennung von in einen Basisvertrag eingebetteten Derivaten (strukturierte Produkte). Solche Derivate sind grundsätzlich vom Basisvertrag zu trennen und gesondert zu bilanzieren, wenn das eingebettete Derivat nicht eng mit dem Basisvertrag verbunden ist. IAS 39.AG30(g)(ii) des AIP 2009 enthält eine zusätzliche Ausnahmeregelung für den Fall, dass eine Kaufs-, Verkaufs- oder eine Vorauszahlungsoption, die in einen Basisvertrag oder einen Basisversicherungsvertrag eingebettet ist, nicht vom Basisvertrag zu trennen ist. Die Trennungspflicht entfällt, wenn der Ausübungspreis einer Vorauszahlungsoption den Darlehensgeber in Höhe des geschätzten Barwerts der verlorenen Zinsen für die Restlaufzeit aus dem Basisvertrag entschädigt. Die verlorenen Zinsen (*interest rate differential*) setzen sich zusammen aus dem Vorauszahlungsbetrag multipliziert mit dem Überschuss des Effektivzinssatzes aus dem Basisvertrag über den Effektivzinssatz, den das Unternehmen bei der Reinvestition des Vorauszahlungsbetrags über die verbleibende Restlaufzeit des Basisvertrags erhalte.

11. Änderungen in **IFRIC 9** – Neubeurteilung eingebetteter Derivate

Durch das AIP 2009 wurde der Anwendungsbereich der Interpretation IFRIC 9 eingeschränkt. Bislang waren lediglich Verträge mit eingebetteten Derivaten, die allgemein im Rahmen von „Unternehmenszusammenschlüssen“ abgeschlossen wurden, von der Anwendung des IFRIC 9 ausgenommen. Eine Konkretisierung sowie der Verweis auf IFRS 3 fehlten hierin allerdings. Nach IFRIC 9.5 (AIP 2009) fallen sämtliche Verträge mit eingebetteten Derivaten, die im Zuge von Unternehmenszusammenschlüssen im Sinne des IFRS 3 (rev. 2008), in Verbindung mit Unternehmenserwerben unter gemeinsamer Kontrolle gemäß IFRS 3.B1 – B4 (rev. 2008) sowie im Rahmen der Entstehung von **Joint Ventures** gemäß IAS 31 erworben wurden, nicht in den Anwendungsbereich des IFRIC 9.

12. Änderung in **IFRIC 16** – Absicherung einer Nettoinvestition in einen ausländischen Geschäftsbetrieb

Die Änderung in IFRIC 16 durch das AIP 2009 betrifft die Frage, von welchem Unternehmen innerhalb eines Konzerns das Sicherungsinstrument gehalten werden darf. Nach der bisherigen Regelung kommen dafür grundsätzlich alle Konzerngesellschaften in Frage außer der Gesellschaft, deren Fremdwährungsrisiken abgesichert werden sollen (siehe hierzu auch IFRS-Newsletter 4/2008). Diese Ausnahme wurde gestrichen, sodass nun **alle** in den Konzernabschluss einbezogenen in- und ausländischen Geschäftsbetriebe einschließlich des abzusichernden ausländischen Geschäftsbetriebs selbst das Sicherungsinstrument halten können (IFRIC 16.14 (AIP 2009)).

■ Ab dem laufenden Geschäftsjahr 2009 gelten die Vorschriften des 2007 geänderten IAS 1 *Darstellung des Abschlusses* für sämtliche nach IFRS Bericht erstattende Unternehmen sowohl für Zwischenabschlüsse als auch für (Konzern-)Jahresabschlüsse.

Der 2007 geänderte Standard IAS 1 wurde von der EU-Kommission am 18. Dezember 2008 in geltendes Recht übernommen. Die Neuregelungen sind daher mit Beginn der ersten Berichtsperiode für Geschäftsjahre, die am oder nach dem 1. Januar 2009 beginnen, verbindlich anzuwenden. Folglich sind von den geänderten Regelungen neben den Konzernjahresabschlüssen bereits die **Zwischenabschlüsse** in 2009 betroffen. Daher sei an dieser Stelle nochmals auf den entsprechenden Umstellungsbedarf hingewiesen.

Die wesentlichste Änderung bezieht sich auf die Darstellung des Periodenerfolges. IAS 1 (revised 2007) verlangt die Angabe sowohl erfolgswirksamer als auch erfolgsneutraler Ergebniskomponenten in einer **Gesamtergebnisrechnung** (*statement of comprehensive income*), wobei ein Wahlrecht besteht, diese zusammengefasst in einer Rechnung (*single statement approach*) oder zwei separaten Rechnungen (*two statements approach*) darzustellen. Entscheidend ist, dass die erfolgsneutralen Ergebnisbestandteile (z. B. Neubewertungsrücklagen nach IAS 16 und IAS 39, Cashflow-Hedge-Rücklagen etc.) dabei separat von den Transaktionen mit Gesellschaftern abgebildet werden. In der Eigenkapitalveränderungsrechnung sind neben den Bestandteilen der erfolgsneutralen Ergebnisrechnung nur die Eigenkapitalposten darzustellen, die aus Transaktionen mit Gesellschaftern resultieren. Neben formalen Bezeichnungsänderungen ist daneben auch auf die Pflicht zur Aufstellung einer weiteren (dritten) Bilanz unter bestimmten Bedingungen (z. B. rückwirkende Änderung der Bewertungsmethode oder Fehlerkorrektur) auf den Eröffnungsbilanzstichtag der Vorjahresperiode hinzuweisen.

Die weiteren geänderten oder neuen Standards und Interpretationen, die für Geschäftsjahre, die am oder nach dem 1. Januar 2009 beginnen und somit auch bereits für Zwischenabschlüsse in 2009 erstmalig verpflichtend anzuwenden sind, wurden bereits in den IFRS-Newslettern 5/2008 und 6/2008 überblicksartig dargestellt, die Sie auch auf unserer webpage www.susat.de finden. Es handelt sich um folgende Standards und Interpretationen:

- IFRS 8 „Geschäftssegmente“,
- IAS 23 „Fremdkapitalkosten“,
- Änderungen an IFRS 2 „Anteilsbasierte Vergütung“: Ausübungsbedingungen und Annullierungen,
- Änderungen an IAS 27 „Konzern- und Einzelabschlüsse“ sowie IFRS 1 „Erstmalige Anwendung der International Financial Reporting Standards“: Anschaffungskosten von Anteilen an Tochterunternehmen, gemeinschaftlich geführten Unternehmen oder assoziierten Unternehmen,
- Änderungen an IAS 32 „Finanzinstrumente: Darstellung“ und IAS 1 „Darstellung des Abschlusses“: Kündbare Finanzinstrumente und bei Liquidation entstehende Verpflichtungen,
- Annual Improvements Project 2008 „Verbesserungen der International Financial Reporting Standards“ (mit Ausnahme der Änderungen des IFRS 5 und der damit verbundenen Folgeänderungen des IFRS 1),

Verpflichtende Anwendung des IAS 1 „Darstellung des Abschlusses“ (überarbeitet 2007) sowie weiterer Standards und Interpretationen für Zwischenberichte und Konzernabschlüsse des Geschäftsjahres 2009

- IFRIC 13 „Kundenbindungsprogramme“ und
- IFRIC 14 „IAS 19 – Die Begrenzung eines leistungsorientierten Vermögenswertes, Mindestdotierungsverpflichtungen und ihre Wechselwirkung.

IFRIC 13 und IFRIC 14 wurden am 16. Dezember 2008 endorsed und gelten in der EU für Geschäftsjahre, die am oder nach dem 1. Januar 2009 beginnen.

Zusätzlich sind folgende Standards und Interpretationen vom IASB verabschiedet worden, die bislang noch nicht in EU-Recht übernommen wurden:

- IFRIC 18 *Transfer of Assets from Customers*,
- Änderungen zu IFRS 7 Finanzinstrumente: Angaben,
- Änderungen des IFRIC 9 Neubeurteilung eingebetteter Derivate und IAS 39 Ansatz und Bewertung.

Schließlich wurde IFRIC 12 Dienstleistungskonzessionsvereinbarungen im März 2009 von der EU in europäisches Recht übernommen.

Wenn Sie diesen Newsletter elektronisch erhalten möchten, registrieren Sie sich bitte unter 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

Fachfragen zu diesen Themengebieten beantworten Ihnen gerne:

WP/StB/CPA Dipl.-Kfm. Dirk Driesch, 040 415 22-822, d.driesch@susat.de

WP/StB/CPA Dipl.-Kffr. Cornelia von Oertzen, 040 415 22-825, c.oertzen@susat.de