

IFRS-NEWSLETTER

2. Quartal 2010

INHALT

Seite

Veröffentlichungen von IFRS Regelungen durch das IASB	3
Standard zum jährlichen Verbesserungsverfahren an den IFRS 2010 (AIP 2010)	3
Standardentwurf zur Darstellung der Bestandteile des sonstigen Ergebnisses	5
Standardentwurf zur Fair Value Option für finanzielle Verbindlichkeiten	6
Standardentwurf zur Erlösrealisierung	7
Standardentwurf zur Analyse von Bewertungsunsicherheiten	8
IASB erweitert Schulungsunterlagen IFRS für kleine und mittlere Unternehmen	8
Übernahme von IFRS-Regelungen durch die EU	9
Endorsement Status Report	9
Übernommene Regelungen	10
Veröffentlichungen des DRSC	11
Entwurf zur Fortsetzung des RIC-Anwendungshinweises IFRS 2009/02	11
Deutsche Prüfstelle für Rechnungslegung	12
Fehlerveröffentlichungen	12



Ebner Stolz Mönning Bachem

Publikationen

16

16

Veröffentlichungen von IFRS Regelungen durch das IASB

Standard zum jährlichen Verbesserungsverfahren an den IFRS 2010 (AIP 2010)

Am 6. Mai 2010 hat das International Accounting Standards Board (IASB) den Sammelstandard *Improvements to IFRSs* (Verbesserungen an den IFRS 2010) veröffentlicht. Mit der nun vorliegenden dritten Veröffentlichung ist der Überarbeitungszyklus 2008 - 2010 abgeschlossen. Insgesamt kommt es durch das *annual improvements project* (AIP 2010) zu elf Änderungen an sechs Standards. Nachfolgend werden die wichtigsten Änderungen kurz erläutert.

In IFRS 1 wurden die Ausnahmen hinsichtlich der Angabepflichten bei der Änderung von Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden im Jahr der Erstanwendung ausgedehnt. Wie schon bisher ist IAS 8 im Jahr der Erstanwendung grundsätzlich nicht anzuwenden. Diese Ausnahme gilt zukünftig auch für den Fall, dass ein Unternehmen im Zeitraum zwischen der Veröffentlichung eines Zwischenabschlusses (nach IFRS) und des ersten Jahres-/Konzernabschlusses nach IFRS Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden ändert. Diese Änderung bringt für börsennotierte Unternehmen, die aufgrund von Publizitätspflichten zur Erstellung von Zwischenabschlüssen verpflichtet sind, eine erhebliche Erleichterung im Jahr der Erstanwendung mit sich.

Eine weitere Neuerung betrifft die Verwendung des beizulegenden Zeitwerts als Surrogatgröße für die Anschaffungskosten (*deemed cost*). Kommt es während der ersten Berichtsperiode zu einer anlassbezogenen Neubewertung (z.B. Börsengang) nach lokaler Rechnungslegung so dürfen diese Werte in den IFRS Abschluss übernommen werden. Bisher war dies nur möglich, wenn die Neubewertung vor dem Übergang auf die IFRS (vor dem Zeitpunkt der IFRS Eröffnungsbilanz) stattgefunden hat.

Eine weitere Änderung betrifft IFRS 3. Es wird klar gestellt, wie Anteile von nicht beherrschenden Gesellschaftern zum Zeitpunkt des Kontrollerwerbs zu bewerten sind. Anteile, die den Inhaber berechtigen, im Falle einer Liquidation am Liquidationswert zu partizipieren, dürfen entweder mit dem beizulegenden Zeitwert oder mit dem anteiligen Wert des Nettovermögens bewertet werden. Alle anderen Anteile sind zum beizulegenden Zeitwert zu bewerten. Bisher war unklar, ob alle Anteile nicht beherrschender Gesellschafter auch mit dem anteiligen Wert des Nettovermögens bewertet werden dürfen. Dies hatte zur Folge, dass Aktienoptionen oder die Eigenkapitalkomponenten von hybriden Finanzinstrumenten (z.B. Wandelschuldverschreibungen) bei erworbenen Tochterunternehmen häufig mit einem Wert von Null hätten bilanziert werden können. Nun wird klar gestellt, dass solche Eigenkapitalbestandteile, die zwingend als nicht beherrschende Anteile auszuweisen sind, nach den speziellen Regelungen z.B. des IFRS 2 für anteilsbasierte Vergütungen oder des IAS 32 für hybride Finanzinstrumente zu bewerten sind.

Daneben kommt es zu einer Klarstellung, wie Verpflichtungen aus anteilsbasierten Vergütungen, die das übernommene Unternehmen gewährt hat und die nicht verpflichtend vom erwerbenden Unternehmen übernommen werden müssen, zu bewerten sind. Diese sind zukünftig als Änderung von anteilsbasierten Vergütungsplänen nach den Regelungen des IFRS zu bewerten und nicht im Rahmen des Unternehmenszusammenschlusses (Kaufpreisallokation) zu bilanzieren.

Zudem wird eine besondere Übergangsvorschrift eingeführt. Diese betrifft noch offene bedingte Gegenleistungsverpflichtungen, die aus Unternehmenserwerben resultieren, welche vor dem in Kraft treten des IFRS 3 (überarbeitet 2008) zum 1. Juli 2010 stattgefunden haben. Wertänderungen dieser Gegenleistungsverpflichtungen, z.B. durch Kopplung an Erfolgsgrößen (earn-out Klauseln) des erworbenen Unternehmens, sind grundsätzlich erfolgsneutral als nachträgliche Anschaffungskosten des Unternehmenserwerbs mit Auswirkungen auf die Höhe des Firmenwerts zu behandeln. Besteht die Gegenleistungsverpflichtung in Form von ausgegebenen Eigenkapitalinstrumenten, sind die Nennwerte oder die Agien im Eigenkapital anzupassen. Handelt es sich dagegen bei der Gegenleistungsverpflichtung um Fremdkapitalinstrumente, ist die Verbindlichkeit und ggf. die Effektivverzinsung anzupassen. Für alle Erwerbe, die nach in Kraft treten des IFRS 3 (überarbeitet 2008) stattgefunden haben, findet hingegen keine nachträgliche Anpassung der Kaufpreisallokation statt. Kommt es in diesen Fällen zu Wertänderungen, so sind je nach Art der Gegenleistungsverpflichtung entweder keine (bei der Ausgabe von Eigenkapitalinstrumenten) oder erfolgswirksame Anpassungen (bei den Verbindlichkeiten) vorzunehmen.

Die Änderungen an IFRS 7 betreffen die Angabepflichten für finanzielle Vermögenswerte (z.B. ausgereichte Kredite), deren Vertragsbedingungen neu verhandelt oder angepasst wurden, da sie anderenfalls als überfällig oder wertgemindert zu beurteilen gewesen wären. Der Buchwert dieser finanziellen Vermögenswerte muss nicht mehr gesondert angegeben werden; IFRS 7.37(d) wird ersatzlos gestrichen. Die Buchwerte von vereinnahmten Sicherheiten sind zudem nur noch für den Fall anzugeben, dass das Unternehmen über diese am Bilanzstichtag noch verfügt, die Sicherheiten also noch nicht liquidiert wurden (IFRS 7.38). Darüber hinaus reicht zukünftig für die Darlegung des maximalen Kreditausfallrisikos auch die Angabe des Buchwerts der potenziell ausfallgefährdeten finanziellen Vermögenswerte, wenn dieser das Ausfallrisiko adäquat widerspiegelt.

Die weiteren Änderungen betreffen IAS 1, IAS 27 und IFRIC 13. Diese haben weitestgehend nur redaktionellen bzw. klarstellenden Charakter, auf eine ausführliche Darstellung wird daher verzichtet.

Standardentwurf zur Darstellung der Bestandteile des sonstigen Ergebnisses

Am 27. Mai 2010 hat das IASB den Standardentwurf (ED/2010/5) *Presentation of Items of Other Comprehensive Income* (Darstellung der Bestandteile des sonstigen Ergebnisses) veröffentlicht. Der Standardentwurf bringt umfangreiche Neuerungen zur Darstellung und zum Aufbau der Ergebnisrechnung mit sich. Dies kommt auch durch die Neuzeichnung des Rechenwerks als *"statement of profit or loss and other comprehensive income"* zum Ausdruck. Das bisherige Wahlrecht, die Ergebnisrechnung entweder an einem Stück oder in zwei getrennten Aufstellungen darzustellen, ist im Standardentwurf nicht mehr vorgesehen. Die Möglichkeit der Darstellung einer gesonderten Gewinn- und Verlustrechnung und einer davon getrennten Überleitung auf das Gesamtergebnis entfällt damit. Zukünftig soll die Ergebnisrechnung nur aus einer Aufstellung bestehen, die sich aus den Bereichen Gewinn- und Verlustrechnung (*profit or loss*) und sonstiges Ergebnis (*other comprehensive income*) zusammensetzt, welche fortlaufend gezeigt werden muss. Der Vorschlag hat große Ähnlichkeit mit dem *single statement approach*, welcher bereits aktuell als Wahlmöglichkeit zur Verfügung steht.

Hinsichtlich des Aufbaus der Gewinn- und Verlustrechnung ergeben sich aus dem Entwurf keine nennenswerten Änderungen. Die Gliederung des sonstigen Ergebnisses wird hingegen neu geregelt. Die einzelnen Bestandteile des sonstigen Ergebnisses sind danach zu gruppieren, ob diese zu einem späteren Zeitpunkt in die Gewinn- und Verlustrechnung umgegliedert werden (*recycling*) oder nicht. So sind z. B. Neubewertungsbeträge (IAS 16) oder versicherungsmathematische Gewinne/Verluste aus Pensionsplänen (IAS 19) in der Gruppe der nicht recycling-fähigen Bestandteile darzustellen. Zur Gruppe der recycling-fähigen Bestandteile gehören unter anderem Differenzen aus der Währungsumrechnung (IAS 12), Neubewertungsbeträge aus Available-for-Sale-Wertpapieren (IAS 39) und Veränderungen der Rücklage für Cashflow-Hedges (IAS 39). Für den Ausweis der auf das sonstige Ergebnis entfallenden Ertragsteuern sieht der Entwurf ein Wahlrecht vor. Nach Variante 1 sind alle Positionen des sonstigen Ergebnisses abzüglich der darauf anfallenden Ertragsteuern zu zeigen (Nettodarstellung). Bei Variante 2 werden alle Bestandteile vor Steuern ausgewiesen (Bruttodarstellung). In diesem Fall erfolgt der Steuerausweis kumuliert in einem der jeweiligen Gruppe nachgestellten Sammelposten. Unabhängig von der gewählten Darstellungsform ist es darüber hinaus auch weiterhin notwendig, eine detaillierte Zuordnung der Ertragsteuern auf die Einzelpositionen des sonstigen Ergebnisses im Anhang zu zeigen.

Standardentwurf zur Fair Value Option für finanzielle Verbindlichkeiten

Am 11. Mai 2010 hat das IASB den Standardentwurf (ED/2010/4) *Fair Value Option for Financial Liabilities* (Fair Value Option für finanzielle Verbindlichkeiten) herausgegeben. Das Papier beschäftigt sich damit, wie finanzielle Verbindlichkeiten, die von einem Unternehmen freiwillig als zum beizulegenden Zeitwert zu bewerten designiert werden, im Jahresabschluss und hier insbesondere in der Gesamtergebnisrechnung darzustellen sind. Nicht vom Entwurf erfasst werden finanzielle Verbindlichkeiten, die verpflichtend erfolgswirksam zum beizulegenden Zeitwert zu bewerten sind. Hierzu zählen beispielsweise finanzielle Verbindlichkeiten, die zu Handelszwecken gehalten werden, und Derivate. Diese sind auch weiterhin vollumfänglich zum beizulegenden Zeitwert zu bewerten und die Wertänderungen sind in der Gewinn- und Verlustrechnung (*profit or loss*) zu erfassen. Für die finanziellen Verbindlichkeiten, für die die Fair Value Option (insbesondere zur Vermeidung von Bilanzierungsanomalien) angewendet wird, sieht der Entwurf ein zweistufiges Verfahren zu Erfassung von Änderungen des beizulegenden Zeitwerts vor.

Die gesamte Wertänderung ist dazu in einen marktbedingten und einen von der Kreditwürdigkeit des Unternehmens abhängenden Teilbetrag zu zerlegen. In einem ersten Schritt ist zunächst die gesamte Wertänderung in der Gewinn- und Verlustrechnung zu erfassen. In einem zweiten Schritt ist dann der Teilbetrag, der aus der Verschlechterung bzw. der Verbesserung der Bonität des Kreditnehmers resultiert, in das sonstige Ergebnis umzubuchen. Die beiden Buchungsvorgänge sind in der Gewinn- und Verlustrechnung jeweils in getrennten Posten zu zeigen, ein saldierter Ausweis ist nicht vorgesehen. Mit diesem Vorgehen versucht das IASB die von der Kreditwürdigkeit abhängende Ergebnisvolatilität zu verringern, aber gleichzeitig Informationen hinsichtlich der Bonität des berichtenden Unternehmens im Jahresabschluss zu liefern. Auf den Wertansatz der finanziellen Verbindlichkeit in der Bilanz hat die Zerlegung keine Auswirkungen. Dort ist immer der beizulegende Zeitwert zu zeigen, unabhängig davon aufgrund welcher Wert bestimmenden Faktoren dieser zustande gekommen ist.

Standardentwurf zur Erlösrealisierung

Das IASB und der US-amerikanische Standardsetzer Financial Accounting Standards Board (FASB) haben am 24. Juni 2010 den gemeinsamen Standardentwurf (ED/2010/6) *Revenue from Contracts with Customers* (Erlösrealisierung) veröffentlicht. Bei Übernahme würde aus dem Entwurf ein einziger Standard für die Erlöserfassung nach IFRS und US-GAAP entstehen, der über verschiedene Branchen hinweg einheitlich anzuwenden wäre. Der vorgeschlagene Standard würde IAS 18 *Erlöse*, IAS 11 *Fertigungsaufträge* und die zugehörigen Interpretationen ersetzen.

Das Kernprinzip des Standardentwurfs ist, dass ein Unternehmen Erlöse aus Verträgen mit Kunden dann erfassen soll, wenn es Dienstleistungen gegenüber dem Kunden erbringt oder Güter an ihn überträgt. Entscheidend ist damit der Kontrollübergang auf den Kunden. Der zu erfassende Erlösbetrag entspricht dabei der Gegenleistung, die das Unternehmen vom Kunden erhält oder zu erhalten erwartet. Hängt die Gegenleistung von noch unsicheren zukünftigen Ereignissen ab, so ist die Gegenleistung bestmöglich zu schätzen. Kosten der Vertragsanbahnung sind grundsätzlich sofort aufwandswirksam zu behandeln und nicht über die Vertragslaufzeit zu realisieren. Umfasst ein Vertrag mehrere separierbare Vertragsbestandteile, deren Einzelleistungen auch jeweils individuell am Markt hätten bezogen werden können, so ist der Gesamtvertrag für die Ertragsrealisierung in die hypothetischen marktgängigen Teilkomponenten zu zerlegen. Die Erlöse für die Teilleistung sind jeweils zu dem Zeitpunkt zu erfassen, zu dem die Teilleistung erbracht und damit die (Teil)leistungsverpflichtung erfüllt wurde. Als Aufteilungsmaßstab für den Gesamterlös auf die Vertragskomponenten soll der jeweilige Einzelveräußerungspreis der Teilleistungen herangezogen werden.

Nach dem neuen Standardentwurf ist grundsätzlich auch die *Percentage of Completion-Methode* noch möglich, sofern die Kontrolle sukzessive auf den Kunden übergeht. Wie dieser sukzessive Kontrollübergang für die Bilanzierung in Deutschland aufgrund des Werkvertragsrechts zu interpretieren ist, ist jedoch noch unklar.

Die Bilanzierung und Bewertung von belastenden Verträgen (z.B. Verluste aus der Auftragsfertigung) oder von Gewährleistungsrückstellungen, soll zukünftig auch innerhalb dieses geänderten Standards geregelt werden, so dass die allgemeinen Regelungen des IAS 37 *Rückstellungen, Eventualverbindlichkeiten und Eventualforderungen* für diese Fälle nicht mehr zum Tragen kommen werden.

Standardentwurf zur Analyse von Bewertungsunsicherheiten

Das IASB hat am 29. Juni 2010 den ergänzenden Standardentwurf (ED/2010/7) *Measurement Uncertainty Analysis Disclosure for Fair Value Measurements* (Analyse von Bewertungsunsicherheiten) veröffentlicht. Darin werden relativ geringfügige Änderungen an den Vorschlägen aus dem IASB-Entwurf vom Mai 2009 (ED/2009/5) zur Bewertung zum beizulegenden Zeitwert vorgeschlagen. Die Änderungen beziehen sich ausschließlich auf die im Anhang darzustellenden Informationen. Anstelle der bisher vorgesehenen Sensitivitätsanalyse soll nunmehr eine Analyse von Bewertungsunsicherheiten vorzunehmen und offenzulegen sein. Diese Angabepflicht ist beschränkt auf beizulegende Zeitwerte, die vorrangig mittels modellbasierter Bewertungsverfahren und nicht auf Grundlage von beobachtbaren Marktdaten ermittelt wurden (Hierarchiestufe 3). Konkret wird eine tabellarische Anhangangabe gefordert, die für die zum beizulegenden Zeitwert bilanzierten Vermögenswerte und Schulden mögliche Änderungen des beizulegenden Zeitwerts ausweist, die sich ergeben, wenn sich einbezogene nicht-beobachtbare Bewertungsfaktoren ändern. Bei dieser Wertangabe sind eventuelle Korrelationen zu berücksichtigen. Ist also bei Änderung eines Bewertungsfaktors aufgrund eines engen Zusammenhangs auch eine Änderung eines anderen Bewertungsfaktors erforderlich, müssen beide Faktoränderungen im auszuweisenden Betrag eingeschlossen sein. Von dieser Angabepflicht sind grundsätzlich keine Bilanzposten ausgenommen, es sei denn, ein IFRS schließt spezifische Sachverhalte explizit aus.

IASB erweitert Schulungsunterlagen IFRS für kleine und mittlere Unternehmen

Das IASB entwickelt Schulungsunterlagen zu den IFRS für kleine und mittlere Unternehmen (*IFRS for SMEs*). Dieses Begleitmaterial ist für jeden der 35 Abschnitte der *IFRS for SMEs* vorgesehen. Es soll die Anwender und Wirtschaftsprüfer bei der Anwendung der *IFRS for SMEs* unterstützen sowie beim Erlernen der Normen hilfreich sein.

Im Mai 2010 wurden die Module 11 *Basic Financial Instruments* und 28 *Employee Benefits* fertig gestellt und veröffentlicht. Damit sind inzwischen 19 der geplanten 36 Module verfügbar.

Übernommene Regelungen

Die Europäische Union hat im Amtsblatt vom 24. Juni 2010 die Verordnung (EG) Nr. 550/2010 der Kommission vom 23. Juni 2010 zur Änderung der Verordnung (EG) Nr. 1126/2008 betreffend die Übernahme bestimmter internationaler Rechnungslegungsstandards in Übereinstimmung mit der Verordnung (EG) Nr. 1606/2002 des Europäischen Parlaments und des Rates veröffentlicht.

Mit dieser Verordnung werden Änderungen an IFRS 1 *Zusätzliche Ausnahmen für erstmalige Anwender* übernommen. Die Neuerungen sind erstmals verpflichtend in Geschäftsjahren anzuwenden, die nach dem 31. Dezember 2009 beginnen.

Die Europäische Union hat im Amtsblatt vom 1. Juli 2010 die Verordnung (EG) Nr. 574/2010 der Kommission vom 30. Juni 2010 zur Änderung der Verordnung (EG) Nr. 1126/2008 betreffend die Übernahme bestimmter internationaler Rechnungslegungsstandards in Übereinstimmung mit der Verordnung (EG) Nr. 1606/2002 des Europäischen Parlaments und des Rates veröffentlicht.

Mit dieser Verordnung werden Änderung an IFRS 1 *Begrenzte Befreiung erstmaliger Anwender von Vergleichangaben nach IFRS 7* und Änderung an IFRS 7 *Finanzinstrumente: Angaben* übernommen. Die Neuerungen sind erstmals verpflichtend in Geschäftsjahren anzuwenden, die nach dem 30. Juni 2010 beginnen.

Veröffentlichungen des DRSC

Entwurf zur Fortsetzung des RIC-Anwendungshinweises IFRS 2009/02

Das Rechnungslegungs Interpretations Committee (RIC) hat am 29. Juni 2010 den Entwurf zur Fortsetzung des RIC Anwendungshinweises IFRS (2009/02) veröffentlicht. Der Entwurf erweitert die bisherigen Anwendungshinweise um zwei weitere Themenfelder.

Hinsichtlich der Behandlung von Eintrittsprämien für Mitarbeiter führt das Papier aus, dass diese gemäß IAS 19.4 als kurzfristig fällige Leistungen an Arbeitnehmer einzustufen sind. Zum Zeitpunkt der Auszahlung ist für selbige ein Vermögenswert aktivisch abzugrenzen (IAS 19.10 a)). Voraussetzung hierfür ist jedoch ein rechtlich durchsetzbarer Rückzahlungsanspruch des Unternehmens, sollte der Arbeitnehmer die vertraglich vereinbarte Mindestverweildauer im Unternehmen nicht erfüllen. Die aktivierten Auszahlungen sind linear über den Zeitraum der Mindestverweildauer aufwandswirksam zu erfassen. Verlässt der Arbeitnehmer vor Erfüllung der Mindestverweildauer das Unternehmen, so hat dieses eine Forderung in Höhe des Rückzahlungsanspruchs zu aktivieren. Ist der Mitarbeiter verpflichtet, den vereinbarten Gesamtbetrag zu erstatten, so setzt sich die Forderung aus den bereits aufwandswirksam erfassten Beträgen und dem noch aktivierten Vermögenswert (in Summe dem Auszahlungsbetrag) zusammen. Besteht die Rückzahlungsverpflichtung hingegen nur für den Betrag, der auf den Zeitraum der nicht erbrachten Mindestverweildauer entfällt, so ist der zum Zeitpunkt des Ausscheidens noch aktivierte Betrag umzugliedern und als Forderung zu zeigen.

Die zweite Erweiterung beschäftigt sich mit Fertigungsaufträgen, die gemäß IAS 11 bilanziert werden, deren Fertigstellung auf Kundenwunsch jedoch verschoben oder ganz eingestellt wurde. Bisher nach IAS 11.21 aktivierte Kosten zur Erlangung eines Auftrags müssen aufwandswirksam ausgebucht werden, wenn nicht mehr mit einer Auftragserteilung gerechnet werden kann. Kommt es lediglich zu einer (vorübergehenden) Unterbrechung eines Fertigungsauftrags, ist IAS 11 grundsätzlich weiter anzuwenden, so dass auch eine Ertragsrealisierung entsprechend der *Percentage of Completion*-Methode möglich bleibt. Sollte es aufgrund der Unterbrechung nicht mehr möglich sein, die erwarteten Erlöse verlässlich schätzen zu können ist, ggf. auf die *Zero-Profit-Margin*-Methode umzustellen (IAS 11.32 a)). Ungeachtet dieser Ausführungen ist ein erwarteter Verlust, der aus der Unterbrechung oder Verzögerung eines Fertigungsauftrags resultiert, sofort zu erfassen (IAS 11.36).

Deutsche Prüfstelle für Rechnungslegung

Fehlerveröffentlichungen

Im Folgenden werden die Fehlerfeststellungen im 2. Quartal 2010 durch die DPR anonymisiert dargestellt. Das Ziel ist es, Fehler in diesem Bereich künftig zu vermeiden.

Veröffentlichung Nr. 1

- **Aufgegebene Geschäftsbereiche – fehlende Angaben:** Im Konzernabschluss der X AG fehlen die notwendigen Informationen, um die finanziellen Auswirkungen aus der Aufgabe des Geschäftsbereichs der ehemaligen Tochtergesellschaft XY, spol. S.r.o., beurteilen zu können. Dies verstößt gegen IFRS 5.30 i. V. m. IFRS 5.33, wonach für aufgegebene Geschäftsbereiche ein gesonderter Betrag in der Gewinn- und Verlustrechnung auszuweisen und in der Gewinn- und Verlustrechnung oder im Anhang zu untergliedern ist und im Abschluss weitere Angaben zu den Netto-Cashflows zu erfolgen haben. Außerdem sind gemäß IFRS 5.34 für früher im Abschluss dargestellte Berichtsperioden die Angaben nach IFRS 5.33 anzupassen.
- **Abgrenzung von Eigen- und Fremdkapital – keine Behandlung von Minderheitsanteilen an KGs als Fremdkapital:** In der Gewinn- und Verlustrechnung der X AG ist der Konzernjahresfehlbetrag in Höhe von -6.601 TEUR um 636 TEUR zu niedrig ausgewiesen, weil ein Gewinnanteil, der auf die einzige Kommanditistin einer Tochtergesellschaft entfällt, fehlerhaft nicht als Aufwand erfasst worden ist. Nach IAS 32.35 handelt es sich für die X AG bei dem Gewinnanteil der Kommanditistin um einen Verlust im Zusammenhang mit einem Finanzinstrument, der als Aufwand im Periodenergebnis zu erfassen ist.

Veröffentlichung Nr. 2

- **Anteile an assoziierten Unternehmen – fehlende Wertberichtigung:** Das Ergebnis vor Steuern ist zu hoch ausgewiesen, da eine Beteiligung an einem assoziierten Unternehmen nicht wertgemindert wurde. Bei einem Börsenwert von ca. EUR 562 Mio. zum 31.12.2008, betrug der Buchwert der Beteiligung ca. EUR 949 Mio. und der ermittelte Nutzungswert EUR 957 Mio. Die Veräußerung der Beteiligung Anfang Mai 2009 erbrachte einen Netto-Veräußerungserlös von EUR 525 Mio. Ungeachtet der Beurteilung, ob der Nutzungswert zuverlässig ermittelt werden konnte, wurde die erwogene konkrete Handlungsalternative einer mittelbaren oder unmittelbaren Veräußerung der Anteile nicht berücksichtigt. Dies verstößt gegen IAS 28.33 i. V. m. IAS 36.32 und IAS 36 Anhang A, A2 ff.

- **Fertigungsaufträge – fehlende Voraussetzungen zur Anwendung:** Das Ergebnis vor Steuern des Geschäftsjahres 2008 ist um ca. EUR 13 Mio. zu hoch ausgewiesen, da im Rahmen der beabsichtigten Veräußerung von Anteilen an einer Gesellschaft eine Teilgewinnrealisierung aus der Errichtung eines Solarparks vorgenommen wurde und somit Forderungen aus Lieferungen und Leistungen aktiviert wurden, obgleich die Voraussetzungen für die Bilanzierung von Fertigungsaufträgen nicht vorlagen. Zudem fehlen die im Rahmen der Anwendung der Percentage of Completion-Methode geforderten Angaben. Dies verstößt gegen IAS 11.22, 11.28, 11.29 und 11.40 a).
- **Vorräte – Aktivierung von Leerkosten:** Das Ergebnis für das erste Halbjahr 2009 ist zu hoch ausgewiesen, da die Vorräte i. H. v. EUR 369,2 Mio. nicht angemessen wertgemindert und Leerkosten aktiviert wurden. Die erst im zweiten Geschäftshalbjahr erfasste Wertminderung von EUR 72,7 Mio. hätte auf Grundlage der aktualisierten Planung zumindest teilweise im verkürzten Konzernabschluss zum 30. Juni (Halbjahresbericht) berücksichtigt werden müssen.

Veröffentlichung Nr. 3

- **Eigenkapital – Behandlung der Transaktionskosten:** Der Konzernjahresüberschuss ist um TEUR 409 (nach Ertragsteuern) zu hoch ausgewiesen, da Transaktionskosten im Zusammenhang mit dem Börsengang der Gesellschaft in vollem Umfang (TEUR 863 nach Ertragsteuern) erfolgsneutral behandelt wurden. Von den Transaktionskosten entfielen ca. TEUR 488 (nach Ertragsteuern) sowohl auf die Kapitalerhöhung als auch auf die erstmalige Börsennotierung. Dies verstößt gegen IAS 32.38, da Transaktionskosten, die sich auf mehr als eine Transaktion beziehen, anhand eines sinnvollen Schlüssels aufzuteilen sind. Daneben sind zwingend aufwandswirksam zu behandelnde Transaktionskosten von TEUR 43 (nach Ertragsteuern) ebenfalls erfolgsneutral im Eigenkapital erfasst worden. Dies verstößt gegen IAS 1.78.
- **Kapitalflussrechnung – Eliminierung nicht zahlungswirksamer Beträge:** Der Cashflow aus betrieblicher Tätigkeit ist um TEUR 355 zu niedrig und der Cashflow aus Finanzierungstätigkeit um TEUR 355 zu hoch ausgewiesen. Es handelt sich dabei um den nicht zahlungswirksamen Ertragsteuereffekt auf die Transaktionskosten des Börsengangs.
- **Angabe individualisierter Bezüge des Vorstands:** Im Konzernanhang und im Anhang wurden die Bezüge der Vorstandsmitglieder nicht individualisiert und nicht unterteilt nach erfolgsabhängigen und fixen Bestandteilen angegeben. Dies verstößt gegen § 315a Abs. 1 HGB i. V. m. § 314 Abs. 1 Nr. 6 Buchstabe a) Satz 5 bis 9 HGB sowie § 285 Satz 1 Nr. 9 Buchstabe a) Satz 5 bis 9 HGB (in diesem Punkt wurde der Bestätigungsvermerk eingeschränkt).

- **Angaben zu Leistungen an Arbeitnehmer – Pensionsverpflichtungen gegenüber Vorständen:** Die Gesellschaft ist umfangreichen Berichtspflichten zu leistungsorientierten Plänen im Anhang nicht nachgekommen. Insbesondere ist es den Abschlussadressaten nicht möglich, die leistungsorientierten Pläne für zwei Vorstände und deren finanziellen Auswirkungen zu beurteilen. Dies verstößt gegen IAS 19.120 und IAS 19.120A.
- **Angaben zu Finanzinstrumenten:** Wesentliche Angaben nach IFRS 7 wurden nicht gemacht. Insbesondere wurden die Anforderungen von IFRS 7.8 (Überleitung), IFRS 7.20 (Nettogewinne und Verluste), IFRS 7.36 (Maximales Ausfallrisiko), IFRS 7.37(a) (Altersanalyse), IFRS 7.37(b) (Analyse einzelner wertgeminderter Vermögenswerte) und IFRS 7.39 (Analyse der Fälligkeiten von finanziellen Verbindlichkeiten) nicht erfüllt.

Veröffentlichung Nr. 4

- **Angaben zu nahe stehenden Unternehmen und Personen:** Im Konzernabschluss sind die Angaben zu nahe stehenden Unternehmen nicht vollständig. Eine solche Beziehung wird durch ein Mitglied des Supervisory Boards der X N.V. begründet, insbesondere zu einem Lieferanten, der Y N.V. Die Nichtangabe dieser Beziehung stellt einen Verstoß gegen IAS 24.17 dar.
- **Umsatzrealisierung und Rückstellungsbildung:** Das Eigenkapital der X N.V. ist um USD 12 Mio. zu hoch ausgewiesen. Die Gesellschaft hat die Aufwendungen für nicht entziehbare Verpflichtungen zur Rückführung von vermieteten Objekten, die unmittelbar in Zusammenhang mit der Erlösrealisierung stehen, nur teilweise zurückgestellt bzw. abgegrenzt. Dies verstößt gegen IAS 18.20 i. V. m. IAS 18.13 und IAS 37.14.

Veröffentlichung Nr. 5

- **Segmentberichterstattung:** Die Berichterstattung des X AG-Konzerns erfolgt im primären Berichtsformat auf der Grundlage der rechtlichen Einheiten. Diese Form der Darstellung verstößt gegen IAS 14.26 i. V. m. IAS 14.9, der ausschließlich eine sektorale sowie eine regionale Segmentierung zulässt. Zudem wird der Begriff „Segmentergebnis“ (IAS 14.52) nicht explizit genannt und die „wesentlichen nicht-zahlungswirksamen Aufwendungen“ werden nicht angegeben (IAS 14.61).

- **Leasingverhältnisse – keine Berücksichtigung von Finance Lease:** In der Konzernbilanz sind das Sachanlagevermögen und die Finanzverbindlichkeiten zu niedrig ausgewiesen. Mehrere „Sale-and-Leaseback-Transaktionen“ mit einem Volumen von TEUR 399 wurden als Operating-Leasingverhältnisse klassifiziert. Die wesentlichen mit den Leasingobjekten verbundenen Chancen und Risiken sind jedoch bei der X ag verblieben. Es handelt sich damit um Finanzierungs-Leasingverhältnisse. Die vorgenommene Klassifizierung als Operating-Leasingverhältnisse verstößt gegen IAS 17.8 und IAS 17.10.

Veröffentlichung Nr. 6

- **Segmentberichterstattung – Umsetzung des Management Approach:** Die X SE stellt in ihrem Konzernabschluss zum 31. Dezember 2008 die Geschäftssegmente abweichend von ihrer internen Berichterstattung dar. Die operativen Ergebnisse wurden intern auf einer detaillierteren Segmentstruktur durch den Vorstand überwacht. Der von der Gesellschaft in 2008 freiwillig vorzeitig angewendete IFRS 8 fordert eine Segmentberichterstattung entsprechend der internen Überwachungsstruktur. Die Zusammenfassung der Geschäftssegmente in der externen Berichterstattung stellt einen Verstoß gegen IFRS 8.5 i. V. m. IFRS 8.11 dar.

Veröffentlichung Nr. 7

- **Wertminderungstest für zahlungsmittelgenerierende Einheiten (ZGE) – fehlerhafte Ermittlung des Buchwerts der ZGE:** Die X AG hat im Rahmen des Impairment-Tests nach IAS 36.90 Abschreibungen auf den einer ZGE zugeordneten Firmenwert in Höhe von EUR 8,3 Mio. vorgenommen. Bei der Ermittlung des Buchwerts der ZGE nach IAS 36.76 ff. wurden Verbindlichkeiten in Höhe von EUR 5,4 Mio. in Abzug gebracht, die nicht der ZGE zuzuordnen waren. Die Abschreibung des Firmenwerts wird dadurch um EUR 5,4 Mio. zu niedrig ausgewiesen.
- **Leasingverhältnisse - keine Berücksichtigung von Finance Lease:** Die X AG weist im Konzernabschluss eine Leasingvereinbarung mit ursprünglichen Anschaffungskosten von EUR 8 Mio. als Operating-Leasingverhältnis nicht in der Bilanz aus. Die Leasingvereinbarung erfüllt mehrere Kriterien für Finance Leases (IAS 17.10) und ist somit in der Konzernbilanz zu erfassen. Der Ausweis als Operating-Leasingverhältnis verstößt gegen IAS 17.20.

Veröffentlichung Nr. 8

- **Wertberichtigungen auf finanzielle Vermögenswerte:** Forderungen aus Kreditgeschäften sind im Konzernabschluss um EUR 90 Mio. zu hoch bewertet. Zum Abschlussstichtag 31.12. bzw. zum Zeitpunkt der Aufstellung des Konzernabschlusses (13.2. des Folgejahres) lagen bei 15 Kreditengagements mit einem Gesamtvolumen von EUR 700 Mio. objektive Hinweise für eine Wertminderung vor. Eine Einzelrisikovorsorge in ausreichender Höhe unterblieb. Dies verstößt gegen IAS 39.64 i. V. m. IAS 39.59.

Ebner Stolz Mönning Bachem

Publikationen

***Zinseffekt aus der Bewertung von Pensionsverpflichtungen:
Möglichkeit der EBIT-Steuerung nach HGB, IFRS und US GAAP?***

veröffentlicht in: IRZ 2010, S. 256-258

Als langfristige Schulden sind Rückstellungen für Pensionsverpflichtungen in der Bilanz mit ihrem Barwert anzusetzen. Der vorliegende Beitrag stellt die Variabilität des EBIT dar, die aus den zwischen HGB, IFRS und US GAAP bestehenden unterschiedlichen Regelungen zur Erfassung des Zinseffekts – als Folge der Diskontierung – resultiert. Die Autoren stellen zusammenfassend zum Ausweis des Zinseffekts aus der Bilanzierung von Pensionsverpflichtungen fest: Das HGB n.F. schreibt einen Ausweis im Finanzergebnis mit Wahlrechten in Sonderfällen (erstmalige Erfassung und Zinssatzänderung) vor, nach IAS *de lege lata* besteht ein Ausweiswahlrecht, nach IAS *de lege ferenda* wird der Ausweis im Finanzergebnis festgelegt, demgegenüber fordern die US GAAP eine Einbeziehung in das operative Ergebnis bzw. den Personalaufwand.

Autoren: WP Dr. Christoph Eppinger und Dr. Fedor Zeyer

Haben Sie Fragen zur Bilanzierung nach IFRS?

Impairment Test

Latente Steuern

Kaufpreisallokation

Aktienoptionen

Hedging von Finanzinstrumenten

Finanzierungsleasing

Wenden Sie sich an uns, wir helfen Ihnen bei der Implementierung von maßgeschneiderten Bewertungstools!

IFRS Competence Center

Stuttgart

Uwe Harr
Tel.: +49 711 2049-1179
uwe.harr@ebnerstolz.de

Hamburg

Dirk Schützenmeister
Tel.: +49 40 37097-179
dirk.schuetzenmeister@ebnerstolz.de

Hannover

Hans-Peter Möller
Tel.: +49 511 936227-39
hans-peter.moeller@ebnerstolz.de

Köln

Marcus Lauten
Tel.: +49 221 20643-45
marcus.lauten@ebnerstolz.de

Bonn

Burkhard Völkner
Tel.: +49 228 85029-111
burkhard.voelkner@ebnerstolz.de

München

Matthias Walber
Tel.: +49 89 549018-259
matthias.walber@ebnerstolz.de

Frankfurt

Thomas Klemm
Tel.: +49 69 7104883-4
thomas.klemm@ebnerstolz.de

Impressum

Herausgeber
Ebner Stolz Mönning Bachem
Wirtschaftsprüfer Steuerberater Rechtsanwälte
Partnerschaft

Kronenstr. 30, 70174 Stuttgart
Tel.: +49 711 2049-0
Fax: +49 711 2049-1333
www.ebnerstolz.de

Redaktion:

IFRS Competence Center WP StB Uwe Harr, Tel.: +49 711 2049-1179, E-Mail: uwe.harr@ebnerstolz.de
Der Newsletter enthält allgemeine und verkürzte Informationen. Er kann daher eine individuelle Beratung im Einzelfall nicht ersetzen. Bitte sprechen Sie uns an.