

Accounting News

NEUIGKEITEN ZUR RECHNUNGSLEGUNG NACH IFRS UND HGB

Mai 2009

Inhalt

- A. IFRS: Aktuelle Entwicklungen
- I. IASB schließt Regelungslücke in IFRIC 9 und IAS 39
- II. IASB verabschiedet Verbesserung der Angaben zu Finanzinstrumenten IFRS 7
- III. Diskussionspapier von IASB und FASB zur Vereinheitlichung der Umsatzrealisierung
- IV. IASB veröffentlicht Diskussionspapier zu Leasingverhältnissen
- V. Neues EU-Endorsement
- B. HGB: Aktuelle Entwicklungen
Neuigkeiten zum Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz (BilMoG)

A. IFRS: Aktuelle Entwicklungen

I. IASB schließt Regelungslücke in IFRIC 9 und IAS 39

Das International Accounting Standards Board (IASB) hat am 12.3.2009 die Änderungen zu IFRIC 9 *Neubeurteilung eingebetteter Derivate* und IAS 39 *Finanzinstrumente: Ansatz und Bewertung* verabschiedet.

Durch die Änderungen wird sichergestellt, dass bei der Reklassifizierung von finanziellen Vermögenswerten aus den Bewertungskategorien „zur Veräußerung verfügbar“ (*available for sale*) und „zu Handelszwecken gehalten“ (*held for trading*) eine Neubeurteilung von eingebetteten Derivaten stattfindet.

Die Details der Änderungen wurden auf Basis der Entwurfsfassung bereits in den Accounting News März 2009 beschrieben. Im Vergleich zur Entwurfsfassung ergaben sich keine wesentlichen Neuerungen.

Die Änderungen zu IFRIC 9 und IAS 39 sind für Geschäftsjahre, die nach dem 30.6.2009 beginnen, verpflichtend anzuwenden. Die Übernahme durch das EU-Endorsement-Verfahren steht noch aus. ■

II. IASB verabschiedet Verbesserung der Angaben zu Finanzinstrumenten IFRS 7

Das IASB hat am 5.3.2009 die Änderungen zu IFRS 7 *Finanzinstrumente: Angaben* verabschiedet.

Die Änderungen und Erweiterungen der Angabepflichten von IFRS 7 betreffen im Wesentlichen die Angaben zum beizulegenden Zeitwert sowie die Angaben zum Liquiditätsrisiko.

Die Details der Änderungen wurden auf Basis der Entwurfsfassung bereits in der Ausgabe der Accounting News vom Dezember 2008 beschrieben. Gegenüber der Entwurfsfassung ergaben sich keine wesentlichen Abweichungen.

Die Änderungen zu IFRS 7 sind für Geschäftsjahre, die am oder nach dem 1.1.2009 beginnen, verpflichtend anzuwenden. Die Übernahme durch das EU-Endorsement-Verfahren steht noch aus. ■

III. Diskussionspapier von IASB und FASB zur Vereinheitlichung der Umsatzrealisierung

Am 19.12.2008 hat das IASB im Rahmen des sogenannten *Joint Project* zusammen mit dem Financial Accounting Standards Board (FASB) ein gemeinsames Diskussionspapier zur Entwicklung eines einheitlichen Standards zur Umsatzrealisierung veröffentlicht. Es trägt den Titel „*Preliminary Views on Revenue Recognition in Contracts with Customers*“.

Hintergrund

Sowohl in den US-GAAP als auch in den IFRS finden sich viele Regelungen zur Umsatzrealisierung über mehrere Standards verteilt. Diese Regelungen sind nach Auffassung der Boards teilweise inkonsistent und auf komplexe Sachverhalte nicht ohne Weiteres anwendbar. Hinzu kommt, dass vor allem die IFRS lediglich eingeschränkte Vorschriften zur Bilanzierung von Mehrkomponentenverträgen bereitstellen. Vor diesem Hintergrund wurde im Rahmen des *Joint Project* ein einheitlicher Ansatz für die Umsatzrealisierung entwickelt, der grundsätzlich auf alle Sachverhalte anwendbar sein soll und so den Aussagegehalt und die Vergleichbarkeit der Abschlüsse durch konsistente Realisationsgrundsätze erhöht.

Zentrales Konzept

Das nun vorgeschlagene Konzept ist auf alle abgeschlossenen Kundenverträge anwendbar. Für jeden Vertrag werden alle Leistungsverpflichtungen (*performance obligations*) des Lieferanten identifiziert. Eine Leistungsverpflichtung kann in der Lieferung von Waren und/oder in der Erbringung von Dienstleistungen bestehen. Gegebenenfalls sind Leistungsverpflichtungen in mehrere Komponenten aufzuspalten. Neben Liefer- und Leistungsverpflichtungen können auch im Vertrag enthaltene Gewährleistungs-

bestimmungen eine separate Leistungsverpflichtung darstellen.

Aus jeder Leistungsverpflichtung steht dem Lieferanten ein Anspruch auf Gegenleistung zu. Im Falle einer vereinbarten Gesamtvergütung ist diese auf die einzelnen Leistungskomponenten – basierend auf deren relativen Einzelveräußerungspreisen – zu verteilen.

Die Gegenüberstellung der Leistungsverpflichtungen und der Gegenleistungsansprüche führt zur Einschätzung einer Netto-Vermögensposition des gesamten Kundenvertrags. Bei Abschluss des Vertrags ist die Netto-Vermögensposition im Regelfall ausgeglichen, da sich Leistungsverpflichtung und Gegenleistungsanspruch gleichwertig gegenüberstehen. Eine Umsatzrealisierung in der Folgezeit ist nur möglich, wenn eine positive Netto-Vermögensposition (*net contract asset*) entsteht. Dies ist dann der Fall, wenn der Wert der Leistungsverpflichtungen fällt oder der Wert der vertraglichen Ansprüche steigt (was in der Regel nicht der Fall sein wird). Eine Umsatzrealisierung wird somit in der Regel durch den Abbau der geschuldeten Leistungsverpflichtungen ausgelöst.

Der Zeitpunkt, zu dem es zu einem Abbau der geschuldeten Leistungsverpflichtung und somit zur Umsatzrealisierung kommt, wird bestimmt durch den Zeitpunkt, zu dem die Kontrolle über den vertraglich geschuldeten Vermögenswert (im Diskussionspapier fallen unter den Begriff Vermögenswert sowohl Waren als auch Dienstleistungen) auf den Kunden übergeht. Der Kontrollübergang richtet sich hierbei nicht mehr nach dem Übergang von Risiken und Chancen, sondern stellt auf die Übertragung des Vermögenswertes im Sinne einer eher formalrechtlichen Betrachtungsweise ab. Für den Fall eines Verkaufs von Waren mit Rückgaberecht des Kunden würde das bedeuten, dass trotz der beim Verkäufer verbleibenden Eigentumsrisiken ein Kontrollübergang auf den Käufer erfolgt ist

(der Verkäufer hat keine einklagbaren Rechte mehr am Vermögenswert).

Der Kontrollübergang des Vermögenswertes erfolgt nach den Ausführungen im Diskussionspapier bei einer Verpflichtung zur Lieferung von Gütern typischerweise mit Übergabe der Güter an den Kunden. Dagegen kommt es bei einer Dienstleistungsverpflichtung zu einem kontinuierlichen Transfer von Vermögenswerten (unter Umständen abhängig von den lokalen rechtlichen Gegebenheiten). Diese Abgrenzung wird insbesondere bei langfristigen Fertigungsaufträgen relevant. Erfolgt während der Herstellungsphase kein kontinuierlicher Kontrollübergang auf den Kunden, ist anders als bisher bei Erfüllung der Voraussetzungen des IAS 11 keine Umsatzrealisierung während des Herstellungsprozesses erlaubt.

Weiterer Projektverlauf

Das Diskussionspapier steht auf der Homepage des IASB (www.iasb.org) zum Download zur Verfügung. Stellungnahmen zum Diskussionspapier sind beim IASB bis zum 19.6.2009 einzureichen. ■

IV. IASB veröffentlicht Diskussionspapier zu Leasingverhältnissen

Das IASB hat am 19.3.2009 zusammen mit dem FASB ein Diskussionspapier zur Bilanzierung von Leasingverhältnissen veröffentlicht. Das Diskussionspapier trägt den Titel „*Leases – Preliminary Views*“; es ist die erste Publikation der beiden Standardsetter im Rahmen des gemeinsamen Projekts zur Bilanzierung von Leasingverhältnissen. Ziel des Projekts ist die Entwicklung eines neuen Modells zum Ansatz von Vermögenswerten und Schulden, die aus Leasingverhältnissen resultieren.

Das Diskussionspapier beschränkt sich jedoch auf Vorschläge zur Änderung der Bilanzierung von Leasingverhältnissen beim Leasingnehmer. Mögliche Änderungen der Bilanzierung beim Leasinggeber werden diskutiert, jedoch sollen diese erst in einem weiteren Projekt zu einem späteren Zeitpunkt im Detail behandelt werden.

Modell zu Leasingbilanzierung

Der in dem Diskussionspapier dargestellte Ansatz unterscheidet bezüglich der Bilanzierung beim Leasingnehmer nicht mehr zwischen Operating- und Finance-Leasingverhältnissen. Stattdessen wird eine einheitliche Bilanzierung für alle Leasingverhältnisse vorgeschlagen. Das vorgelegte Diskussionspapier stellt in den Vordergrund, dass bei einem Leasingverhältnis der Leasingnehmer während der Leasingdauer ein Recht auf Nutzung des geleasteten Vermögenswertes hat. Dieses Recht zur Nutzung des Leasinggegenstandes während der Leasingdauer stellt nach dem Diskussionspapier einen Vermögenswert dar, der in der Bilanz zu erfassen ist („*Right-of-Use*“-Ansatz). Gleichzeitig besteht für den Leasingnehmer die Verpflichtung zur Zahlung der Leasingraten. Diese Verpflichtung erfüllt die Kriterien einer Schuld, die als Leasingverbindlichkeit zu bilanzieren ist. Somit sind alle Leasingverhältnisse ungeachtet der bisherigen Klassifizierung als *Operating Lease* oder *Finance Lease* in der Bilanz zu erfassen.

Bewertung beim erstmaligen Ansatz

Für den erstmaligen Ansatz schlägt das IASB vor, sowohl den Vermögenswert (*Right-of-Use*) als auch die Leasingverbindlichkeiten in Höhe des Barwertes der erwarteten Leasingzahlungen zu bilanzieren. Der Ermittlung des Barwertes soll der Grenzfremdkapitalzinssatz des bilanzierenden Unternehmens (Leasingnehmer) zugrunde gelegt werden.

Bei dem erstmaligen Ansatz sollen Optionen des Leasingnehmers zur Veränderung der Leasinglaufzeit (Beendigungs- oder

Verlängerungsoptionen), Kaufoptionen sowie ungewisse Leasingzahlungen und Restwertgarantien berücksichtigt werden. Optionen mit Einfluss auf die Leasingdauer (zum Beispiel Verlängerungsoptionen) oder Kaufoptionen sollen auf Basis des Szenarios mit der höchsten Wahrscheinlichkeit berücksichtigt werden. Ungewisse Leasingzahlungen und Restwertgarantien sollen auf Basis ihrer gewichteten Wahrscheinlichkeit mit einbezogen werden. Sämtliche Faktoren sollen in dem bilanzierten Vermögenswert (*Right-Of-Use*) und der Schuld berücksichtigt werden.

Folgebewertung

Das Diskussionspapier schlägt vor, den Ansatz der Vermögenswerte und der Leasingverbindlichkeiten zu fortgeführten Anschaffungskosten zu bilanzieren.

Der Vermögenswert wird über die Laufzeit des Leasingverhältnisses oder über die Nutzungsdauer des Vermögenswertes abgeschrieben. Dabei muss die kürzere der beiden Perioden verwendet werden.

Die Leasingzahlungen sind weiterhin in einen Zinsanteil und einen Tilgungsanteil der Leasingverpflichtung aufzuteilen.

In dem Diskussionspapier schlägt das IASB vor, dass der Leasingnehmer die Unsicherheiten hinsichtlich der Parameter bei der erstmaligen Bilanzierung zu jedem Stichtag überprüft. Dies betrifft alle Optionen wie die der Verlängerung und Verkürzung der Mindestlaufzeit des Leasingvertrags, Kaufoptionen, Restwertgarantien und bedingte Zahlungsverpflichtungen. Ergeben sich aus dieser Neueinschätzung zum Bilanzstichtag Veränderungen in der Leasingverpflichtung, so sind diese Veränderungen gegen den Buchwert des bilanzierten Vermögenswertes (*Right-of-Use*) zu erfassen („*Catch-up*“-Ansatz). Darüber hinaus ist vorgesehen, dass sich Änderungen des Grenzfremdkapitalzinssatzes des Leasingnehmers in der Bewertung der Verpflichtung des Leasinggebers niederschlagen.

Fragen der Berücksichtigung von Wertminderungen des Vermögenswertes (*Right-of-Use*) und der Anwendbarkeit der Neubewertungsmethode (analog IAS 16) werden im Diskussionspapier nicht behandelt.

Ausweis

Der bilanzierte Vermögenswert (*Right-of-Use*) ist entsprechend dem Charakter der zugrunde liegenden Vermögenswerte als separater Posten getrennt von den im Eigentum des Unternehmens befindlichen Vermögenswerten in der Bilanz auszuweisen. Die Leasingverbindlichkeiten sind unter den Finanzschulden darzustellen. Ein separater Ausweis wird nicht gefordert.

Weiterer Projektverlauf

Das Diskussionspapier steht auf der Homepage des IASB (www.iasb.org) zum Download zur Verfügung. Stellungnahmen zum Diskussionspapier können bis zum 17.7.2009 abgegeben werden. Ziel ist es, einen überarbeiteten Standard zum Leasing im Jahr 2011 zu veröffentlichen. ■

V. Neues EU-Endorsement

Die EU hat im März 2009 die Interpretation IFRIC 12 *Dienstleistungskonzessionsvereinbarungen* (Verordnung (EG) Nr. 254/2009, verpflichtend anzuwenden für am 1.1.2008 oder danach beginnende Geschäftsjahre) im Rahmen des EU-Endorsement Verfahrens übernommen. ■

B. HGB: Aktuelle Entwicklungen

Neuigkeiten zum Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz (BilMoG)

Das Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz steht kurz vor seiner Verabschiedung. Nachdem der Gesetzentwurf nach 2. und 3. Lesung am 26.3.2009 durch den Deut-

schen Bundestag angenommen wurde, hat auch der Bundesrat dem Gesetzentwurf zugestimmt. Der folgende Beitrag befasst sich mit wesentlichen Änderungen, die noch in den Entwurf eingeflossen sind.

Wesentliche Änderungen

Gegenüber dem Regierungsentwurf des BilMoG wurden im Wesentlichen die folgenden Änderungen durch den Rechtsausschuss vorgenommen:

Fair-Value-Bewertung von Finanzinstrumenten im Handelsbestand

Die im Referenten-(RefE) und Regierungsentwurf (RegE) des BilMoG vorgesehene Pflicht der Fair-Value-Bewertung von bestimmten Finanzinstrumenten im „Handelsbestand“ für alle Unternehmen wurde auf Banken beschränkt. Die entsprechenden Regelungen des § 253 Abs. 1 Satz 3 HGB RegE wurden gestrichen und die Regelungen für Kreditinstitute im § 340e HGB ergänzt.

Selbst erstellte immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens

Anstelle der im RefE und RegE noch vorgesehenen Ansatzpflicht wurde als Ergebnis der kontroversen Diskussionen nunmehr ein Ansatzwahlrecht für selbst erstellte immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens eingeführt. Soweit diese Vermögensgegenstände aktiviert werden, sind die entsprechenden Beträge aus dem Ansatz durch eine Ausschüttungssperre belegt.

Aktivierung von latenten Steuern

Aus der im RegE noch enthaltenen Ansatzpflicht sowohl für aktive als auch passive latente Steuern wurde ein Ausweiswahlrecht hinsichtlich des aktiven latenten Steuerüberhangs vorgesehen. Allerdings sind Verlustvträge bei der Ermittlung der aktiven latenten Steuern zu berücksichtigen, soweit sie sich in den jeweils fünf folgenden Jahren steuermindernd auswirken. Durchgesetzt hat sich damit auch die konzeptionelle Änderung vom GuV-orientierten Timing-Konzept hin zum international üblichen bilanzorientierten Temporary-Konzept.

Kleine Kapitalgesellschaften sind von der Steuerabgrenzung befreit, müssen aber Rückstellungen für passive latente Steuern bilden.

Konsolidierung von Zweckgesellschaften

In das HGB wird eine ähnliche Lösung wie nach IFRS aufgenommen; demnach sind Zweckgesellschaften nach dem „Risk and Reward Approach“ zu beurteilen. Zu konsolidieren sind Zweckgesellschaften von dem Unternehmen, das die Mehrheit der wirtschaftlichen Risiken und Chancen trägt.

Inkrafttreten

Generell ist eine verpflichtende Anwendung für Geschäftsjahre, die nach dem 31.12.2009 beginnen, vorgesehen. Allerdings können die Unternehmen die neuen Regelungen auch vorzeitig ein Jahr früher anwenden, aber nur als Gesamtheit.

Redaktionsschluss

Der Beitrag wurde auf dem Stand der öffentlich verfügbaren Informationen vom 3.4.2009 erstellt. ■

Nutzen Sie unser kostenfreies Online-Trainingsprogramm für die internationale Rechnungslegung. Weitere Informationen zum **IFRS Trainer** unter www.kpmg.de/ifrstrainer

Beachten Sie auch die **Express Accounting News** von KPMG: Dieser elektronische Newsletter informiert Sie komprimiert und hochaktuell über maßgebliche neue Anforderungen an die Rechnungslegung deutscher Unternehmen nach HGB und IFRS. Bei Interesse an einem kostenfreien Bezug können Sie sich gerne unter www.kpmg.de/newsletter als Abonnent registrieren lassen.

Die Accounting News sind eine Beilage der KPMG-Mitteilungen, die online unter der Adresse www.kpmg.de abrufbar sind. Bei eventuellen Rückfragen zu den hier abgedruckten Artikeln wenden Sie sich bitte an die Sie betreuenden KPMG-Teams oder an Dr. Winfried Melcher, KPMG, Department of Professional Practice Audit & Accounting Germany, Klingelhöferstraße 18, 10785 Berlin, T +49 30 2068-4671.