



Newsletter

Sonderausgabe IFRS-News 2009

Januar 2010

Editorial

Sehr geehrte Damen und Herren,

Das International Accounting Standards Board (IASB) und die EU-Kommission waren in den Jahren 2008 und 2009 sehr aktiv, um Unternehmen, die nach International Financial Reporting Standards, wie sie in der EU anzuwenden sind, Rechnung legen, mit einer Vielzahl von neuen Standards und Interpretationen zu überraschen. Ein Großteil der Neuerungen tritt bereits am 01.01.2009 in Kraft. Der Umfang der für 2009 relevanten Änderungen ist erheblich und in einigen Bereichen wesentlich bzw. grundsätzlich.

Aus diesem Grund betrachten wir es als wichtig, Ihnen zum heutigen Zeitpunkt, nämlich in der Phase der Abschlusserstellung 2009, einen komprimierten Überblick über die relevanten Neuerungen zur Verfügung zu stellen. Bei den nachfolgenden Ausführungen bitten wir Sie zu beachten, dass es sich hierbei nicht um eine abschließende Analyse oder Erläuterung der betreffenden Neuerungen handelt. Vielmehr werden lediglich die Hauptaspekte der Änderungen beleuchtet. Für die Anwendung der Neuerungen sowie für anstehende Entscheidungen sind die betreffenden Standards und Interpretationen in ihrem jeweiligen Wortlaut maßgeblich.

Gerne stehen Ihnen bei der Umsetzung der Änderungen/Neuerungen bzw. generell bei Fragen im Hinblick auf die Anwendung der IFRS die Mitglieder unseres AWT Horwath IFRS-Fachpools hilfreich zur Seite.

Mit den besten Grüßen
Ihre
Barbara Erdt



Barbara Erdt

Inhalt

Annual Improvement Project 2008

- IFRS 5: Zur Veräußerung gehaltene langfristige Vermögenswerte und aufgegebenen Geschäftsbereiche
- IAS 1: Darstellung des Abschlusses
- IAS 16: Sachanlagen/IAS 7: Kapitalflussrechnung
- IAS 19: Leistungen an Arbeitnehmer
- IAS 20: Bilanzierung und Darstellung von Zuwendungen der öffentlichen Hand
- IAS 23: Fremdkapitalkosten
- IAS 27: Konzern- und Einzelabschlüsse
- IAS 28: Anteile an assoziierten Unternehmen
- IAS 31: Anteile an Gemeinschaftsunternehmen
- IAS 36: Wertminderung von Vermögenswerten
- IAS 38: Immaterielle Vermögenswerte
- IAS 39: Finanzinstrumente: Ansatz und Bewertung
- IAS 40: Als Finanzinvestition gehaltene Immobilien

Weitere Standards und Interpretationen, die im Jahr 2009 anzuwenden sind

- IFRIC 11: Geschäfte mit eigenen Aktien und Aktien von Konzernunternehmen
- IFRS 8: Geschäftssegmente
- IAS 23: Fremdkapitalkosten
- IFRS 2: Anteilsbasierte Vergütung
- IFRIC 13: Kundenbindungsprogramme
- IFRIC 14: Die Begrenzung eines leistungsorientierten Vermögenswertes, Mindestdotierungsverpflichtungen und ihre Wechselwirkung
- IAS 1: Darstellung des Abschlusses
- IAS 32: Finanzinstrumente: Darstellung/IAS 1: Darstellung des Abschlusses
- IFRS 1: Erstmalige Anwendung der IFRS/IAS 27: Konzern- und Einzelabschluss
- IFRIC 12: Dienstleistungskonzessionsvereinbarungen
- IFRIC 16: Absicherung einer Nettoinvestition in einen ausländischen Geschäftsbetrieb
- IAS 27: Konzern- und Einzelabschlüsse
- IFRS 3: Unternehmenszusammenschlüsse
- IAS 39: Finanzinstrumente: Ansatz und Bewertung/IFRS 7: Finanzinstrumente: Angaben
- IAS 39: Finanzinstrumente: Ansatz und Bewertung
- IFRIC 17: Sachdividenden an Eigentümer
- IFRIC 18: Übertragung von Vermögenswerten durch einen Kunden
- IFRS 4: Versicherungsverträge/IFRS 7: Finanzinstrumente: Angaben
- IFRIC 9: Neubeurteilung eingebetteter Derivate/IAS 39: Finanzinstrumente: Ansatz und Bewertung



ANNUAL IMPROVEMENT PROJECT 2008

Das International Accounting Standards Board (IASB) hat Ende Mai 2008 im Rahmen seiner jährlichen Aktualisierung Verbesserungen an den International Financial Reporting Standards veröffentlicht. Diese umfassen zahlreiche Änderungen an diversen Standards, wobei es sich zum einen um Änderungen im Bereich Ansatz, Darstellung und Bewertung und zum anderen um redaktionelle Änderungen handelt.

Mit der Verordnung (EG) Nr. 70/2009 vom 23.01.2009 wurden diese Aktualisierungen in EU-Recht übernommen. Der wesentliche Teil der Neuerungen ist bereits für Geschäftsjahre anzuwenden, die nach dem 31.12.2008 beginnen, d.h. bereits für Geschäftsjahre ab **01.01.2009**. Ein Teil der Änderungen gilt erst für **nach dem 30.06.2009** beginnende Geschäftsjahre.

Im Folgenden werden ausschließlich die wesentlichsten Änderungen im Bereich **Ansatz, Darstellung und Bewertung** erläutert. Auf eine Darstellung der redaktionellen Änderungen wird verzichtet.

■ IFRS 5: Zur Veräußerung gehaltene langfristige Vermögenswerte und aufgegebene Geschäftsbereiche

Ein Unternehmen, das an einen Verkaufsplan gebunden ist, der den Verlust der Beherrschung eines Tochterunternehmens zur Folge hat, hat alle Vermögenswerte und Schulden dieses Tochterunternehmens als "zur Veräußerung gehalten" einzustufen, sofern die Kriterien des IFRS 5.6-8 erfüllt sind, und zwar unabhängig davon, ob das Unternehmen auch nach dem Verkauf eine nicht-

kontrollierende Beteiligung am ehemaligen Tochterunternehmen behalten hat. Die Änderung ist erstmals für Geschäftsjahre anzuwenden, die am oder nach dem 01.07.2009 beginnen. Eine frühere Anwendung ist zulässig. Diese Änderung ist jedoch nicht auf Berichtsperioden eines vor dem 01.07.2009 beginnenden Geschäftsjahres anzuwenden, es sei denn, IFRS 27 (überarbeitet

Mai 2008) wird ebenfalls angewandt. Wenn ein Unternehmen diese Änderung vor dem 01.07.2009 anwendet, hat es diese Tatsache anzugeben. Ein Unternehmen wendet die Änderungen künftig ab dem Datum an, an dem es IFRS 5 erstmals zugrunde legt, und zwar vorbehaltlich der Übergangsbestimmungen von IAS 27.45 (überarbeitet Mai 2008). ■

■ IAS 1: Darstellung des Abschlusses

Der Kategorie "held for trading" zugeordnete Finanzinstrumente müssen nicht generell als kurzfristige Vermögenswerte und Schulden klassifiziert werden. Insbesondere sog. "freistehen-

de Derivate", die der Kategorie "held for trading" zugeordnet werden, werden künftig nur dann als kurzfristig ausgewiesen, wenn ihre Haltedauer voraussichtlich weniger als 12 Monate beträgt.

Die Änderung ist erstmals für Geschäftsjahre anzuwenden, die am 01.01.2009 oder danach beginnen. Eine frühere Anwendung ist zulässig, aber anzugeben. ■

■ IAS 16: Sachanlagen / IAS 7 Kapitalflussrechnung

Vermögenswerte, die im Rahmen ihrer gewöhnlichen Geschäftstätigkeit zunächst vermietet und im Anschluss daran verkauft werden, sind in das Vorratsvermögen umzugliedern, wenn die Vermietung beendet ist und eine Veräußerungsabsicht für die Vermögens-

werte besteht. IFRS 5 findet hierauf keine Anwendung. Der Verkaufserlös wird unter Anwendung von IAS 18 als Umsatzerlös ausgewiesen. In der Kapitalflussrechnung sind die Mieteinnahmen und die Verkaufserlöse dieser Vermögenswerte im Cashflow aus be-

trieblicher Tätigkeit auszuweisen. Die Änderungen sind erstmals für Geschäftsjahre anzuwenden, die am 01.01.2009 oder danach beginnen. Eine frühere gleichzeitige Anwendung beider Standardänderungen ist zulässig, aber anzugeben. ■

■ IAS 19: Leistungen an Arbeitnehmer

Zum einen wurde der Begriff "Ertrag aus Planvermögen" dergestalt angepasst, dass Administrationskosten nur dann berücksichtigt werden, wenn sie nicht bereits in die Berechnung der Pensionsverpflichtung eingeflossen sind.

Zum anderen beziehen sich weitere Änderungen im IAS 19 auf die Abgren-

zung von Plankürzungen und negativem nachzuerrechnendem Dienstzeitaufwand. Beziehen sich Plananpassungen auf Ansprüche aus bereits erbrachten Leistungen, handelt es sich bei dem daraus resultierenden Effekt um einen negativen nachzuerrechnenden Dienstzeitaufwand. Werden aufgrund von Plananpassungen die

Ansprüche des Arbeitnehmers für künftige Arbeitsleistungen gekürzt, ist der Effekt als Plankürzung zu erfassen. Die Änderungen sind erstmals für Geschäftsjahre anzuwenden, die am 01.01.2009 oder danach beginnen. Für einen Teil der Änderungen ist eine frühere Anwendung zulässig, aber anzugeben. ■



ANNUAL IMPROVEMENT PROJECT 2008 - Fortsetzung

■ IAS 20: Bilanzierung und Darstellung von Zuwendungen der öffentlichen Hand

Un- oder unterverzinsliche Darlehen aus öffentlicher Hand sind in Übereinstimmung mit IAS 39 bei der Erstverbuchung zum fair value, d.h. mit dem marktgerecht abgezinsten Betrag einzubuchen. Die Differenz zum Auszahlungsbetrag wird als Zuwendung der

öffentlichen Hand ggfs. passivisch abgegrenzt und über die Laufzeit erfolgswirksam aufgelöst. Die Aufzinsung des Darlehens stellt einen entsprechenden Aufwand dar.

Die Änderungen sind erstmals prospektiv auf öffentliche Darlehen anzu-

wenden, die ein Unternehmen in einem nach dem 01.01.2009 oder danach beginnenden Geschäftsjahr erhalten hat. Eine frühere Anwendung ist zulässig, aber anzugeben. ■

■ IAS 23: Fremdkapitalkosten

Die Definition der Fremdkapitalkosten wurde dahingehend geändert, dass nun explizit auch die nach der Effektivzinsmethode berechneten Zinsen

gem. IAS 39 benannt sind und zu den Fremdkapitalkosten gehören.

Die Änderungen sind erstmals für Geschäftsjahre anzuwenden, die am

01.01.2009 oder danach beginnen. Eine frühere Anwendung ist zulässig, aber anzugeben. ■

■ IAS 27: Konzern- und Einzelabschlüsse

Die Änderung in IAS 27 betrifft die Bewertung von Anteilen an Tochterunternehmen, Joint Ventures und assoziierten Unternehmen im IFRS-Einzelabschluss. Soweit die Anteile nicht gem. IFRS 5 als "held for sale" zu klassifizieren sind, kann die Bewertung wahlweise zu Anschaffungskosten oder in Übereinstimmung mit IAS 39 erfolgen.

Soweit die Bewertung zu Anschaffungskosten erfolgt ist und in der Folgezeit eine Klassifizierung der Anteile gem. IFRS 5 als "held for sale" vorzunehmen ist, hat die Folgebewertung nach den Regeln des IFRS 5 stattzufinden. Wurden die Anteile ursprünglich nach IAS 39 bewertet, so ist diese Bewertung im Fall der Klassifizierung

nach IFRS 5 als "held for sale" beizubehalten.

Die Änderungen sind prospektiv ab dem Datum der erstmaligen Anwendung von IFRS 5 in der ersten Berichtsperiode eines am 01.01.2009 oder danach beginnenden Geschäftsjahres anzuwenden. Eine frühere Anwendung ist zulässig, aber anzugeben. ■

■ IAS 28: Anteile an assoziierten Unternehmen

Wertminderungen auf den Buchwert der Anteile an assoziierten Unternehmen sind auf den Buchwert als Ganzes vorzunehmen und nicht auf die einzelnen hinter diesem Wert stehenden Vermögenswerte. Dies bedeutet, dass kein separater Wertminderungstest für einen hinter dem Buchwert stehenden

Firmenwert vorzunehmen ist. Die Wertminderungen auf den Buchwert der Anteile an assoziierten Unternehmen unterliegen somit keinem Wertaufholungsverbot.

Die Änderungen sind erstmals für Geschäftsjahre anzuwenden, die am 01.01.2009 oder danach beginnen. Eine frühere Anwendung ist zulässig.

Falls ein Unternehmen die Änderungen auf eine frühere Periode anwendet, so hat es dies anzugeben und die entsprechenden Änderungen in IFRS 7.3, IAS 31.1 und IAS 32.4 (überarbeitet Mai 2008) gleichzeitig anzuwenden. Die Änderungen können prospektiv angewendet werden. ■

■ IAS 31: Anteile an Gemeinschaftsunternehmen

Falls ein Joint Venture gem. IAS 39 mit dem beizulegenden Zeitwert bewertet wird, findet IAS 31 hierauf nur insoweit Anwendung, als Angaben zu den Verpflichtungen des Partnerunternehmens sowie die zusammengefassten Angaben zu den Vermögenswerten,

Schulden, Erträgen und Aufwendungen zu machen sind.

Die Änderungen sind erstmals für Geschäftsjahre anzuwenden, die am 01.01.2009 oder danach beginnen. Eine frühere Anwendung ist zulässig. Falls ein Unternehmen die Änderun-

gen auf eine frühere Periode anwendet, so hat es dies anzugeben und die entsprechenden Änderungen in IFRS 7.3, IAS 28.1 und IAS 32.4 (überarbeitet Mai 2008) gleichzeitig anzuwenden. Die Änderungen können prospektiv angewendet werden. ■



ANNUAL IMPROVEMENT PROJECT 2008 - Fortsetzung

■ IAS 36: Wertminderung von Vermögenswerten

Die Änderungen in IAS 36 betreffen Angabepflichten bei der Ermittlung des erzielbaren Betrags auf Basis des beizulegenden Zeitwerts abzgl. Veräußerungskosten. Insbesondere han-

delt es sich um Angaben für den Fall, dass der beizulegende Zeitwert abzgl. Veräußerungskosten mittels eines DCF-Verfahrens ermittelt wird. Die Änderungen sind erstmals für Ge-

schäftsjahre anzuwenden, die am 01.01.2009 oder danach beginnen. Eine frühere Anwendung ist zulässig, aber anzugeben. ■

■ IAS 38: Immaterielle Vermögenswerte

Kosten für erhaltene Güter oder bezogene Dienstleistungen für Werbekampagnen und verkaufsfördernde Maßnahmen (einschließlich Versandhauskataloge) sind als Aufwand zu erfassen, wenn die Güter für das Unternehmen verfügbar sind bzw. das Unternehmen die entsprechende Dienstlei-

stung erhält und nicht erst, wenn der entsprechende Umsatz erzielt wird. Zudem wurde IAS 38 durch Streichung des letzten Satzes in IAS 38.98 klarstellend dahingehend angepasst, dass nun auch für immaterielle Vermögenswerte mit einer bestimmten Nutzungsdauer zu prüfen ist, ob nicht

auch z. B. eine leistungsabhängige Abschreibung erforderlich ist. Die Änderungen sind erstmals für Geschäftsjahre anzuwenden, die am 01.01.2009 oder danach beginnen. Eine frühere Anwendung ist zulässig, aber anzugeben. ■

■ IAS 39: Finanzinstrumente: Ansatz und Bewertung

Durch Einfügung von IAS 39.50 A wird klargestellt, dass zum einen ein Derivat, das nicht mehr als Sicherungsinstrument dient, als erfolgswirksam zum beizulegenden Zeitwert klassifiziert werden darf. Zum anderen darf ein erfolgswirksam zum beizulegen-

den Zeitwert klassifiziertes Finanzinstrument als Sicherungsinstrument designiert werden. Zudem wurden Klarstellungen hinsichtlich der Designation und Dokumentation von Sicherungsbeziehungen auf Segmentebene und des anzuwenden-

den Effektivzinses bei der Auflösung von Fair Value Hedges getroffen. Die Änderungen sind erstmals für Geschäftsjahre anzuwenden, die am 01.01.2009 oder danach beginnen. Eine frühere Anwendung ist zulässig, aber anzugeben. ■

■ IAS 40: Als Finanzinvestition gehaltene Immobilien

Eine in der Herstellung befindliche Immobilie, die als Finanzinvestition gehalten wird, kann infolge der Änderung des IAS 40 nun bereits während der Bauphase zum beizulegenden Zeitwert bewertet werden, wenn dieser verlässlich ermittelt werden kann. Ein Unternehmen kann die Änderungen prospektiv erstmals in der ersten

Berichtsperiode eines am 01.01.2009 oder danach beginnenden Geschäftsjahres anwenden. Ein Unternehmen kann die Änderungen auf sich noch in der Erstellung befindliche als Finanzinvestition gehaltene Immobilien für Stichtage vor dem 01.01.2009 anwenden, sofern die jeweils beizulegenden Zeitwerte der sich

noch in Erstellung befindlichen als Finanzinvestition gehaltenen Immobilien zu den jeweiligen Stichtagen bestimmt wurden. Eine frühere Anwendung ist zulässig, aber anzugeben. Gleichzeitig sind die Änderungen des IAS 16.5 und 16.81 E anzuwenden. ■



WEITERE STANDARDS UND INTERPRETATIONEN, DIE IM JAHR 2009 ANZUWENDEN SIND (in chronologischer Reihenfolge der EU-Verordnungen)

■ IFRIC 11: Geschäfte mit eigenen Aktien und Aktien von Konzernunternehmen

Das IASB hat im November 2006 IFRIC 11 "Geschäfte mit eigenen Aktien und Aktien von Konzernunternehmen" veröffentlicht, welcher mit Verordnung (EG) 611/2007 vom 01.06.2007 in europäisches Recht übernommen wurde. IFRIC 11 ist spätestens mit Beginn des Geschäftsjahres 2008 anzuwenden. Abweichend davon müssen Unternehmen, deren Geschäftsjahr im Januar

oder Februar beginnt, IFRIC 11 spätestens mit Beginn des Geschäftsjahres 2009 anwenden.

IFRIC 11 regelt, wie IFRS 2 auf anteilsbasierte Vergütungstransaktionen anzuwenden ist, die die eigenen Eigenkapitalinstrumente des Unternehmens oder Eigenkapitalinstrumente eines anderen Unternehmens derselben Gruppe, z. B. des Mutterunternehmens,

involvierem. Die Interpretation war notwendig, da es bis dato keine Regelung für die Bilanzierung von anteilsbasierten Vergütungstransaktionen im Abschluss des Unternehmens gab, falls ein Unternehmen Güter und Dienstleistungen als Gegenleistung für Eigenkapitalinstrumente der Muttergesellschaft des Unternehmens erhalten hat. ■

■ IFRS 8: Geschäftssegmente

Der vom IASB im November 2006 veröffentlichte IFRS 8 wurde mit der Verordnung (EG) Nr. 1358/2007 vom 21.11.2007 in europäisches Recht übernommen.

IFRS 8 ist erstmals für Geschäftsjahre anzuwenden, die am 01.01.2009 oder danach beginnen, und ersetzt IAS 14. Eine frühere Anwendung ist zulässig, aber anzugeben.

Die wesentlichen Änderungen des IFRS 8 im Vergleich zu IAS 14 betreffen folgende Punkte: Nach IFRS 8 ist für die Segmentberichterstattung künftig

ausschließlich der sog. "Management Approach" anzuwenden. Dies bedeutet, dass das Berichtsformat der Segmentberichterstattung dem internen Managementberichtformat entspricht und somit eine Annäherung von interner und externer Berichterstattung stattfindet. Künftig entfällt die Unterscheidung in primäre und sekundäre Segmente. Die Berichterstattung erfolgt ausschließlich auf Basis der operativen Segmente.

Eine weitere wesentliche Änderung gegenüber IAS 14 liegt darin, dass

nach IFRS 8 die im Rahmen der Segmentberichterstattung darzustellenden Segmentzahlen den Zahlen entsprechen müssen, die dem Management als Entscheidungsgrundlage dienen. Hierbei ist es irrelevant, ob diese internen Zahlen IFRS-konform sind oder nicht. Umfangreiche Erläuterungen sind somit erforderlich. Eine Ausnahme von der Bewertung nach dem sog. "Management Approach" bilden die Erlöse aus Verkäufen an externe Kunden sowie die Informationen über geographische Bereiche. ■

■ IAS 23: Fremdkapitalkosten

Das IASB veröffentlichte im März 2007 eine überarbeitete Fassung des IAS 23, der mit der Verordnung (EG) Nr. 1260/2008 vom 10.12.2008 in europäisches Recht übernommen wurde.

Der überarbeitete IAS 23 ist erstmals für Geschäftsjahre anzuwenden, die

am 01.01.2009 oder danach beginnen. Eine frühere Anwendung ist zulässig, aber anzugeben.

Nach der überarbeiteten Fassung des IAS 23 sind Fremdkapitalkosten, die direkt dem Erwerb, dem Bau oder der Herstellung eines qualifizierten Vermö-

genswerts zugeordnet werden können, nicht mehr als Aufwand zu erfassen, sondern sind als Teil der Anschaffungs- oder Herstellungskosten des Vermögenswerts aktivierungspflichtig. Andere Fremdkapitalkosten sollten als Aufwand erfasst werden. ■

■ IFRS 2: Anteilsbasierte Vergütung

Das IASB veröffentlichte im Januar 2008 Änderungen am IFRS 2, die mit der Verordnung (EG) Nr. 1261/2008 vom 16.12.2008 in europäisches Recht übernommen wurden. Die Neuerungen des IFRS 2 sind erst-

mal für Geschäftsjahre anzuwenden, die am 01.01.2009 oder danach beginnen. Eine frühere Anwendung ist zulässig, aber anzugeben.

Die Änderung des IFRS 2 klärt, was unter Ausübungsbedingungen zu verste-

hen ist, wie Nicht-Ausübungsbedingungen zu bilanzieren sind und wie Annullierungen anteilsbasierter Vergütungsvereinbarungen vom Unternehmen oder der Gegenpartei zu verbuchen sind. ■



WEITERE STANDARDS UND INTERPRETATIONEN - Fortsetzung

■ IFRIC 13: Kundenbindungsprogramme

Das IASB veröffentlichte im Juli 2007 die IFRIC Interpretation 13 "Kundenbindungsprogramme", die mit der Verordnung (EG) Nr. 1262/2008 vom 16.12.2008 in europäisches Recht übernommen wurde.

IFRIC 13 ist erstmals für Geschäftsjahre anzuwenden, die am 01.01.2009 oder danach beginnen. Eine frühere Anwendung ist zulässig, aber anzugeben. Mit IFRIC 13 werden die in der Praxis bestehenden Inkongruenzen bei der

Rechnungslegung von freien oder diskontierten Gütern oder Dienstleistungen beseitigt, die im Rahmen von Kundenbindungsprogrammen angeboten bzw. erbracht werden, und mit denen Unternehmen ihre Kunden in Form von Sammelpunkten, Flugmeilen oder sonstigen Vergünstigungen beim Verkauf von Gütern oder Dienstleistungen belohnen.

IFRIC 13 betrachtet die Verkaufstransaktion, die der Prämien-gewährung zu-

grunde liegt, als Mehrkomponentengeschäft. Dementsprechend ist der auf die Prämienkomponente entfallende Umsatzerlös zum fair value zu bewerten und passivisch abzugrenzen. Der Umsatzerlös aus der Prämien-gewährung wird erst realisiert, wenn das Unternehmen seine Verpflichtung aus der Prämien-gewährung erfüllt oder die Prämie verfallen ist. ■

■ IFRIC 14: Die Begrenzung eines leistungsorientierten Vermögenswertes, Mindestdotierungsverpflichtungen und ihre Wechselwirkung

Das IASB veröffentlichte im Juli 2007 IFRIC 14 "Die Begrenzung eines leistungsorientierten Vermögenswertes, Mindestdotierungsverpflichtungen und ihre Wechselwirkung", die mit der Verordnung (EG) Nr. 1263/2008 vom 16.12.2008 in europäisches Recht übernommen wurde. Sie ist erstmals für Geschäftsjahre anzuwenden, die am 01.01.2009 oder danach beginnen.

Eine frühere Anwendung ist zulässig. IFRIC 14 stellt einige Bestimmungen des IAS 19 klar, in denen es um die Bewertung eines Vermögenswertes bei leistungsorientierten Alters-versorgungsplänen im Fall einer Mindestdotierungspflicht geht. Ein leistungsorientierter Vermögenswert liegt vor, wenn der beizulegende Zeitwert des Planvermögens den Barwert der leistungs-

orientierten Verpflichtung übersteigt. IAS 19 beschränkt die Bewertung eines leistungsorientierten Vermögenswertes auf den Barwert eines wirtschaftlichen Nutzens, welcher in Form von Rückerstattungen aus dem Plan oder Minderungen künftiger Beitragszahlungen zur Verfügung steht und durch Mindestdotierungsverpflichtungen beeinflusst werden kann. ■

■ IAS 1: Darstellung des Abschlusses

Das IASB veröffentlichte im September 2007 eine überarbeitete Fassung des IAS 1, welche mit der Verordnung (EG) Nr. 1274/2008 vom 17.12.2008 in europäisches Recht übernommen wurde. IAS 1 in seiner überarbeiteten Version ist erstmals auf Geschäftsjahre anzuwenden, die am 01.01.2009 oder danach beginnen. Eine frühere Anwendung ist zulässig, aber anzugeben. Die Abschlussbestandteile "balance sheet" und "cash flow statement" sind in "statement of financial position" und "statement of cash flows" umbenannt worden.

Wenn nach IFRS eine rückwirkende Anpassung der Vorjahreszahlen z. B.

aufgrund von Änderungen von Bilanzierungsmethoden erforderlich ist, ist nunmehr eine weitere Bilanz zum Beginn des Vorjahres aufzustellen. Neu in IAS 1 ist auch die Unterscheidung von Eigenkapitalveränderungen aus Transaktionen mit Gesellschaftern und sonstigen Eigenkapitalveränderungen. Nur die erstgenannten Eigenkapitalveränderungen sind künftig in der Eigenkapitalveränderungsrechnung zu zeigen. Alle anderen Eigenkapitalveränderungen sind in der sog. Gesamtergebnisrechnung erfasst.

Für die Darstellung der Gesamtergebnisrechnung besteht die Wahl zwischen zwei Formaten. Nach dem sog.

"one statement approach" werden die ergebniswirksamen Aufwendungen und Erträge und die nicht ergebniswirksamen Einkommensbestandteile in einem einheitlichen Rechenwerk gezeigt, dessen Summe das sog. "Gesamtergebnis" bildet. Entsprechend dem sog. "two statement approach" erfolgt im Rahmen einer ersten Aufstellung (GuV) die Ermittlung des Periodenergebnisses und in einer zweiten (Gesamtergebnisrechnung) die Überleitung vom Periodenergebnis zum Gesamtergebnis durch Erfassung der nicht ergebniswirksamen Einkommensbestandteile. ■



WEITERE STANDARDS UND INTERPRETATIONEN - Fortsetzung

■ IAS 32: Finanzinstrumente: Darstellung / IAS 1: Darstellung des Abschlusses

Das IASB veröffentlichte im Februar 2008 unter dem Titel „Kündbare Finanzinstrumente und bei Liquidation entstehende Verpflichtungen“ Änderungen an IAS 32 und IAS 1, welche mit der Verordnung (EG) Nr. 53/2009 vom 21.01.2009 in europäisches Recht übernommen wurden.

Die Änderungen sind erstmals für Geschäftsjahre anzuwenden, die am 01.01.2009 oder danach beginnen. Eine frühere Anwendung ist zulässig, aber anzugeben. Wendet ein Unternehmen die Änderungen bereits zu ei-

nem früheren Zeitpunkt an, sind die damit verbundenen Änderungen in IAS 1, IAS 39, IFRS 7 und IFRIC 2 gleichzeitig anzuwenden.

Durch diese Änderungen soll insbesondere der Eigenkapitalausweis bei Personengesellschaften wieder ermöglicht werden.

Durch die Neuerungen in IAS 32 ergeben sich grundsätzlich keine Änderungen in der Abgrenzung von Eigenkapital und Fremdkapital. Vielmehr wurde fallbezogen geregelt, dass kündbare Finanzinstrumente und Finanzinstru-

mente, die im Fall der Liquidation des emittierenden Unternehmens einen Residualanspruch des Inhabers des Finanzinstruments gegen das Unternehmen begründen, als Eigenkapital klassifiziert werden, wenn bestimmte im Standard genau definierte Bedingungen kumulativ erfüllt werden.

Zu beachten gilt, dass diese Änderungen keine Auswirkung auf den Ausweis von Minderheitenanteilen an Personengesellschaften im Konzernabschluss haben. Diese werden unverändert als Fremdkapital eingeordnet. ■

■ IFRS 1: Erstmalige Anwendung der IFRS / IAS 27: Konzern- und Einzelabschluss

Das IASB veröffentlichte im Mai 2008 unter dem Titel „Anschaffungskosten von Anteilen an Tochterunternehmen, gemeinschaftlich geführten Unternehmen oder assoziierten Unternehmen“ Änderungen an IFRS 1 und IAS 27, welche mit der Verordnung (EG) Nr. 69/2009 vom 23.01.2009 in europäisches Recht übernommen wurden.

Die Änderungen sind erstmals für Geschäftsjahre anzuwenden, die am 01.01.2009 oder danach beginnen. Eine frühere Anwendung ist zulässig, aber anzugeben.

Durch die Änderungen in IFRS 1 hat ein IFRS-Erstanwender nunmehr in seinem Einzelabschluss das Wahlrecht, als

Ersatz für die Anschaffungskosten von Anteilen an Tochterunternehmen, gemeinschaftlich geführten Unternehmen oder assoziierten Unternehmen entweder den beizulegenden Zeitwert zum Zeitpunkt der IFRS-Umstellung oder den nach den vorherigen Rechnungslegungsvorschriften ermittelten Buchwert zu diesem Zeitpunkt anzusetzen.

In IAS 27 wurde die Definition der „Anschaffungskostenmethode“ gestrichen. Dies bedeutet, dass ein Anteilseigner sämtliche Dividenden aus Tochterunternehmen, gemeinschaftlich geführten Unternehmen oder assoziierten Unternehmen in seinem Ein-

zelabschluss als Ertrag erfassen muss, auch wenn diese aus den Rücklagen vor Übernahme gezahlt werden. Zudem wird klargestellt, wie nach IAS 27 die Anschaffungskosten von Anteilen zu bestimmen sind, wenn ein Mutterunternehmen die Struktur der Unternehmensgruppe durch Bildung eines neuen Mutterunternehmens reorganisiert und dieses neue Mutterunternehmen durch Ausgabe von Eigenkapitalinstrumenten im Austausch für bestehende Eigenkapitalinstrumente des ursprünglichen Mutterunternehmens die Beherrschung über letzteres übernimmt. ■

■ IFRIC 12: Dienstleistungskonzessionsvereinbarungen

Das IASB veröffentlichte im November 2006 IFRIC 12 „Dienstleistungskonzessionsvereinbarungen“, welche mit der Verordnung (EG) Nr. 254/2009 vom 25.03.2009 in europäisches Recht übernommen wurde.

IFRIC 12 ist spätestens mit Beginn des ersten nach dem Inkrafttreten dieser Verordnung beginnenden Geschäftsjahres anzuwenden.

IFRIC 12 regelt, wie die einer derartigen Vereinbarung unterliegende Infrastruk-

tureinrichtung beim Betreiber bilanziell zu erfassen ist. In Abhängigkeit von der Art der Dienstleistungskonzessionsvereinbarung erfasst der Betreiber einen finanziellen Vermögenswert oder einen immateriellen Vermögenswert. ■



WEITERE STANDARDS UND INTERPRETATIONEN - Fortsetzung

■ IFRIC 16: Absicherung einer Nettoinvestition in einen ausländischen Geschäftsbetrieb

Das IASB veröffentlichte im Juli 2008 IFRIC 16 „Absicherung einer Nettoinvestition in einen ausländischen Geschäftsbetrieb“, welche mit der Verordnung (EG) Nr. 460/2009 vom 04.06.2009 in europäisches Recht übernommen wurde.

IFRIC 16 ist spätestens mit Beginn des ersten nach dem 30.06.2009 beginnenden Geschäftsjahres anzuwenden.

Eine frühere Anwendung ist zulässig, aber anzugeben.

IFRIC 16 enthält die Klarstellung von Sachverhalten, die sich bereits aus IAS 21 und IAS 39 in Zusammenhang mit der Bilanzierung der Absicherung von Fremdwährungsrisiken innerhalb eines Unternehmens und seiner ausländischen Geschäftsbetriebe ergeben. IFRIC 16 regelt, welche Arten von

Fremdwährungsrisiken abgesichert werden können, auf welcher Konzernebene das Sicherungsinstrument zur Minderung des Fremdwährungsrisikos gehalten werden muss und welche bilanziellen Konsequenzen sich bei der Veräußerung des ausländischen Geschäftsbetriebs ergeben. ■

■ IAS 27: Konzern- und Einzelabschlüsse

Das IASB veröffentlichte im Januar 2008 Änderungen an IAS 27, welche mit der Verordnung (EG) Nr. 494/2009 vom 03.06.2009 in europäisches Recht übernommen wurden.

Die Änderungen sind erstmals in der ersten Periode eines am 01.07.2009 oder danach beginnenden Geschäftsjahres anzuwenden. Eine frühere Anwendung

ist zulässig. Diese Änderungen sind jedoch nicht auf Perioden eines vor dem 01.07.2009 beginnenden Geschäftsjahres anzuwenden, es sei denn, IFRS 3 (geändert 2008) wird ebenfalls angewendet. Die Anwendung vor dem 01.07.2009 ist anzugeben.

Durch die Änderungen wird insbesondere klargestellt, wie Mutterunterneh-

men Änderungen bei Anteilen an Tochterunternehmen ohne Beherrschungsverlust sowie im Fall des Beherrschungsverlusts zu bilanzieren haben. Zudem wurde die Regelung betreffend die Verlustzurechnung an Minderheitsgesellschafter geändert, und zwar dergestalt, dass nunmehr negative Minderheitenanteile entstehen können. ■

■ IFRS 3: Unternehmenszusammenschlüsse

Das IASB veröffentlichte im Januar 2008 eine überarbeitete Fassung des IFRS 3, welche mit der Verordnung (EG) Nr. 495/2009 vom 03.06.2009 in europäisches Recht übernommen wurde.

Die Änderungen sind prospektiv auf Unternehmenszusammenschlüsse anzuwenden, bei denen der Erwerbszeitpunkt zu Beginn der ersten Berichtsperiode des Geschäftsjahres, das am oder nach dem 01.07.2009 beginnt, oder danach liegt. Eine frühere Anwendung ist zulässig. Der Standard kann jedoch erstmals nur zu Beginn der Berichtsperiode des am oder nach dem 30.06.2007 beginnenden Geschäftsjahres angewendet werden. Wendet ein Unternehmen diesen Standard vor dem 01.07.2007 an, so ist dies anzugeben und gleichzeitig IAS 27 (geändert 2008) anzuwenden.

Die Ermittlung der Anschaffungskosten ist künftig kein eigenständiger Schritt mehr im Rahmen der Erwerbs-

methode. Vielmehr ist die für den Unternehmenserwerb seitens des Erwerbers hingeebene Gegenleistung zu ermitteln.

Beziehungen zwischen Erwerber und erworbenem Unternehmen vor dem Zusammenschluss (sog. „pre-existing relationships“) können in Folge des Zusammenschlusses abgewickelt bzw. beendet werden. Der Erwerber darf einen Gewinn/Verlust aus der Abwicklung dieser Beziehung nicht als Bestandteil der Gegenleistung erfassen. Anschaffungsnebenkosten des Unternehmenserwerbs sind künftig sofort aufwandswirksam zu berücksichtigen. Bedingte Kaufpreiszahlungen, d.h. von künftigen Ereignissen abhängige Kaufpreisanpassungen, sind unabhängig von Wahrscheinlichkeitsbeurteilungen bzw. der Verlässlichkeit der Wertermittlung in die Gegenleistung für den Unternehmenserwerb zum Erwerbszeitpunkt einzubeziehen. Soweit die Erfassung der bedingten Kaufpreis-

zahlung zu einer Verbindlichkeit führt, wird jede Änderung der Verbindlichkeit in Folgeperioden aufgrund von wertbegründenden Ereignissen erfolgswirksam behandelt.

Hatte ein Erwerber vor dem Unternehmenszusammenschluss bereits Anteile an dem erworbenen Tochterunternehmen (sukzessiver Anteilerwerb), fingiert der neue IFRS 3 nun eine Erlangung der Kontrollmehrheit gegen Barzahlung bei den neuerworbenen Anteilen und im Wege einer Tauschaktion zum fair value bei den Altanteilen. Die Differenz zwischen fair value und Buchwert der Altanteile ist erfolgswirksam zu erfassen.

Im Hinblick auf die bilanzielle Behandlung von Minderheitenanteilen besteht das Wahlrecht zwischen der sog. „purchased goodwill method“ (= Aufdeckung goodwill in Höhe der Beteiligung des Mutterunternehmens) und der sog. „full goodwill method“ (= vollständige Aufdeckung des goodwills). ■



WEITERE STANDARDS UND INTERPRETATIONEN - Fortsetzung

■ IAS 39: Finanzinstrumente: Ansatz und Bewertung / IFRS 7: Finanzinstrumente: Angaben

Das IASB veröffentlichte im November 2008 Änderungen an IAS 39 und IFRS 7 (Umgliederung finanzieller Vermögenswerte – Zeitpunkt des Inkrafttretens und Übergangsvorschriften), welche

mit der Verordnung (EG) Nr. 824/2009 vom 09.09.2009 in europäisches Recht übernommen wurden. Diese Änderungen geben Aufschluss über den Zeitpunkt des Inkrafttretens

und die Übergangsvorschriften für die Änderungen an den vorgenannten Standards, die das IASB am 13.10.2008 veröffentlicht hat. ■

■ IAS 39: Finanzinstrumente: Ansatz und Bewertung

Das IASB veröffentlichte im Juli 2008 unter dem Titel „Geeignete Grundgeschäfte“ Änderungen zu IAS 39, welche mit der Verordnung (EG) Nr. 839/2009 vom 15.09.2009 in europäisches Recht übernommen wurden.

Die Änderungen sind spätestens mit Beginn des ersten nach dem 30.06.2009 beginnenden Geschäftsjahres anzuwenden. Eine frühere Anwendung ist zulässig, aber anzugeben. Mit den Änderungen erfolgte die Klar-

stellung, wie bei der Bilanzierung von Sicherungsgeschäften mit dem Inflationsanteil von Finanzinstrumenten und mit Optionskontrakten, die als Sicherungsinstrumente genutzt werden, umzugehen ist. ■

■ IFRIC 17: Sachdividenden an Eigentümer

Das IASB veröffentlichte im November 2008 IFRIC 17 „Sachdividenden an Eigentümer“, welche mit der Verordnung (EG) Nr. 1142/2009 vom 26.11.2009 in europäisches Recht übernommen wurde.

Die Interpretation ist prospektiv in der ersten Berichtsperiode eines am 01.11.2009 oder danach beginnenden Geschäftsjahres anzuwenden. Eine rückwirkende Anwendung ist unzulässig. Eine frühere Anwendung ist zulässig. Wendet das Unternehmen diese

Interpretation auf eine vor dem 01.07.2009 beginnende Berichtsperiode an, so hat es diese Tatsache anzugeben und ebenso IFRS 3 (überarbeitet 2008), IAS 27 (geändert im Mai 2008) und IFRS 5 (geändert durch IFRIC 17) anzuwenden.

IFRIC 17 bestimmt, dass Sachdividenden als Verbindlichkeit zu passivieren sind, wenn der Beschluss der Hauptversammlung hierzu vorliegt. Die Dividendenverbindlichkeit ist zum fair value der nichtentgeltlichen Vermögens-

werte zu bewerten. An jedem Abschlussstichtag und am Erfüllungstag muss das Unternehmen den Buchwert der Dividendenverbindlichkeit überprüfen und anpassen, wobei Anpassungen der Dividendenverbindlichkeit im Eigenkapital zu erfassen sind. Bei Erfüllung der Dividendenverbindlichkeit sind etwaige Differenzen zwischen dem Buchwert der ausgeschütteten Vermögenswerte und dem Buchwert der Dividendenverbindlichkeit im Gewinn oder Verlust zu erfassen. ■

■ IFRIC 18: Übertragung von Vermögenswerten durch einen Kunden

Das IASB veröffentlichte im Januar 2009 IFRIC 18 „Übertragung von Vermögenswerten durch einen Kunden“, welche durch Verordnung (EG) Nr. 1164/2009 vom 27.11.2009 in europäisches Recht übernommen wurde.

Diese Interpretation ist prospektiv auf die Übertragung von Vermögenswerten anzuwenden, die ein Unternehmen am oder nach dem 01.11.2009

von einem Kunden erhält. Eine frühere Anwendung ist zulässig, sofern die Bewertungen und anderen Informationen, die zur Anwendung der Interpretation auf frühere Übertragungen erforderlich sind, zum Zeitpunkt dieser Übertragung vorlagen. Ein Unternehmen hat anzugeben, ab welchem Datum die Interpretation angewandt wurde.

IFRIC 18 stellt klar, wie die Übertragung von Sachanlagen oder von Zahlungsmitteln von Kunden auf ein Unternehmen für den Bau oder Erwerb einer Sachanlage, die dann dazu zu nutzen ist, diesen Kunden an ein Leitungsnetz anzuschließen und/oder ihm dauerhaften Zugang zu Gütern oder Dienstleistungen zu gewähren, durch den Kunden zu bilanzieren ist. ■

■ IFRS 4: Versicherungsverträge / IFRS 7: Finanzinstrumente Angaben

Das IASB veröffentlichte im März 2009 Änderungen an IFRS 4 und IFRS 7, welche mit der Verordnung (EG) Nr. 1165/2009 vom 27.11.2009 in europäisches Recht übernommen wurden.

Die Änderungen sind spätestens mit Beginn des ersten nach dem 01.01.2009 beginnenden Geschäftsjahres anzuwenden. Eine frühere Anwendung ist zulässig, aber anzugeben.

Durch diese Änderungen werden genauere Angaben zur Bewertung zum beizulegenden Zeitwert und zum Liquiditätsrisiko bei Finanzinstrumenten vorgeschrieben. ■



WEITERE STANDARDS UND INTERPRETATIONEN - Fortsetzung

IFRIC 9: Neubeurteilung eingebetteter Derivate / IAS 39 Finanzinstrumente: Ansatz und Bewertung

Das IASB veröffentlichte im März 2009 Änderungen an IFRS 9 und IAS 39, welche mit der Verordnung (EG) Nr. 1171/2009 vom 30.11.2009 in europäisches Recht übernommen wurden. Die Änderungen sind erstmals in der ersten Berichtsperiode eines am

01.01.2009 oder danach beginnenden Geschäftsjahres anzuwenden. Mit den Änderungen wird klargestellt, wie eingebettete Derivate zu behandeln sind, wenn ein hybrider Vertrag aus der Kategorie „ergebniswirksam zum beizulegenden Zeitwert bewertet“ umgliedert wird. ■

KNOW-HOW BY AWT HORWATH: IMPULS – DIALOG – ERFOLG

Bestellbare Unterlagen von vergangenen IFRS-Workshops

Sollte Ihnen die Teilnahme an den IFRS-Workshops in 2009 nicht möglich gewesen sein, haben Sie die Gelegenheit, die dazugehörigen Unterlagen bei uns zu bestellen.

Neben den Vortragsfolien erhalten Sie auch informative Anlagen sowie Fallstudien und Beispielsrechnungen. Die Unterlagen der folgenden Veranstaltungen können Sie bestellen:

- Praxisworkshop Kaufpreisallokation (IFRS 3)
- Praxisworkshop Impairment (IAS 36)
- Praxisworkshop IFRS 7 – Finanzinstrumente

Ebenfalls bestellbar sind die Unterlagen aus unserer "BilMoG"-Reihe zu praxisrelevanten Schwerpunkten im HGB-Einzelabschluss, Änderungsbedarf bei HGB-Konzernab-

schlüssen sowie der Umsetzung der neuen Regeln zu latenten Steuern.

Für die Bestellung wenden Sie sich bitte an Frau Karin Eidenschink unter der Telefonnummer 089 76906-106 oder schreiben eine E-Mail an awt@awt-horwath.de (bitte unter Angabe Ihrer Kontaktdaten und mit Bezug auf die gewünschte Unterlage). ■

Impressum

Der AWT Horwath Newsletter erscheint für Kunden und Geschäftspartner der nachfolgenden Gesellschaften.

Redaktion: Andrea Bruckner, Manuel Rauchfuss, Friedrich Schröder, Günter Wagner, Dr. Susanne Scharpf.

Redaktionsschluss dieser Ausgabe: 15.01.2010.

Wir bitten Sie zu beachten, dass unsere Beiträge eine Auswahl aus der aktuellen wirtschaftsrechtlichen und steuerrechtlichen Gesetzeslage darstellen. Die Beiträge können nicht das jeweilige, den individuellen Verhältnissen angepasste Beratungsgespräch ersetzen. (c) AWT Horwath GmbH

AWT Horwath GmbH Wirtschaftsprüfungsgesellschaft
Leonhard-Moll-Bogen 10 | 81373 München
Telefon +49 89 76906 0 | Telefax +49 89 76906 144
awt@awt-horwath.de

Niederlassung Berlin
Zimmerstraße 69 | 10117 Berlin
Telefon +49 30 203929 0 | Telefax +49 30 203929 66
berlin@awt-horwath.de

Niederlassung Chemnitz
Sophienstraße 7 | 09130 Chemnitz
Telefon +49 371 4348 0 | Telefax +49 371 4348 300
chemnitz@awt-horwath.de

Niederlassung Mönchengladbach
Vierhausstraße 18 | 41236 Mönchengladbach
Telefon +49 2166 6205 0 | Telefax +49 2166 6205 31
moenchengladbach@awt-horwath.de

AWT Seltmann GmbH Rechtsanwalts- und Steuerberatungsgesellschaft
Leonhard-Moll-Bogen 10 | 81373 München
Telefon +49 89 74325 0 | Telefax +49 89 74325 544
info@awt-seltmann.de

AWT Horwath Steuerberatungsgesellschaft mbH
Sophienstr. 7 | 09130 Chemnitz
Telefon +49 371 4348 0 | Telefax +49 371 4348 300
chemnitz@awt-horwath.de

AWT Horwath GmbH Wirtschaftsprüfungsgesellschaft, AWT Seltmann GmbH Rechtsanwalts- und Steuerberatungsgesellschaft und AWT Horwath Steuerberatungsgesellschaft mbH are members of Crowe Horwath International, a Swiss Verein (Crowe Horwath). Each member firm of Crowe Horwath is a separate and independent legal entity. AWT Horwath GmbH Wirtschaftsprüfungsgesellschaft, AWT Seltmann GmbH Rechtsanwalts- und Steuerberatungsgesellschaft and AWT Horwath Steuerberatungsgesellschaft mbH and their affiliates are not responsible or liable for any acts or omissions of Crowe Horwath or any other member of Crowe Horwath and specifically disclaim any and all responsibility or liability for acts or omissions of Crowe Horwath or any other Crowe Horwath member.

© 2010 AWT Horwath GmbH Wirtschaftsprüfungsgesellschaft GmbH.