

Inhalt

- A. IFRS: Aktuelle Entwicklungen
- I. IASB veröffentlicht IFRS für SMEs
- II. IASB veröffentlicht Änderungen von IFRS 1
- III. IASB veröffentlicht Entwurf zu „Management Commentary“ (ED/2009/6)
- IV. IASB veröffentlicht Standardentwurf zur Bilanzierung preisregulierter Geschäftsvorfälle
- V. Neuer Standardentwurf zur Klassifizierung und Bewertung von Finanzinstrumenten
- VI. Änderung zu IAS 32 – Entwurf zur Klassifizierung von Bezugsrechten (ED/2009/9)
- VII. Neuer Interpretationsentwurf zur Tilgung von finanziellen Verbindlichkeiten durch Eigenkapitalinstrumente (Debt-Equity-Swap)
- VIII. Exposure Draft zum Diskontierungssatz für IAS 19
- IX. Entwurf der *Annual Improvements 2008–2010*
- B. HGB: Aktuelle Entwicklungen
- RIC veröffentlicht Hinweis zum PSV-Beitrag für 2009 in einem Zwischenabschluss zum 30.6.2009

A. IFRS: Aktuelle Entwicklungen

I. IASB veröffentlicht IFRS für SMEs

Das International Accounting Standards Board (IASB) hat am 9.7.2009 den *IFRS for SMEs – International Financial Reporting Standard (IFRS) for Small and Medium-sized Entities (SMEs)* veröffentlicht.

Der IFRS für SMEs ist ein eigenständiger, 230 Seiten umfassender Standard, der an die Bedürfnisse und Möglichkeiten kleiner und mittelgroßer Unternehmen angepasst ist. Im Vergleich zu den sogenannten „Full IFRS“ wurden Themen weggelassen, die keine Relevanz für SMEs haben. Zudem wurden viele Regelungen aus den „Full IFRS“ – unter anderem durch die Einschränkung von Wahlrechten – vereinfacht sowie die Angabepflichten deutlich reduziert.

Der Standard ist in 35 Abschnitte unterteilt, die jeweils themenbezogenen Bilanzierungsvorschriften und Offenlegungspflichten enthalten. Inhaltlich werden somit fast alle Themen der „Full IFRS“ in einem Standard behandelt.

Dem Standard beigelegt sind sogenannte *Illustrative Financial Statements*, die eine exemplarische, jedoch nicht alle Regelungen umfassende, Darstellung beinhalten.

ten. Daneben ist dem Standard eine *Presentation and Disclosure Checklist* beigelegt. In beiden Fällen handelt es sich nicht um Standardbestandteile sondern lediglich um begleitende Illustrationen.

Der IFRS für SMEs soll die Vergleichbarkeit der Abschlüsse von SMEs erhöhen, das Vertrauen in die Finanzberichterstattung der SMEs steigern und die Kosten der nationalen Standardsetzung reduzieren.

Da der IFRS für SMEs eigenständig im Verhältnis zu den „Full IFRS“ ist, wird den nationalen Gesetzgebern die Möglichkeit eröffnet, unabhängig davon, ob die Anwendung der „Full IFRS“ erlaubt oder vorgeschrieben ist, die Anwendung des IFRS für SMEs zu erlauben oder vorzuschreiben.

In Deutschland besteht derzeit nur die Möglichkeit, den Standard freiwillig und zusätzlich anzuwenden – neben der vorgeschriebenen Aufstellung eines Jahresabschlusses nach den gerade durch das BilMoG (Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz) geänderten handelsrechtlichen Regelungen (HGB). ■

II. IASB veröffentlicht Änderungen von IFRS 1

Das IASB hat am 23.7.2009 Änderungen von IFRS 1 „Erstmalige Anwendung der International Accounting Standards“ veröffentlicht. Die Änderungen betreffen die retrospektive Anwendung von IFRS in besonderen Situationen und sollen sicherstellen, dass Unternehmen bei der Umstellung auf IFRS keine unverhältnismäßig hohen Kosten entstehen.

Konkret befreien die Änderungen

- Unternehmen der Öl- und Gas-Industrie, die nach ihren bisher angewandten nationalen Rechnungsvorschriften Explorations- und Entwicklungskosten für Vermögensgegenstände in der Entwicklungs- oder Produktionsphase aktiviert haben, die nach IFRS nicht aktivierungsfähig sind, von der vollständigen retrospektiven Anwendung der IFRS auf die betreffenden Öl- und Gas-Vermögenswerte; insoweit wird hierdurch ein Umstellungsverlust vermieden.
- Unternehmen von der Neubeurteilung von bestehenden Verträgen im Hinblick auf deren Klassifizierung gemäß IFRIC 4 „Feststellung, ob eine Vereinbarung ein Leasingverhältnis enthält“, falls zu einem früheren Zeitpunkt bereits eine Beurteilung nach nationalen Rechnungslegungsvorschriften erfolgte, die den Regelungen des IFRIC 4 vergleichbar sind. ■

III. IASB veröffentlicht Entwurf zu „Management Commentary“ (ED/2009/6)

Das IASB hat am 23.6.2009 den Entwurf *Management Commentary* (ED/2009/6) veröffentlicht.

Gegenstand des Entwurfs sind Vorschläge zu einem Rahmenkonzept bezüglich

der Erstellung und Darstellung von erläuternden Berichterstattungen durch das Management.

Die Verpflichtung zur Erstellung einer Management-Berichterstattung besteht in vielen Rechtskreisen. In Deutschland erfolgt diese in Form des Lageberichts. Die Verpflichtung einen Lagebericht zu erstellen, ist in Deutschland von der Erfüllung weiterer gesetzlich kodifizierter Kriterien abhängig. Im Gegensatz dazu gibt es Rechtskreise, die keine konkreten Regelungen zur Management-Berichterstattung vorsehen.

Nach Einschätzung des IASB sind die in einer Management-Berichterstattung enthaltenen Informationen für Investoren und andere Nutzer der Finanzinformationen von erheblicher Bedeutung. Freiwillig anzuwendende Leitlinien für diese Art der Berichterstattung sollen die Vergleichbarkeit von Management-Berichterstattungen, die aus verschiedenen Rechtskreisen stammen, erhöhen.

Der Entwurf stellt die Leitlinien in 39 Textziffern dar. Dabei werden insbesondere grundlegende Zielsetzungen für die Erstellung von Management-Berichterstattungen sowie für deren Darstellung behandelt. Als Zielsetzung formuliert das IASB die Darstellung und Analyse aus der Sicht des Managements, die Ergänzung und Erweiterung der Informationen aus der übrigen Finanzberichterstattung sowie die zukunftsorientierte Berichterstattung. Zudem wird auf inhaltliche Kernelemente eingegangen, zu denen die Art der Geschäftstätigkeit, die Ziele und Strategien des Managements, die wesentlichen Ressourcen und Risiken sowie Beziehungen des Unternehmens, das Geschäftsergebnis und die zukünftige Entwicklung sowie Leistungskennzahlen und -indikatoren, die das Management zur Beurteilung der Unternehmensentwicklung in Relation zu den Zielen nutzt, gehören.

Die in dem Entwurf enthaltenen Vorschläge sollen freiwillig anwendbar und nicht Pflichtbestandteil einer Berichterstattung nach IFRS sein.

Stellungnahmen zu dem Entwurf können beim IASB eingereicht werden. Die Kommentierungsfrist läuft bis zum 1.3.2010. ■

IV. IASB veröffentlicht Standardentwurf zur Bilanzierung preisregulierter Geschäftsvorfälle

Das IASB hat am 23.7.2009 einen Standardentwurf zur Bilanzierung preisregulierter Geschäftsvorfälle veröffentlicht (ED/2009/08 *Rate Regulated Activities*).

Der Standardentwurf enthält Vorschläge für Ansatz, Bewertung und Ausweis von Vermögenswerten und Schulden, die aus geschäftlichen Aktivitäten auf preisregulierten Märkten entstehen. Dies betrifft zum Beispiel Netzbetreiber der Telekommunikationsindustrie oder Energieversorger.

Bestehende IFRSs enthalten bisher keine speziellen Vorschriften zu diesem Thema. Der Entwurf stellt klar, dass Unternehmen, die in einem regulierten Umfeld tätig sind, (weiterhin) auch alle anderen IFRSs beachten müssen.

Ein preisregulierter Markt im Sinne des Standardentwurfs liegt vor, wenn eine Aufsichtsbehörde oder Regierung für bestimmte Güter oder Dienstleistungen Preise vorgibt und die Preise so gesetzt werden, dass spezifizierte, aus der Bereitstellung der Güter oder Dienstleistungen resultierende Kosten gedeckt werden und der Anbieter zusätzlich eine bestimmte Marge erhält. Diese Art der Regulierung wird als ‚cost-of-service‘ bezeichnet und führt nach Ansicht des IASB zu bilanziell

abzubildenden Vermögenswerten und Schulden.

Ansatz

Fallen Aktivitäten eines Unternehmens in den Anwendungsbereich der angedachten Regelungen, so sind für den Ansatz regulatorischer Vermögenswerte und Verbindlichkeiten keine weiteren Voraussetzungen zu erfüllen.

Ein regulatorischer Vermögenswert ergibt sich daraus, dass das bilanzierende Unternehmen voraussichtlich oder tatsächlich eine zukünftige Preiserhöhung vornehmen darf, um bestimmte bereits angefallene Kosten auf die Abnehmer zu übertragen und eine spezifizierte Marge zu erzielen.

Eine regulatorische Verbindlichkeit entsteht, wenn das Unternehmen voraussichtlich oder tatsächlich verpflichtet wird, zuvor von den Abnehmern erhaltene Beträge mittels zukünftiger Preissenkungen an diese zurückzugeben.

Bewertung

Entsprechend identifizierte Vermögenswerte und Schulden sind zu ihrem Erwartungswert (*expected present value*) zu bilanzieren. Zum Ende einer jeden Berichtsperiode ist eine Folgebewertung zum dann gültigen Erwartungswert vorzunehmen.

Im Rahmen der Bewertung sollen unter anderem die Wahrscheinlichkeit der Rückerstattung erhaltener Beträge sowie die Wahrscheinlichkeit der zukünftigen Einpreisung bestimmter Kosten der Bereitstellung von Gütern oder Dienstleistungen berücksichtigt werden.

Sollte das Unternehmen Grund zu der Annahme haben, dass zukünftige Umsätze die angefallenen Kosten nicht decken, so ist der regulatorische Vermögenswert auf ein mögliches Impairment zu testen.

Ausweis und Anhangangaben

Regulatorische Vermögenswerte und Verbindlichkeiten sind in der Bilanz gesondert von den anderen Vermögenswerten und Verbindlichkeiten auszuweisen und im Anhang zu erläutern.

Der Standardentwurf kann bis zum 20.11.2009 kommentiert werden. Die Verabschiedung des endgültigen Standards ist für 2010 geplant. ■

V. Neuer Standardentwurf zur Klassifizierung und Bewertung von Finanzinstrumenten

Das IASB hat am 14.7.2009 den Standardentwurf Finanzinstrumente: Klassifizierung und Bewertung (ED/2009/7 *Financial Instruments: Classification and Measurement*) veröffentlicht. Dieser Entwurf ist Teil des Projekts für einen Nachfolgestandard von IAS 39, das in 2010 abgeschlossen werden soll.

Der Standardentwurf (nachfolgend ED) widmet sich den Bewertungskategorien und der entsprechenden Klassifikation von Finanzinstrumenten. Nachfolgend werden die Regelungen im Einzelnen näher dargestellt.

Klassifikation von Finanzinstrumenten

Das IASB versucht in diesem ED im Vergleich zu IAS 39 vereinfachte Regelungen zu Klassifizierung und Bewertung von Finanzinstrumenten zu entwickeln. Vorgeschlagen wird, die bisherigen fünf Bewertungskategorien durch nur noch zwei zu ersetzen:

- fortgeführte Anschaffungskosten (amortised cost) und
- beizulegender Zeitwert (fair value).

Um ein Finanzinstrument zu fortgeführten Anschaffungskosten zu bewerten,

müssen folgende zwei Bedingungen kumulativ erfüllt sein:

- das Finanzinstrument weist ausschließlich grundlegende Kreditmerkmale (*only basic loan features*) auf und
- die Steuerung erfolgt auf Basis vertraglicher Renditen (*managed on a contractual yield basis*).

Ein Finanzinstrument weist ausschließlich grundlegende Kreditmerkmale auf, wenn die Vertragsbedingungen lediglich die Rückzahlung des Kapitals und eine Verzinsung des ausstehenden Kapitalbetrags vorsehen. Unschädlich für die Beurteilung sind Begrenzungen der Zinszahlungen durch Caps, Floors oder Collars. Auch die Möglichkeit der vorzeitigen Rückzahlung durch den Kreditnehmer oder eine Put-Option des Kreditgebers steht dem Kriterium unter bestimmten Voraussetzungen nicht entgegen.

Die Bedingung „Steuerung auf Basis vertraglich vereinbarter Renditen“ ist erfüllt, wenn das Unternehmen vornehmlich das Ziel verfolgt, Zins und Tilgung zu vereinbaren. Diese Beurteilung erfolgt nicht auf Basis einzelner Instrumente, sondern basiert auf dem Geschäftsmodell des Unternehmens.

Sind die beiden Bedingungen der fortgeführten Anschaffungskosten nicht kumulativ erfüllt, ist das Finanzinstrument zum beizulegenden Zeitwert zu bewerten. Alle resultierenden Wertänderungen sind in diesem Fall grundsätzlich erfolgswirksam zu erfassen.

Der ED sieht weiterhin vor, dass die Abspaltung von eingebetteten Derivaten in hybriden Verträgen, die in den Anwendungsbereich des IAS 39 fallen, abgeschafft wird.

Darüber hinaus sind Eigenkapitalinstrumente zukünftig zwingend zum beizulegenden Zeitwert zu bewerten. Die Aus-

nahmeregelung, dass entsprechende Finanzinstrumente zu Anschaffungskosten bewertet werden, wenn kein auf einem aktiven Markt notierter Preis vorliegt und der beizulegende Zeitwert nicht verlässlich ermittelt werden kann, ist weggefallen.

Optionen

Der ED enthält zwei Optionen zur Bilanzierung von Finanzinstrumenten. Die erste Option eröffnet die Möglichkeit der Designation von Finanzinstrumenten in die Kategorie, die mit dem beizulegenden Zeitwert bewertet wird, wenn durch die Einstufung Inkongruenzen bei der Bewertung oder beim Ansatz beseitigt oder verringert werden (Rechnungslegungsanomalie). Diese Option besteht auch im derzeitigen IAS 39.

Der ED enthält darüber hinaus ein unwiderrufliches Wahlrecht, Anlagen in Eigenkapitalinstrumenten, die nicht dem Handel dienen, erfolgsneutral zum beizulegenden Zeitwert zu bewerten.

Bei Ausübung dieser Option, die einzelgeschäftsbezogen ausgeübt werden kann, sind alle Wertänderungen dieses Investments, inklusive der Dividenden, im Other Comprehensive Income (OCI) zu erfassen. Für die erfassten Beträge wird, wenn der Entwurf wie vorgesehen umgesetzt wird, kein „Recycling“ aus dem OCI in die GuV zulässig sein.

Reklassifizierung

Im Gegensatz zu den erst im Herbst 2008 in den IAS 39 eingeflossenen Umklassifizierungsmöglichkeiten, wird im vorliegenden Entwurf nach der erstmaligen Zuordnung von Finanzinstrumenten in eine Bewertungskategorie eine nachfolgende Umklassifizierung nicht mehr möglich sein.

Anhangangaben

Mit dem ED ist gleichzeitig die Änderung bestimmter Angaben im Anhang nach IFRS 7 verbunden.

Erstanwendungszeitpunkt

Der Standardentwurf sieht noch keinen definitiven Erstanwendungszeitpunkt vor. Derzeit ist geplant, dass die neuen Vorschriften nicht verpflichtend vor Januar 2012 in Kraft treten, eine vorzeitige Anwendung soll jedoch zulässig sein.

Der Entwurf steht auf den Internetseiten des IASB zum Download zur Verfügung. Kommentierungen waren bis zum 14.9.2009 möglich. ■

VI. Änderung zu IAS 32 – Entwurf zur Klassifizierung von Bezugsrechten (ED/2009/9)

Das IASB hat am 6.8.2009 einen Entwurf zur Klassifizierung von Bezugsrechten veröffentlicht (ED/2009/9). Hierbei geht es um die Bilanzierung von Bezugsrechten, bei denen der Ausübungspreis in einer anderen als der funktionalen Währung des Unternehmens festgelegt wurde.

Hintergrund

Nach den Regelungen des IAS 32 können ausschließlich Derivate, die vom Emittenten durch den Austausch einer festen Anzahl eigener Eigenkapitalinstrumente gegen einen festen Betrag an flüssigen Mitteln oder anderen finanziellen Vermögenswerten erfüllt werden, als Eigenkapitalinstrumente klassifiziert werden.

Im Zuge der globalen Finanzmarktkrise haben Unternehmen vermehrt Bezugsrechte auf eigene Aktien ausgegeben, um so zusätzliches Kapital zu beschaffen. Einige Unternehmen haben den Ausübungspreis der Derivate dabei in Fremdwährung festgelegt, da sie in anderen Ländern in einer Währung gelistet sind, die nicht der funktionalen Währung des Unternehmens entspricht.

Nach derzeitiger Praxis wurden solche Rechte aufgrund der Währungskompo-

nente als derivative Finanzverbindlichkeiten eingestuft.

Vorgeschlagene Änderung

Die vorgeschlagene Änderung spezifiziert als Reaktion auf die Finanzmarktkrise, dass Bezugsrechte bei dem Emittenten als Eigenkapital zu klassifizieren sind, wenn sie anteilsgemäß an alle gegenwärtigen Anteilseigner – derselben Klasse – des Unternehmens zu einem festen Betrag ausgegeben werden. Dies gilt unabhängig davon, in welcher Währung der Ausübungspreis festgelegt ist.

Erstanwendungszeitpunkt

Die Änderung an IAS 32 sieht noch keinen definitiven Erstanwendungszeitpunkt vor. Aufgrund der kurzen Kommentierungsfrist von 30 Tagen und der Relevanz erwartet das IASB, die endgültigen Änderungen noch vor Ende 2009 zu veröffentlichen. Eine vorzeitige Anwendung soll zulässig sein.

Der Entwurf steht auf den Internetseiten des IASB zum Download zur Verfügung. ■

VII. Neuer Interpretationsentwurf zur Tilgung von finanziellen Verbindlichkeiten durch Eigenkapitalinstrumente (Debt-Equity-Swap)

Das International Financial Reporting Interpretations Committee (IFRIC) hat am 6.8.2009 den Interpretationsentwurf IFRIC D25 zur Tilgung finanzieller Verbindlichkeiten durch Eigenkapitalinstrumente herausgegeben. Hierdurch soll eine bilanzielle Gleichbehandlung dieser Geschäftsvorfälle i.S.d. IAS 39 und IAS 32 sichergestellt werden.

Hintergrund

Im derzeitigen Marktumfeld finden zahlreiche Neuverhandlungen der Bedin-

gungen von finanziellen Verbindlichkeiten zwischen Kreditnehmern und Kreditgebern statt. In einigen Fällen vereinbaren die Vertragsparteien dabei, die finanziellen Verbindlichkeiten nicht durch Zahlungsmittel, sondern durch Aktien des Unternehmens oder andere Eigenkapitalinstrumente vollständig oder teilweise zu tilgen.

Aufgrund der unterschiedlichen Bilanzierung dieses sogenannten „Debt-Equity-Swap“ in der Praxis durch die Unternehmen hat das IFRIC die folgenden Leitlinien herausgegeben.

Leitlinien

Die Leitlinien des IFRIC D25 betreffen die Regelung des IAS 39.41 aus der Sicht des Kreditnehmers in folgenden Punkten:

- Gezahlte Gegenleistung

Nach der bestehenden Regelung des IAS 39.41 ist die Differenz zwischen dem Buchwert der getilgten Verbindlichkeit (oder eines Teils) und der gezahlten Gegenleistung ergebniswirksam zu erfassen. Dieser Paragraf führt zwar aus, dass in der „gezahlten Gegenleistung“ die übertragenen nicht zahlungswirksamen Vermögenswerte oder übernommene Verbindlichkeiten enthalten sind, geht aber nicht explizit darauf ein, ob die Eigenkapitalinstrumente einzubeziehen sind. Im Entwurf wird daher vorgeschlagen, dass die Eigenkapitalinstrumente des Unternehmens Teil der zur Tilgung der Verbindlichkeit „gezahlten Gegenleistungen“ i.S.d. IAS 39.41 sind.

- Erstmalige Bewertung der Eigenkapitalinstrumente

Nach dem Vorschlag sollen die Eigenkapitalinstrumente – je nachdem, was verlässlicher ermittelt werden kann – entweder zu ihrem beizulegenden Zeitwert oder mit dem beizulegenden Zeitwert der getilgten Verbindlichkeit bewertet werden.

- Behandlung der Differenz

Die Differenz zwischen dem Buchwert der getilgten finanziellen Verbindlichkeit und dem erstmaligen Bewertungsbetrag der Eigenkapitalinstrumente ist in der laufenden Periode erfolgswirksam zu erfassen.

Erstanwendungszeitpunkt

Die Änderung an IAS 32 sieht noch keinen definitiven Erstanwendungszeitpunkt vor. Eine vorzeitige Anwendung soll zulässig sein.

Der Entwurf steht auf den Internetseiten des IASB zum Download zur Verfügung. Eine Kommentierung konnte bis zum 5.10.2009 erfolgen. ■

VIII. Exposure Draft zum Diskontierungssatz für IAS 19

Das IASB hat am 20.8.2009 den Entwurf ED/2009/10 „Discount Rate for Employee Benefits“ veröffentlicht.

Der Entwurf sieht eine Änderung bei der Ermittlung des Diskontierungssatzes zur Bewertung von Leistungen an Arbeitnehmer gemäß IAS 19.78 vor. Die bisherige Hierarchie der anzuwendenden Diskontierungssätze des IAS 19.78 wird abgeschafft. Markttrenditen für Staatsanleihen (*government bonds*) sollen zukünftig auch dann nicht mehr berücksichtigt werden, wenn Markttrenditen von erstrangigen, festverzinslichen Industriefinanzen mangels liquider Märkte nicht vorliegen.

Künftig sollen zur Ermittlung der Diskontierungssätze gemäß IAS 19.78 die Grundsätze zur Schätzung der Markttrenditen von erstrangigen, festverzinslichen Industriefinanzen nach IAS 39.AG69-AG82 angewendet werden. Die aus der erstmaligen Umstellung des Diskontierungssatzes resultierenden Differenzen sollen direkt im Eigenkapital erfasst werden.

Mit dem Entwurf reagiert das IASB auf Auswirkungen der globalen Finanzmarktkrise, die regelmäßig zu signifikanten Abweichungen zwischen den Markttrenditen von Industrie- und Staatsanleihen geführt hat. Hieraus resultierende Bewertungsunterschiede vergleichbarer Verpflichtungen in unterschiedlichen Ländern sollen auf diese Weise vermindert werden.

Ein verbindlicher Anwendungszeitpunkt für die Änderungen wurde noch nicht festgelegt. Es ist vorgesehen, die Änderungen so rechtzeitig zu beschließen, dass Abschlussersteller diese freiwillig bereits in Abschlüssen anwenden können, deren Berichtsperiode im Dezember 2009 endet.

Der Entwurf steht auf den Internetseiten des IASB zum Download zur Verfügung. Die Kommentierungsfrist endete bereits am 30.9.2009. ■

IX. Entwurf der *Annual Improvements 2008–2010*

Das International Accounting Standards Board (IASB) hat am 26.8.2009 den Entwurf ED/2009/11 „Improvements to IFRSs“ veröffentlicht. Die Änderungen sollen überwiegend auf Geschäftsjahre anzuwenden sein, die ab dem 1.1.2011 beginnen.

Zielsetzung des Annual Improvements Projects ist die Durchführung von kleinen, nicht dringlichen Verbesserungen zur Klarstellung sowie zur Beseitigung bestehender Inkonsistenzen zwischen einzelnen Regelungen. Im aktuellen Entwurf werden 15 Änderungen von zehn *International Financial Reporting Standards* (IFRS/IAS) und einer Interpretation des *International Financial Reporting Interpretations Committee* (IFRIC) vorgeschlagen.

Die nachfolgende Tabelle gibt einen Überblick über die geplanten Änderungen:

Standard/Interpretation	Vorgeschlagene Änderung
IFRS 1 – Erstmalige Anwendung der IFRS	<ul style="list-style-type: none"> • Es soll Guidance zu Änderungen der Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden im Jahr der Erstanwendung eingefügt werden. Betroffen sind Unternehmen, die im Jahr der Erstanwendung Zwischenabschlüsse gemäß IAS 34 veröffentlichen. • Ereignisgesteuerte beizulegende Zeitwerte als Ersatz für Anschaffungs- und Herstellungskosten sollen auch bei Neubewertung während der Perioden, die vom erstmaligen IFRS-Abschluss abgedeckt werden, zugelassen werden. Bisher galt dies nur bei Neubewertungen bis zum Beginn der ersten vom Abschluss abgedeckten Periode.
IFRS 3 – Unternehmens- zusammenschlüsse	<ul style="list-style-type: none"> • Es sollen Übergangsregeln für bedingte Kaufpreiszahlungen im Rahmen von Unternehmenszusammenschlüssen, die vor Anwendung des IFRS 3 (2008) stattfanden, zum Anwendungszeitpunkt jedoch nicht vollständig abgewickelt waren, eingefügt werden. Solche bedingten Kaufpreiszahlungen sollen weiterhin gemäß IFRS 3 (2004) abgebildet werden. • Das Wahlrecht zur Bilanzierung von nicht beherrschenden Anteilen zum beizulegenden Zeitwert oder dem Anteil an den Netto-Vermögenswerten soll teilweise eingeschränkt werden. • Die in IFRS 3 enthaltene Guidance zu verpflichtend vom Erwerber zu ersetzenden aktienbasierten Vergütungsplänen soll nun auf alle Aktienoptionspläne im Rahmen von Unternehmenszusammenschlüssen angewendet werden.
IFRS 5 – Zur Veräußerung gehaltene langfristige Vermögenswerte und aufgegebene Geschäftsbereiche	<ul style="list-style-type: none"> • Beabsichtigt ein Unternehmen, durch eine (teilweise) Veräußerung seiner Anteile die gemeinschaftliche Führung oder seinen maßgeblichen Einfluss abzugeben, stellt das IASB klar, dass IFRS 5 anzuwenden ist. Unabhängig davon, ob die Veräußerung der gesamten Beteiligung oder nur eine Teilveräußerung vorgesehen ist, ist die gesamte Beteiligung als zur Veräußerung gehalten zu klassifizieren.
IFRS 7 – Finanzinstrumente: Angaben	<ul style="list-style-type: none"> • Der Entwurf enthält sieben Änderungen zu einzelnen Angabepflichten.
IAS 1 – Darstellung des Abschlusses	<ul style="list-style-type: none"> • Es ist beabsichtigt, IAS 1 dahingehend zu konkretisieren, dass bestimmte Angaben zur Veränderung des Eigenkapitals anstelle in der Eigenkapitalveränderungsrechnung alternativ im Anhang gemacht werden können.
IAS 8 – Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden, Änderungen von Schätzungen und Fehler	<ul style="list-style-type: none"> • Es sind geringfügige Änderungen der Terminologie geplant.
IAS 27 – Konzern- und separate Einzelabschlüsse nach IFRS	<ul style="list-style-type: none"> • Es wird klargestellt, dass in IFRS-Einzelabschlüssen für Wertminderungstests von Beteiligungen an Tochterunternehmen, Joint Ventures und assoziierten Unternehmen die Vorschriften des IAS 39 anzuwenden sind. • Erfolgt die Bewertung der Beteiligung nicht zu Anschaffungskosten, ist die Beteiligung zwingend in die Kategorie als erfolgswirksam zum beizulegenden Zeitwert bewertet einzuordnen. • Es wird klargestellt, dass die aus IAS 27 (2008) resultierenden Folgeänderungen an IAS 21, IAS 28 und IAS 31 überwiegend prospektiv anzuwenden sind.
IAS 28 – Anteile an assoziierten Unternehmen	<ul style="list-style-type: none"> • Fällt eine Beteiligung an einem assoziierten Unternehmen teilweise unter die in IAS 28.1 (a) und (b) genannten Ausnahmen vom Anwendungsbereich des IAS 28, ist im Entwurf eine verpflichtende Aufteilung der Beteiligung vorgesehen. Der unter die Ausnahmen fallende Teil ist gemäß IAS 39 zu bilanzieren während für den verbleibenden Teil IAS 28 anzuwenden ist. Für die Beurteilung, ob ein assoziiertes Unternehmen vorliegt, sind die Anteile jedoch weiterhin als Einheit zu beurteilen.
IAS 34 – Zwischenberichterstattung	<ul style="list-style-type: none"> • Die Beispiele zu signifikanten Ereignissen und Transaktionen, die zu Angabepflichten führen, sollen erweitert werden.
IAS 40 – Als Finanzinvestition gehaltene Immobilien	<ul style="list-style-type: none"> • Immobilien, die mit Veräußerungsabsicht saniert werden, sind künftig nicht mehr ins Vorratsvermögen umzugliedern. Liegen die Voraussetzungen von IFRS 5 vor, sind sie unter den zur Veräußerung gehaltenen langfristigen Vermögenswerten auszuweisen. Andernfalls sind sie weiterhin als als Finanzinvestition gehaltene Immobilien zu bilanzieren.
IFRIC 13 – Kundenbindungsprogramme	<ul style="list-style-type: none"> • Es sind geringfügige Änderungen der Terminologie geplant.

Das IASB beabsichtigt, den endgültigen Änderungsstandard im zweiten Quartal 2010 zu veröffentlichen. Der Entwurf steht auf den Internetseiten des IASB zum Download zur Verfügung. Die Kommentierungsfrist endete bereits am 24.9.2009. ■

B. HGB: Aktuelle Entwicklungen

RIC veröffentlicht Hinweis zum PSV-Beitrag für 2009 in einem Zwischenabschluss zum 30.6.2009

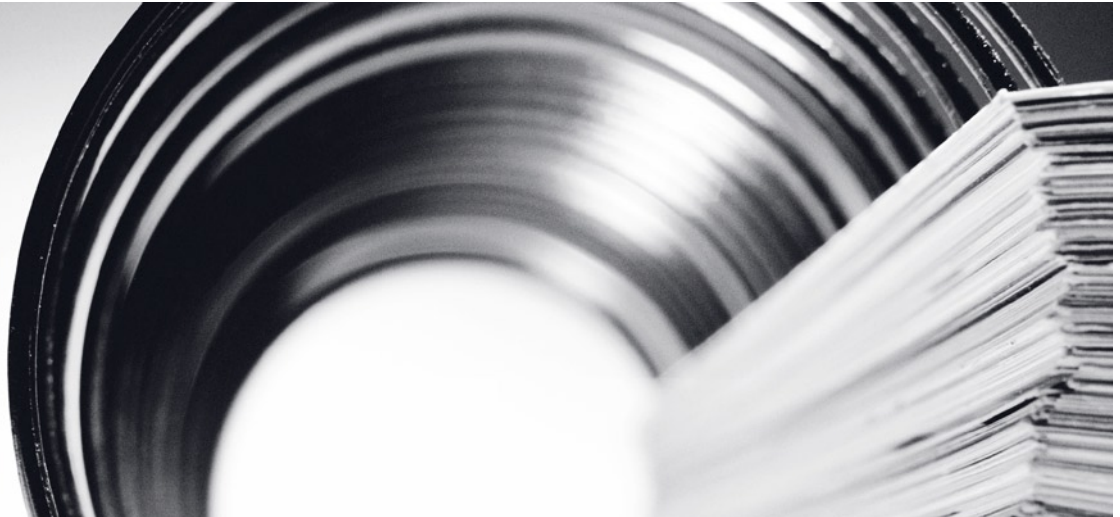
Am 8.7.2009 (bzw. Klarstellung am 3.8.2009) hat das Rechnungslegungs Interpretations Committee (RIC) einen Hinweis zu Bewertungsfragen im Rahmen der Rückstellungsbildung für Zwischenabschlüsse zum 30.6.2009 aufgrund der zu erwartenden deutlichen Erhöhung des Pflichtbeitrags zum Pensions-Sicherungs-Verein (PSV) veröffentlicht. Der Anstieg der Beiträge an den PSV ist auf die im Jahr 2009 stark angestiegene Anzahl von Unternehmensinsolvenzen zurückzuführen.

Für das Jahr 2008 betrug der Beitragssatz 1,8 Promille der Beitragsbemessungsgrundlage. Der Beitragssatz 2009 steht derzeit nicht fest und ist daher vom bilanzierenden Unternehmen zu schätzen.

Der vom PSV mitgeteilte Beitragssatz von 13,5 Promille stellt indes keine Prognose oder Hochrechnung für das Gesamtjahr 2009 dar. Der Beitragssatz berücksichtigt nur die bis zum 30.6.2009 bereits angefallenen Insolvenzfälle. Jeder weitere in der zweiten Jahreshälfte anfallende Insolvenzfall führt zu einer weiteren Erhöhung dieses Satzes. Die im Hinweis genannten Einflussgrößen – mögliche Glättung, Ermäßigung der Beiträge – können eine gegenläufige Wirkung haben.

Gemäß § 4 der Satzung für den PSV ist der Beitrag ein Jahresbeitrag. Bei Beginn oder Ende der Beitragspflicht im Laufe eines Kalenderjahres wird ein anteiliger Jahresbeitrag erhoben. Demzufolge sind zeitanteilig 6/12 des voraussichtlichen Jahresbeitrags für 2009 zum 30.6.2009 zurückzustellen.

Bei der Schätzung der für die zweite Jahreshälfte zu erwartenden Schadensfälle und der daraus abgeleiteten Schätzung des Beitragssatzes für 2009 handelt es sich um „accounting estimates“, für die IAS 1.125 ff. und IAS 34.16 (d) besondere Angabepflichten vorsehen. Eine Veröffentlichung konkreter Einschätzungen oder Maßnahmen in Bezug auf den Beitragssatz 2009 durch den PSV ist nach der Auffassung des RIC ein zu berücksichtigendes Ereignis von IAS 10.3, da die Verpflichtung am Bilanzstichtag aus der Versicherungszeit resultiert und damit bereits begründet ist und nur die genaue Höhe des Versicherungsbeitrags auf einer Entscheidung im Rahmen eines gesetzlichen Ermessensspielraums (BetrAVG) basiert. ■



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 Prof. Dr. Winfried Melcher, KPMG, Department of Professional Practice Audit & Accounting Germany, Klingelhöferstraße 18, 10785 Berlin, T +49 30 2068-4671.