

## THEMENÜBERSICHT

- DPR gibt Prüfungsschwerpunkte für das Jahr 2010 bekannt
- Überblick: Zum 31.12.2009 erstmalig anzuwendende Interpretationen und Änderungen

### Aktuelle Endorsements

- Übernahme der Änderungen an IFRS 1 „Erstmalige Anwendung der International Financial Reporting Standards“
- Übernahme der Änderungen an IFRS 4 „Versicherungsverträge“ und IFRS 7 „Finanzinstrumente: Angaben“
- Übernahme der Änderung an IAS 39 und IFRIC 9 hinsichtlich der Neubeurteilung eingebetteter Derivate bei Umklassifizierung finanzieller Vermögenswerte
- Übernahme von IFRIC 17 „Sachdividenden an Eigentümer“
- Übernahme von IFRIC 18 „Übertragung von Vermögenswerten durch einen Kunden“

### Aktuelle Änderungen des IFRS-Regelwerks

- Verabschiedung von IFRS 9 „Finanzinstrumente“ durch den IASB
- Änderung an IAS 24 „Angaben über Beziehungen zu nahe stehenden Unternehmen und Personen“
- Änderungen an IFRIC 14 „IAS 19 – Die Begrenzung eines leistungsorientierten Vermögenswertes, Mindestdotierungspflichten und ihre Wechselwirkung“
- Verabschiedung von IFRIC 19 „Extinguishing Financial Liabilities with Equity-Instruments“
- Veröffentlichung des ED/2009/12 „Financial Instruments: Amortised Cost and Impairment“

### Anwendungshinweis

- Darstellung von drei Bilanzen bei Änderung von Rechnungslegungsmethoden, rückwirkender Anpassung von Abschlussposten oder Umgliederungen

■ Die deutsche Prüfstelle für Rechnungslegung (DPR) hat am 22. Oktober 2009 ihre Prüfungsschwerpunkte für das Jahr 2010 bekannt gegeben:

1. Unternehmenserwerbe und damit verbundene Kaufpreisallokationen, Bewertungen und Anhangangaben
2. Überprüfung der Werthaltigkeit von materiellen und immateriellen Vermögenswerten inkl. Goodwill im Hinblick auf die Konjunkturaussichten (einschließlich nachvollziehbarer Dokumentation, Anhangangaben)
3. Bilanzierung und Bewertung von Finanzinstrumenten, Anhangangaben zu Bewertungsprämissen und -änderungen sowie IFRS 7-Angaben
4. (Konzern-)Lagebericht einschließlich Risiko- und Prognoseberichterstattung (unter besonderer Berücksichtigung des DSR-Hinweises vom 27. März 2009)
5. Segmentberichterstattung nach IFRS 8

DPR gibt Prüfungsschwerpunkte für das Jahr 2010 bekannt

6. Anhangangaben zu Bewertungsprämissen bei geschätzten Werten in der Rechnungslegung und der damit verbundenen Unsicherheit im Abschluss, beispielsweise bei der Bewertung der Immobilien zum Fair Value (IAS 40.75d) und der Bewertung von Pensionsverpflichtungen (IAS 19.120A)
7. Darstellung und Erläuterung wesentlicher finanzieller Risiken im Zusammenhang mit Financial Covenants (§ 315 Abs. 1 HGB, DRS 15, DRS 5, IFRS 7.18f. und IFRS 7.31)

Auf die Punkte 1 bis 5 wird damit zum wiederholten Male ein besonderes Augenmerk durch die DPR gelegt. Mit den Punkten 2, 4, 6 und 7 wird deutlich, dass die DPR einen weiteren Schwerpunkt darauf legt, inwiefern sich die Folgen der gesamtwirtschaftlichen Rezession – insbesondere im Hinblick auf die damit verbundenen zukünftigen Risiken – in den Abschlüssen niederschlagen.

Überblick: Zum 31.12.2009 erstmalig anzuwendende Interpretationen und Änderungen

■ Für Geschäftsjahre, die am 31. Dezember 2009 enden, sind folgende Interpretationen und Änderungen erstmalig **verpflichtend** anzuwenden:

Standard	Titel	Anwendungszeitpunkt für GJ, die beginnen am oder nach	Erläuterung im IFRS-Newsletter <sup>1)</sup>
IAS 1	„Darstellung des Abschlusses“ (überarbeitet 2007)	01. Januar 2009	Nr. 3/2007 Nr. 2/2009
IAS 23	„Fremdkapitalkosten“ (überarbeitet 2007)	01. Januar 2009	Nr. 5/2008 Nr. 3/2009
Änderungen an IAS 32 und IAS 1	„Finanzinstrumente: Darstellung“ und „Darstellung des Abschlusses“ <i>Kündbare Finanzinstrumente und bei Liquidation entstehende Verpflichtungen</i>	01. Januar 2009	Nr. 2/2008
Änderungen an IFRS 1 und IAS 27	„Erstmalige Anwendung der IFRS“ und „Konzern- und Einzelabschlüsse“ <i>Anschaffungskosten von Anteilen an Tochterunternehmen, gemeinschaftlich geführten Unternehmen oder assoziierten Unternehmen</i>	01. Januar 2009	--- <sup>2)</sup>
Änderungen an IFRS 2	„Anteilsbasierte Vergütung“	01. Januar 2009	Nr. 2/2008
Änderungen an IFRS 4 i.V.m. IFRS 7	„Versicherungsverträge“ und „Finanzinstrumente: Angaben“	01. Januar 2009	Nr. 6/2009
IFRS 8	„Geschäftssegmente“	01. Januar 2009	Nr. 1/2007
Änderungen an IAS 39 und IFRS 7	„Finanzinstrumente: Ansatz und Bewertung“ und „Finanzinstrumente: Angaben“ <i>Umgliederung finanzieller Vermögenswerte – Zeitpunkt des Inkrafttretens und Übergangsvorschriften</i>	01. Juli 2008 <sup>3)</sup>	Nr. 5/2009
Änderungen an IAS 39 und IFRIC 9	„Finanzinstrumente: Ansatz und Bewertung“ und „Neubeurteilung eingebetteter Derivate“	01. Januar 2009	Nr. 6/2009

Standard	Titel	Anwendungszeitpunkt für GJ, die beginnen am oder nach	Erläuterung im IFRS-Newsletter <sup>1)</sup>
Annual Improvements Project 2008	Änderungen an IAS 1, IAS 7, IAS 8, IAS 10, IAS 16, IAS 18, IAS 19, IAS 20, IAS 23, IAS 27, IAS 28, IAS 29, IAS 31, IAS 32, IAS 34, IAS 36, IAS 38, IAS 39, IAS 40, IAS 41, IFRS 1, IFRS 5 und IFRS 7	01. Januar 2009 bzw. 01. Juli 2009 <sup>4)</sup>	Nr. 3/2008 Nr. 2/2009
IFRIC 13	„Kundenbindungsprogramme“	01. Januar 2009	Nr. 2/2007
IFRIC 14	„IAS 19 – Die Begrenzung eines leistungsorientierten Vermögenswertes, Mindestdotierungsverpflichtungen und ihre Wechselwirkungen“	01. Januar 2009	Nr. 4/2007

<sup>1)</sup> Alle Newsletter finden Sie auch als Download unter <http://www.susat.de/deutsch/download/newsletter/>

<sup>2)</sup> Bei erstmaliger Anwendung der IFRS besteht das Wahlrecht, bei Ansatz der Beteiligungen zu Anschaffungskosten diese zu Anschaffungskosten iSv IAS 27 oder zu unterstellten Anschaffungskosten (*deemed cost*) anzusetzen. Unterstellte Anschaffungskosten können dem beizulegenden Zeitwert oder dem nach den bisherigen Rechnungslegungsgrundsätzen ermittelten Buchwert entsprechen.

<sup>3)</sup> Sofern der Abschluss bereits vor dem 14. September 2009 veröffentlicht wurde, ist dieser nicht anzupassen.

<sup>4)</sup> Spätester Anwendungszeitpunkt für Änderungen von IFRS 1 und IFRS 5 iRd AIP2008: GJ, die am oder nach dem 01. Juli 2009 beginnen.

Für Geschäftsjahre, die am 31. Dezember 2009 enden, besteht für folgende Interpretationen und Änderungen ein Wahlrecht, diese **freiwillig vorzeitig** anzuwenden:

Standard	Titel	Verpflichtender Anwendungszeitpunkt für GJ, die beginnen am oder nach	Behandlung im IFRS-Newsletter
IFRIC 12	„Dienstleistungskonzessionsvereinbarungen“	30. März 2009	Nr. 4/2007 Nr. 3/2009
IAS 27 <sup>5)</sup>	„Konzern- und Einzelabschluss“ (überarbeitet 2008)	01. Juli 2009	Nr. 1/2008 Nr. 3/2009
IFRS 3 <sup>5)</sup>	„Unternehmenszusammenschlüsse“ (überarbeitet 2008)	01. Juli 2009	Nr. 1/2008 Nr. 3/2009
Änderungen an IAS 39	„Finanzinstrumente: Ansatz und Bewertung“ <i>Geeignete Grundgeschäfte</i>	01. Juli 2009	Nr. 5/2009
IFRIC 15	„Verträge über die Errichtung von Immobilien“	01. Januar 2010	Nr. 4/2008 Nr. 4/2009
IFRIC 16	„Absicherung einer Nettoinvestition in einen ausländischen Geschäftsbetrieb“	01. Juli 2009	Nr. 4/2008 Nr. 3/2009
IFRIC 17	Sachdividenden an Eigentümer	01. November 2009	Nr. 6/2009
IFRIC 18	Übertragung von Vermögenswerten durch einen Kunden	01. November 2009	Nr. 6/2009

<sup>5)</sup> IFRS 3 und IAS 27 können nur gemeinsam vorzeitig angewendet werden.

Übernahme der Änderungen an IFRS 1 „Erstmalige Anwendung der International Financial Reporting Standards“

Übernahme der Änderungen an IFRS 4 „Versicherungsverträge“ und IFRS 7 „Finanzinstrumente: Angaben“

Übernahme der Änderung an IAS 39 und IFRIC 9 hinsichtlich der Neubeurteilung eingebetteter Derivate bei Umklassifizierung finanzieller Vermögenswerte

Übernahme von IFRIC 17 „Sachdividenden an Eigentümer“

■ Am 25. November 2009 wurde von der EU die Änderung an IFRS 1 *Erstmalige Anwendung der IFRS* übernommen. Damit ist die Neustrukturierung von IFRS 1, die vom IASB im November 2008 veröffentlicht wurde (siehe hierzu IFRS-Newsletter 1/2009), für Geschäftsjahre mit Beginn nach dem 31. Dezember 2009 in der EU verbindlich anzuwenden.

■ Mit der Übernahme der Änderungen an IFRS 4 *Versicherungsverträge* i.V.m. *IFRS 7 Finanzinstrumente: Angaben* am 27. November 2009 hat die EU zusätzliche verpflichtende Anhangangaben für Versicherungsunternehmen für verbindlich erklärt. Durch die Änderungen an IFRS 4 und IFRS 7 werden genauere Angaben zur Bewertung zum beizulegenden Zeitwert und zum Liquiditätsrisiko bei Finanzinstrumenten vorgeschrieben. Die Änderungen sind für Geschäftsjahre mit Beginn ab dem 1. Januar 2009 – und somit bereits in den IFRS-Konzernabschlüssen zum 31. Dezember 2009 – anzuwenden.

■ Am 1. Dezember 2009 wurde im EU-Amtsblatt die Änderung an *IFRIC 9 Neubeurteilung eingebetteter Derivate* und *IAS 39 Finanzinstrumente: Ansatz und Bewertung* veröffentlicht. Die Änderungen sind für Geschäftsjahre mit Beginn nach dem 31. Dezember 2008 verpflichtend anzuwenden.

Hiernach ist die Abspaltungspflicht eingebetteter Derivate von ihrem Basisvertrag bei einer Umklassifizierung finanzieller Vermögenswerte aus der Kategorie „erfolgswirksam zum beizulegenden Zeitwert bewertet“ zum Umkategorisierungszeitpunkt erneut zu prüfen. Ist das bilanzierende Unternehmen nicht in der Lage die Abspaltungspflicht erneut zu prüfen, oder kann es die Bestandteile nicht gesondert bewerten, so hat das gesamte strukturierte Produkt in der Kategorie „erfolgswirksam zum beizulegenden Zeitpunkt bewertet“ zu verbleiben.

■ Der am 26. November 2009 in EU-Recht übernommene *IFRIC 17 Sachdividenden an Eigentümer* behandelt die bilanzielle Abbildung von Sachausschüttungen. Die Interpretation stellt klar, dass für die Sachausschüttung eine Verbindlichkeit zu passivieren ist, sobald ein Beschluss der Hauptversammlung vorliegt. Die Bewertung des hingegebenen Vermögenswertes erfolgt zum Fair Value. Ergibt sich bis zur Ausschüttung eine Wertänderung, so ist diese erfolgsneutral im Eigenkapital zu erfassen. Diese Wertänderung wird erst ergebniswirksam, wenn die Ausschüttung stattgefunden hat, da dann die Verbindlichkeit und der entsprechende Vermögenswert ausgebucht werden.

Die Interpretation ist anzuwenden, wenn eine Sachausschüttung beschlossen wird oder der Empfänger ein Wahlrecht zwischen einer Bar- und einer Sachdividende hat. Außerdem müssen alle Empfänger der gleichen Gattung von Eigenkapitalinstrumenten die gleichen Rechte haben. Das bedeutet, dass IFRIC 17 nicht für sog. verdeckte Gewinnausschüttungen gilt. IFRIC 17 ist außerdem nicht anzuwenden, wenn Aktien eines Unternehmens hingegeben werden, das sowohl vor als auch nach der Ausschüttung vom ausschüttenden Unternehmen beherrscht wird.

In Deutschland kommen Sachausschüttungen bislang relativ selten vor, obwohl sie gem. § 58 Abs. 5 AktG zulässig sind. Macht ein Unternehmen hiervon Gebrauch, so ist IFRIC 17 innerhalb der EU spätestens für Geschäftsjahre anzuwenden, die nach dem 31. Oktober 2009 beginnen.

■ IFRIC 18 *Übertragung von Vermögenswerten durch einen Kunden* wurde am 27. November 2009 in EU-Recht übernommen und ist spätestens für Geschäftsjahre anzuwenden, die nach dem 31. Oktober 2009 beginnen. Die Interpretation regelt die Bilanzierung von Sachleistungen, die durch einen Kunden erbracht werden, damit eine bestimmte Leistung zur Verfügung gestellt werden kann. Die Sachleistung durch den Kunden kann auch in Zahlungsmitteln bestehen, wenn diese ausschließlich dazu verwendet werden müssen, Sachanlagen zu bauen oder zu erwerben, die anschließend dazu dienen, den Kunden an ein Netzwerk oder ähnliches anzuschließen.

Übernahme von IFRIC 18 „Übertragung von Vermögenswerten durch einen Kunden“

*Beispiel:*

Ein Energieversorgungsunternehmen bekommt von einem Kunden ein Grundstück gestellt, um darauf eine Trafostation zu errichten.

Im Kern regelt IFRIC 18, dass die Bilanzierung des Vermögenswertes beim Lieferanten – im obigen Beispiel also dem Energieversorgungsunternehmen – zu erfolgen hat. Die Bewertung erfolgt zum Fair Value. Die Gegenbuchung erfolgt als Erlös nach Maßgabe des IAS 18 Umsatzerlöse. Das bedeutet konkret: Wird nur eine einmalige Dienstleistung erbracht, wird bei Erbringung der Dienstleistung ein Erlös in Höhe des übertragenen Vermögenswertes gebucht. Erfolgt die Dienstleistung dagegen über einen längeren Zeitraum (z.B. Stromlieferung über 20 Jahre), so ist in Höhe des Zeitwertes des Vermögenswertes ein Passivposten zu bilden, der über die Vertragslaufzeit als Erlös rätierlich aufgelöst wird.

■ Am 12. November 2009 hat der IASB den ersten Teil des neuen IFRS 9 Financial Instruments herausgegeben. Hiermit wurde unter dem Titel „*Classification and Measurement*“ die erste von drei Phasen des Projekts zur Bilanzierung von Finanzinstrumenten abgeschlossen, das den derzeitigen IAS 39 „*Finanzinstrumente: Ansatz und Bewertung*“ ersetzen wird. Für Phase 2 „*Amortised Cost and Impairment*“ wurde am 5. November 2009 ein Exposure Draft veröffentlicht, der gegen Ende 2010 als Standard verabschiedet werden soll. Die dritte Phase unter dem Titel „*Hedge Accounting*“ wird dieses Projekt abschließen. Hierzu soll im ersten Quartal 2010 ein Exposure Draft erscheinen.

Verabschiedung der ersten Phase von IFRS 9 „Finanzinstrumente“ durch den IASB

Anders als noch im Entwurf des IFRS 9 vom 14. Juli 2009 (siehe hierzu IFRS-Newsletter Nr. 4/2009) wurde im nun verabschiedeten Standard die Klassifizierung und Bewertung nur für **finanzielle Vermögenswerte** geregelt. Bei der Bewertung von finanziellen Verbindlichkeiten war besonders umstritten, ob das eigene Kreditrisiko Teil der Bemessung des beizulegenden Zeitwertes sein soll. Daher hat der Board entschieden, die Behandlung von finanziellen Verbindlichkeiten zu einem späteren Zeitpunkt zu adressieren.

Kernpunkt des IFRS 9 ist die Reduzierung der vier Bewertungskategorien aus IAS 39 auf grundsätzlich zwei Kategorien:

- zu fortgeführten Anschaffungskosten (amortised cost) und
- zum beizulegenden Zeitwert (fair value) bewertet.

Die Kategorisierung erfolgt bei der erstmaligen Erfassung des finanziellen Vermögenswertes.

Ein finanzieller Vermögenswert kann nur dann zu **fortgeführten Anschaffungskosten** kategorisiert werden, wenn beide Voraussetzungen erfüllt sind:

- das allgemeine Geschäftsmodell (*business model*) des Unternehmens zielt darauf ab, den finanziellen Vermögenswert zu halten, um die vertraglich vereinbarten Cashflows daraus zu vereinnahmen und
- die Vertragsbedingungen des Vermögenswertes führen an festgelegten Zeitpunkten zu Cashflows, die ausschließlich Tilgung und Zinsen für die zur Verfügung gestellte Kredite entsprechen.

Damit werden in erster Linie finanzielle **Schuldinstrumente** wie Forderungen (bisher i.d.R. in der Kategorie *Loans and Receivables*) sowie Unternehmensanleihen (bisher i.d.R. in der Kategorie *Held-to-Maturity*) erfasst. Eine Ergebniswirkung entfalten sie nur bei einem Impairment, einer Umklassifizierung oder ihrer Ausbuchung. Alle anderen finanziellen Vermögenswerte wie **Eigenkapitalinstrumente** sind zwingend als zum beizulegenden Zeitwert (*fair value*) zu kategorisieren. Wertänderungen der Kategorie *fair value* werden grundsätzlich erfolgswirksam erfasst. Eine freiwillige Designation in die Kategorie „erfolgswirksam zum beizulegenden Zeitwert bewertet“, die sogenannte *fair value option*, ist nur dann zulässig, wenn hierdurch Inkonsistenzen in der Bewertung oder im Erfolgsausweis vermindert bzw. vermieden werden (*accounting mismatch*).

Beim **erstmaligen Ansatz** eines Eigenkapitalinstruments besteht für nicht zu Handelszwecken gehaltene Eigenkapitalinstrumente ein unwiderrufliches Wahlrecht, Wertänderungen erfolgsneutral im sonstigen Ergebnis (*fair value through other comprehensive income*) zu erfassen. Dividenden aus einem Eigenkapitalinstrument sind – anders als noch im Entwurf – erfolgswirksam zu erfassen, auch wenn das Wahlrecht zu Gunsten der erfolgsneutralen Bewertung ausgeübt wurde. Eine spätere erfolgswirksame Erfassung von Wertminderungen oder Veräußerungsgewinnen oder -verlusten bzw. das sogenannte recycling von erfolgsneutral im sonstigen Ergebnis erfassten Beträgen in die Gewinn- und Verlustrechnung ist hingegen ausgeschlossen.

Während der Entwurf ein striktes Umklassifizierungsverbot zwischen den Kategorien vorsah, ist im nun verabschiedeten Standard eine **Umklassifizierung** zwingend für finanzielle Vermögenswerte vorzunehmen, wenn sich das Geschäftsmodell des Unternehmens zur Steuerung der Finanzinstrumente ändert, z.B. weil Forderungen nicht mehr gehalten werden, um daraus Zinserträge zu vereinnahmen, sondern Wertsteigerungen durch einen Verkauf, weil das Unternehmen bspw. sein Geschäftsmodell ändert und einen Handel mit Forderungen betreibt. Durch die *Application Guidance* im Anhang B zum IFRS 9 wird jedoch klargestellt, dass solche Veränderungen nur sehr selten vorkommen. Eine Änderung des Geschäftsmodells, die zu einer Umklassifizierung führt, muss vor dem Umklassifizierungszeitpunkt beschlossen worden sein. Die Umklassifizierung ist erst in der nach der Änderung des Geschäftsmodells beginnenden Berichtsperiode vorzunehmen.

**Eingebettete Derivate** in strukturierten Produkten mit einem finanziellen Basisvertrag sind grundsätzlich nicht mehr, wie in IAS 39, vom Basisvertrag zu trennen, sondern werden als einheitliches Finanzinstrument klassifiziert und bewertet. Wenn das Derivat unabhängig vom Basisvertrag übertragbar ist oder mit einer anderen Vertragspartei vereinbart wurde, ist es nicht als ein eingebettetes Derivat, sondern als ein eigenständiges Finanzinstrument zu betrachten und somit getrennt zu bilanzieren. Ist der Basisvertrag kein Finanzinstrument i. S. d. IFRS 9 bzw. des IAS 39, so sind zur Beurteilung einer Trennungspflicht die bisher gültigen Regelungen des IAS 39 heranzuziehen.

Die Vorschriften des IFRS 9 sind verpflichtend ab dem 01. Januar 2013 anzuwenden. Eine freiwillige vorzeitige Anwendung bereits für 2009 ist zulässig. Für Unternehmen in der EU ist allerdings

eine freiwillige vorzeitige Anwendung des IFRS 9 aufgrund eines fehlenden Endorsements nicht möglich. Die Europäische Kommission hat sich am 12. November 2009 dazu entschieden, die Übernahme von IFRS 9 in europäisches Recht auf unbestimmte Zeit zurückzustellen, um die Ergebnisse des IAS 39-Ersatzes genauer abzuwägen.

■ Am 04. November 2009 hat der IASB Änderungen an IAS 24 veröffentlicht. Durch die Änderungen wurde die Definition der nahe stehenden Unternehmen und Personen grundlegend überarbeitet. Auch ergeben sich Ausnahmen von der Offenlegungspflicht für Unternehmen, an denen der Staat beteiligt ist (*state-controlled entities*).

Bisher mussten alle Informationen zu Geschäftsvorfällen mit Unternehmen, die ebenfalls vom selben Staat wie das Unternehmen selbst kontrolliert bzw. wesentlich beeinflusst werden konnten, offengelegt werden. Mit der Änderung des IAS 24 wurde diese Regelung entschärft. Auf die Angabepflicht kann verzichtet werden, wenn die Beschaffung dieser Informationen nur unter erheblichen Kostenaufwand möglich oder die Angaben nur wenig informativ sind.

Die Änderungen des IAS 24 sind ab dem 01. Januar 2011 verpflichtend anzuwenden. Eine frühere Anwendung ist gestattet. Für Unternehmen in der EU sind diese Neuregelungen erst nach einem Endorsement anwendbar, das bislang noch aussteht.

■ Am 26. November 2009 hat der IASB eine Änderung an IFRIC 14 vorgenommen, die aber nach Meinung des IASB nur in seltenen Fällen relevant ist. Sie betrifft Pensionspläne, für die Mindestfinanzierungsvorschriften existieren. Leistet das Unternehmen für die Beiträge Vorauszahlungen, so darf es dafür einen Vermögenswert aktivieren. In der bisherigen Fassung des IFRIC 14 durfte ein Überschuss der geleisteten Beiträge über die voraussichtlichen Kosten für einen Pensionsplan mit Mindestdotierungspflichten nicht aktiviert werden, was aber vom Board nicht beabsichtigt war.

Die Änderung soll für Geschäftsjahre mit Beginn ab dem 1. Januar 2011 anzuwenden sein. Eine frühere Anwendung ist zulässig. Die Übernahme der Änderung in EU-Recht steht noch aus und wird für das zweite Quartal 2010 erwartet.

■ IFRIC 19 wurde am 26. November 2009 vom IASB verabschiedet. Die Interpretation findet Anwendung beim Tausch von Fremdkapital in Eigenkapitalinstrumente eines Emittenten (sog. Debt-Equity-Swap). Dabei kommt es nicht darauf an, ob die Verbindlichkeit vollständig oder nur partiell getilgt wird. In IFRIC 19 wird klargestellt, dass die Eigenkapitalinstrumente des Unternehmens, die im Zuge der Umwandlung ausgegeben werden, als Teil des gezahlten Entgelts zur Tilgung der finanziellen Verbindlichkeit anzusehen sind. Die ausgegebenen Eigenkapitalinstrumente werden mit ihrem Fair Value bewertet. Kann dieser nicht bestimmt werden, so sind die Eigenkapitalinstrumente mit dem Fair Value der getilgten Verbindlichkeit zu bewerten. Eine etwaige Differenz zwischen dem Buchwert der Verbindlichkeit und dem Fair Value der Anteile wird erfolgswirksam erfasst.

Die Interpretation tritt für Geschäftsjahre in Kraft, die am oder nach dem 1. Juli 2010 beginnen. Mit einer Übernahme von IFRIC 19 in EU-Recht wird derzeit für das zweite Quartal 2010 gerechnet.

Änderungen an IAS 24  
„Angaben über Beziehungen zu nahe stehenden Unternehmen und Personen“

Änderungen an IFRIC 14  
„IAS 19 – Die Begrenzung eines leistungsorientierten Vermögenswertes, Mindestdotierungspflichten und ihre Wechselwirkung“

Verabschiedung von IFRIC 19  
„Extinguishing Financial Liabilities with Equity Instruments“

## Veröffentlichung des ED/2009/12 „Financial Instruments: Amortised Cost and Impairment“

## Darstellung von drei Bilanzen bei Änderung von Rechnungslegungsmethoden, rückwirkender Anpassung von Abschlussposten oder Umgliederungen

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

■ Mit dem vom IASB am 5. November 2009 veröffentlichten ED/2009/12 *Financial Instruments: Amortised Cost and Impairment* (fortgeführte Anschaffungskosten und Wertminderung von Finanzinstrumenten) geht das Projekt zur vollständigen Erneuerung des IAS 39 in die zweite Phase. Die Kommentierungsfrist für den Exposure Draft endet am 30. Juni 2010. Einzelheiten zu diesem Entwurf werden im ersten IFRS-Newsletter des Jahres 2010 erläutert.

■ IAS 1 (2007), der erstmalig in Geschäftsjahren anzuwenden ist, die am oder nach dem 1.1.2009 beginnen, sieht unter anderem vor, dass bei Änderungen von Rechnungslegungsmethoden, Korrekturen von Abschlussposten oder Umgliederungen mindestens drei Bilanzen darzustellen sind: Wird folglich im Jahresabschluss zum 31. Dezember 2009 eine solche Änderung vorgenommen, sind die Bilanzen zum 31. Dezember 2009, zum 31. Dezember 2008 sowie zum 1. Januar 2008 einschließlich der entsprechenden Anhangangaben zu präsentieren. Für die übrigen Abschlussbestandteile bleibt es bei der Darstellung des Geschäftsjahres und des Vorjahres.

Die Umsetzung der Neuregelung ist nach bisher herrschender Meinung nur auf Änderungen anzuwenden, die sich auf die Bilanz beziehen. Die erstmalige Anwendung von IFRS 8, Änderungen des IFRS 7 oder Änderungen, die nur die Gesamtergebnisrechnung des laufenden Geschäftsjahres und des Vorjahres betreffen, führen grundsätzlich nicht zu der erweiterten Darstellung, weil diese Änderungen keine wesentliche Auswirkung auf die Bilanz haben. In diesem Fall ist es aber erforderlich, im Anhang zu erläutern, dass aufgrund der unwesentlichen Auswirkungen auf die Bilanz die Darstellung einer dritten Bilanz unterblieben ist.

Die bei der Aufstellung einer dritten Bilanz notwendigen zusätzlichen Anhangangaben betreffen nur die jeweils geänderten Posten.

## 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

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)