

Inhalt

A. IFRS: Aktuelle Entwicklungen

- I. IFRS 9 verabschiedet
- II. IASB veröffentlicht geänderten IAS 24
- III. IFRIC 19 veröffentlicht
- IV. IASB veröffentlicht Änderungen zu IFRIC 14
- V. IASB schlägt Änderungen zu IFRS 1 vor
- VI. Berücksichtigung von Wertminderungen bei Finanzinstrumenten
- VII. RIC veröffentlicht Anwendungshinweis zu REACH
- VIII. Ausgewählte IFRS-Bilanzierungsfragen im Kontext der Wirtschaftskrise
- IX. Aktualisierter Stand der EU-Endorsements

B. HGB: Aktuelle Entwicklungen

DSR veröffentlicht Entwurf zu latenten Steuern

C. Weitere Themen

DPR eröffnet Möglichkeit für fallbezogene Voranfragen

A. IFRS: Aktuelle Entwicklungen

I. IFRS 9 verabschiedet

Das International Accounting Standards Board (IASB) hat am 12.11.2009 den IFRS 9 *Finanzinstrumente* veröffentlicht. Der Standard soll – zusammen mit zwei weiteren Ergänzungen – IAS 39 *Finanzinstrumente: Ansatz und Bewertung* schrittweise ersetzen. Die nun veröffentlichten Regelungen sind das Ergebnis der ersten Projektphase zur Ersetzung von IAS 39. Sie beziehen sich auf die Klassifizierung und Bewertung von Finanzinstrumenten. Das Gesamtprojekt zur Ersetzung von IAS 39 soll im Jahr 2010 abgeschlossen werden. Der Standard widmet sich bislang lediglich der Klassifizierung und Bewertung von finanziellen Vermögensgegenständen, während der am 14.7.2009 veröffentlichte Standardentwurf zusätzlich die entsprechenden Regelungen für finanzielle Verbindlichkeiten enthielt.

Klassifikation von finanziellen Vermögenswerten

Durch IFRS 9 werden die bisherigen Bewertungskategorien durch nur noch zwei ersetzt:

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

Um einen finanziellen Vermögenswert zu fortgeführten Anschaffungskosten zu bewerten, müssen folgende zwei Bedingungen kumulativ erfüllt sein:

- der finanzielle Vermögenswert wird im Rahmen eines Geschäftsmodells gehalten, dessen Ziel die Generierung der vertraglichen Zahlungsströme aus dem finanziellen Vermögenswert ist und
- die vertraglichen Vereinbarungen über den finanziellen Vermögenswert sehen feste Termine für die Leistung der Zahlungen vor. Zudem dürfen die Zahlungen grundsätzlich nur aus Zins- und Tilgungsleistungen bestehen.

Sind die beiden Bedingungen nicht kumulativ erfüllt, ist der finanzielle Vermögenswert zum beizulegenden Zeitwert zu bewerten.

Wahlrechte

IFRS 9 sieht, wie bereits IAS 39, die Möglichkeit der Designation von finanziellen Vermögenswerten in die Kategorie ‚beizulegender Zeitwert‘ vor, dies allerdings gegenüber IAS 39 beschränkt auf den Fall, wo durch die Einstufung Inkongruenzen bei der Bewertung oder beim Ansatz beseitigt oder verringert werden können. Beispielsweise Absicherung eines festverzinslichen Kredits

durch einen Zinsswap ohne Bilanzierung eines Sicherungsgeschäfts.

Darüber hinaus beinhaltet der Standard ein unwiderrufliches Wahlrecht, Anlagen in Eigenkapitalinstrumenten, die nicht dem Handel dienen, erfolgsneutral zum beizulegenden Zeitwert zu bewerten. Bei Ausübung dieser Option, die für jede Investition einzeln ausgeübt werden kann, sind alle Wertänderungen dieses Investments im *Other Comprehensive Income* (OCI) zu erfassen. Hingegen müssen Dividenden aus diesen Eigenkapitalinstrumenten ergebniswirksam erfasst werden.

Umklassifizierung

Im vorliegenden Standard ist nach der erstmaligen Zuordnung von finanziellen Vermögenswerten in eine Bewertungskategorie eine nachfolgende Umklassifizierung dann und nur dann vorzunehmen, wenn das Unternehmen sein Geschäftsmodell geändert hat.

Erstanwendungszeitpunkt

Die Änderungen sind anzuwenden für Geschäftsjahre, die am oder nach dem 1.1.2013 beginnen. Eine frühere Anwendung bereits in 2009 ist grundsätzlich zulässig. Für die Anwendung dieses Standards innerhalb der EU bedarf es allerdings noch des *Endorsement* durch die EU-Kommission. Mit diesem kann allerdings kurzfristig nicht gerechnet werden. ■

II. IASB veröffentlicht geänderten IAS 24

Das IASB hat am 4.11.2009 den geänderten IAS 24 *Angaben über Beziehungen zu nahe stehenden Unternehmen und Personen* veröffentlicht.

Bisher waren Unternehmen, die staatlich kontrolliert oder bedeutend beeinflusst sind, verpflichtet, Informationen zu allen Geschäftsvorfällen mit Unternehmen, die

vom gleichen Staat kontrolliert oder bedeutend beeinflusst werden, offenzulegen. Inhalt der Änderung des IAS 24 ist nun zum einen eine Vereinfachung der Angabepflichten von Regierungen nahe stehenden Unternehmen. Zwar sind weiterhin diejenigen Angaben erforderlich, die für den Abschlussadressaten von Bedeutung sind, den Regierungen nahe stehenden Unternehmen wird jedoch teilweise eine Ausnahme zur Angabepflicht von bestimmten Geschäftsvorfällen gewährt. Sofern die Informationen nur mit hohen Kosten zur Verfügung gestellt werden können oder nur geringe Informationen für die Adressaten liefern, sind diese Angaben nach dem geänderten IAS 24 von der Angabepflicht ausgenommen.

Weiterhin wurde durch die Änderung des IAS 24 die Definition eines nahe stehenden Unternehmens oder einer nahe stehenden Person verdeutlicht. Im Vergleich zur Entwurfsfassung ergaben sich keine wesentlichen Neuerungen.

Der geänderte Standard tritt für Berichtsperioden in Kraft, die am oder nach dem 1.1.2011 beginnen. Eine frühere Anwendung ist zulässig. Die Übernahme der Interpretation in europäisches Recht steht noch aus. ■

III. IFRIC 19 veröffentlicht

Das International Financial Reporting Interpretations Committee (IFRIC) hat am 26.11.2009 mit IFRIC 19 *Extinguishing Financial Liabilities with Equity Instruments* eine Interpretation veröffentlicht, die die Bilanzierung sogenannter *debt for equity swaps* adressiert.

IFRIC 19 erläutert die Anforderungen der International Financial Reporting Standards (IFRS) für den Fall, dass ein Unternehmen eine finanzielle Verbindlichkeit teilweise oder vollständig durch Ausgabe von Aktien oder durch andere Eigenkapi-

talinstrumente tilgt. Die Interpretation stellt Folgendes klar:

- Die zur Tilgung einer finanziellen Verbindlichkeit an einen Gläubiger ausgegebenen Eigenkapitalinstrumente sind Bestandteil des „gezahlten Entgelts“ im Sinne von IAS 39.41.
- Die entsprechenden Eigenkapitalinstrumente sind grundsätzlich zum beizulegenden Zeitwert (*fair value*) zu bewerten. Sofern dieser nicht verlässlich ermittelbar ist, sollten die Eigenkapitalinstrumente mit dem beizulegenden Zeitwert der getilgten Verbindlichkeit bewertet werden. In der damit aufgestellten Rangfolge der Wertmaßstäbe unterscheidet sich die Interpretation vom zuvor veröffentlichten Entwurf (D 25).
- Die Differenz zwischen dem Buchwert der auszubuchenden finanziellen Verbindlichkeit und dem erstmaligen Wertansatz der ausgegebenen Eigenkapitalinstrumente ist in der Gewinn- und Verlustrechnung zu erfassen.

IFRIC 19 ist verpflichtend für Perioden anzuwenden, die am oder nach dem 1.7.2010 beginnen. Eine frühere Anwendung ist möglich. Die Übernahme der Interpretation in europäisches Recht steht noch aus. ■

IV. IASB veröffentlicht Änderungen zu IFRIC 14

IFRIC 14 *IAS 19 – The limit on a defined benefit asset, minimum funding requirements and their interaction* stellt eine Auslegung des IAS 19 *Employee benefits* dar und beschäftigt sich mit Zweifelsfragen hinsichtlich des Ansatzes eines *defined benefit asset*.

Regelungsumfang

IAS 19.58 nennt als eine der Voraussetzungen für den Ansatz eines Vermögens-

werts aus einem leistungsorientierten Plan einen künftigen wirtschaftlichen Nutzen aus Ansprüchen auf Minderung oder Rückerstattung von Beitragsleistungen. IFRIC 14 enthält diesbezüglich Klarstellungen, wann derartige künftige Vorteile als verfügbar anzusehen sind.

Mindestdotierungspflichten – rechtliche Verpflichtungen zur Leistung von Mindestbeiträgen – sind als Einschränkungen der Verfügbarkeit von Rückerstattungs- oder Minderungsansprüchen zu werten. Zudem kann der Ausweis einer Verbindlichkeit geboten sein, wenn die künftigen Dotierungspflichten sich auf bereits bezogene Leistungen beziehen.

Änderungen

Die nun vorgenommenen Änderungen beschäftigen sich mit dem Sonderfall, in dem Unternehmen bereits vorab Zahlungen leisten, um ihrer Mindestdotierungsverpflichtung nachzukommen.

Die Änderung erlaubt es den betroffenen Unternehmen, die aus diesen Zahlungen resultierenden Vorteile als Vermögenswerte anzusetzen.

Erstmalige Anwendung

Die geänderte Version des IFRIC 14 ist verpflichtend erstmalig auf nach dem 1.1.2011 beginnende Geschäftsjahre anzuwenden. Eine freiwillige frühere Anwendung ist zulässig. Für die Anwendung dieser Interpretation innerhalb der EU bedarf es allerdings noch des *Endorsement* durch die EU-Kommission. ■

V. IASB schlägt Änderungen zu IFRS 1 vor

Am 26.11.2009 wurde vom International Accounting Standards Board (IASB) eine geringfügige Änderung des IFRS 1 *First-time adoption of International Financial Reporting Standards* veröffentlicht. Diese Änderung ermöglicht es künftig auch Erstanwendern im Sinne von IFRS 1

bestehende Übergangsvorschriften für die Anwendung von IFRS 7 *Financial instruments: Disclosures* in Anspruch zu nehmen.

Betroffen davon sind alle Angaben, die aus der erstmaligen Anwendung der im März 2009 veröffentlichten Änderungen zu IFRS 7 resultieren. Im ersten Jahr der Anwendung erfolgt eine Befreiung von der Verpflichtung zur Angabe von Vergleichszahlen für die im *Amendment* neu aufgenommenen Angaben. Dadurch sollen unverhältnismäßige Mehrbelastungen durch kurze Fristen bis zur Erstanwendung vermieden werden.

Waren bisher alle Erstanwender von der Anwendung dieser Übergangsbestimmung ausgeschlossen, kann sie künftig insofern in Anspruch genommen werden, als die erste IFRS-Berichtsperiode vor dem 1.1.2010 beginnt. Die Übernahme des geänderten Standards in europäisches Recht steht noch aus. ■

VI. Berücksichtigung von Wertminderungen bei Finanzinstrumenten

Das International Accounting Standards Board (IASB) hat am 5.11.2009 den Standardentwurf zur Berücksichtigung von Wertminderungen bei Finanzinstrumenten (ED/2009/12 *Financial Instruments: Amortised Cost and Impairment*) veröffentlicht. Dieser Entwurf ist Teil des Projekts für einen Nachfolgestandard von IAS 39, das in 2010 abgeschlossen werden soll.

Hintergrund und Ziel

Zielsetzung des Entwurfs ist eine verbesserte Transparenz hinsichtlich der Risikoversorge für Kreditausfälle und den Angaben zur Kreditqualität finanzieller Vermögenswerte herzustellen. Zudem soll die Wertberichtigungsmethodik durch die Abschaffung der Notwendigkeit eines Impairment-Triggers von

einem *incurred loss*-Modell auf ein *expected loss*-Modell umgestellt werden. Damit soll es zu einer zeitnäheren Erfassung von Verlusten kommen und den wirtschaftlichen Gegebenheiten bei der Kreditvergabe besser Rechnung getragen werden.

Bewertung zu fortgeführten Anschaffungskosten

Das Ziel der Bewertung zu fortgeführten Anschaffungskosten ist es, Informationen über die tatsächliche Rendite eines finanziellen Vermögenswerts oder einer finanziellen Schuld zu geben, indem Zinserträge bzw. -aufwendungen über die gesamte erwartete Laufzeit verteilt werden. Folglich ermitteln sich die fortgeführten Anschaffungskosten als Barwert mit den folgenden Inputfaktoren:

- den erwarteten Zahlungsströmen über die Restlaufzeit des Finanzinstruments und
- dem Effektivzinssatz als Kalkulationsatz zur Abzinsung.

Die Schätzung der erwarteten Zahlungsströme berücksichtigt dabei alle Vertragsbedingungen des Finanzinstruments, Gebühren, gezahlte und erhaltene Entgelte, Transaktionskosten und andere Abschläge sowie ausschließlich bei finanziellen Vermögenswerten die zum Zeitpunkt des Erstansetzes geschätzten erwarteten Verluste.

Über die Effektivzinsmethode bestimmt sich die Verteilung der Zinserträge und Zinsaufwendungen. Dabei ergibt sich der Effektivzinssatz aus dem zeitlichen Anfall der Zinszahlungen des Finanzinstruments.

Ein Unternehmen kann zur Ermittlung der fortgeführten Anschaffungskosten aus praktischen Gründen eine vereinfachte Vorgehensweise anwenden, sofern der daraus resultierende Effekt unwesentlich ist, zum Beispiel durch die Anwendung von pauschalen prozentualen Kreditaus-

fällen auf bestimmte Forderungsgruppen (wie etwa kurzfristige Forderungen aus Lieferungen und Leistungen) basierend auf Vergangenheitserfahrungen.

Ablösung des *incurred loss*-Modell durch das *expected loss*-Modell

Nach dem vorgeschlagenen Modell werden erwartete Verluste über die gesamte Laufzeit des Darlehens – oder eines anderen zu fortgeführten Anschaffungskosten bilanzierten finanziellen Vermögenswerts – bereits bei Erstansatz durch eine Reduzierung des Effektivzinssatzes berücksichtigt und nicht erst nach der Identifizierung eines eingetretenen Kreditausfalls. Dadurch wird der Ausweis erhöhter Zinserträge in den Folgeperioden verhindert, welcher sich nach der aktuellen Vorgehensweise des *incurred loss*-Modells ergibt. Gleichzeitig werden die wirtschaftlichen Gegebenheiten bei der Kreditvergabeentscheidung besser abgebildet.

Die Vorschläge sehen daher die Bildung einer Wertberichtigung für Kreditausfälle vor, die über die Laufzeit des finanziellen Vermögenswerts erfolgsneutral aufgebaut wird. Zudem kommt es fortlaufend zu einer erfolgswirksamen Veränderung der Wertberichtigungen, falls sich die Erwartungen hinsichtlich der Kreditausfälle ändern.

Umfangreiche Ausweis- und Angabepflichten sollen den Bilanzadressaten ein Verständnis für die Ausfallseinschätzungen geben, wie zum Beispiel den gesonderten Ausweis von Brutto- und Nettozinsergebnis und aller Bewertungseffekte in der Gewinn- und Verlustrechnung sowie die neu geforderten Angaben wie etwa zum intern durchgeführten Stresstesting.

Erstanwendungszeitpunkt

Der Standardentwurf sieht noch keinen definitiven Erstanwendungszeitpunkt vor. Derzeit ist geplant, dass die neuen Vorschriften nicht verpflichtend vor Januar

2013 in Kraft treten; eine vorzeitige Anwendung soll jedoch zulässig sein.

Der Entwurf steht auf den Internetseiten des IASB zum Download zur Verfügung. Kommentierungen sind beim IASB bis zum 30.6.2010 einzureichen. ■

VII. RIC veröffentlicht Anwendungshinweis zu REACH

Das Rechnungslegungs Interpretations Committee (RIC) des Deutschen Rechnungslegungs Standards Committee e. V. (DRSC) hat am 2.11.2009 den RIC Anwendungshinweis IFRS (2009/01) „Bilanzierung von Ausgaben zur Registrierung nach der EU-Chemikalienverordnung REACH“ veröffentlicht.

Der Anwendungshinweis enthält verschiedene Klarstellungen im Zusammenhang mit durch REACH veranlassten Ausgaben. Die Details wurden auf Basis der Entwurfsfassung bereits in den Accounting News November 2009 beschrieben. Im Vergleich zur Entwurfsfassung ergaben sich keine wesentlichen Neuerungen.

Der Anwendungshinweis steht auf der Internetseite des DRSC zum Download bereit. ■

VIII. Ausgewählte IFRS-Bilanzierungsfragen im Kontext der Wirtschaftskrise

Das Rechnungslegungs Interpretations Committee (RIC) des Deutschen Rechnungslegungs Standards Committee e. V. (DRSC) hat am 16.12.2009 den RIC Anwendungshinweis IFRS (E/2009/02) „Ausgewählte IFRS-Bilanzierungsfragen

in Zusammenhang mit der Finanz- und Wirtschaftskrise“ veröffentlicht.

Der Anwendungshinweis enthält Klarstellungen zu der bilanziellen Behandlung von konjunkturellem Kurzarbeitergeld und negativen Arbeitszeitkonten. Ferner werden rückstellungspflichtige Restrukturierungsmaßnahmen gemäß IAS 37 von Leistungen aus Anlass der Beendigung des Arbeitsverhältnisses gemäß IAS 19 abgegrenzt. Die Verlautbarung weist außerdem auf besondere Berichtspflichten in Krisensituationen hin. Schließlich beschäftigt sich der Anwendungshinweis mit der Fragestellung, ob die signifikante oder länger anhaltende Abnahme des beizulegenden Zeitwerts eines gehaltenen Eigenkapitalinstruments unter dessen Anschaffungskosten als objektiver Hinweis auf eine Wertminderung anzusehen ist.

Konjunkturelles Kurzarbeitergeld

Als Reaktion auf mangelnde Beschäftigungsmöglichkeiten und zur Vermeidung betriebsbedingter Kündigungen nutzen Unternehmen vielfach das Instrument der Kurzarbeit. Die Arbeitszeit wird dabei für einen vorübergehenden Zeitraum vermindert, wobei die Arbeitnehmer ein entsprechend reduziertes Arbeitsentgelt erhalten. Sofern die gesetzlichen Voraussetzungen erfüllt werden, haben die von der Kurzarbeit betroffenen Arbeitnehmer einen Anspruch auf konjunkturelles Kurzarbeitergeld. Für die Ausfallstunden wird sozialversicherungspflichtigen Arbeitnehmern diese Leistung durch die Bundesagentur für Arbeit gewährt. Die Auszahlung an die Beschäftigten erfolgt über den Arbeitgeber. Darüber hinaus werden dem Arbeitgeber auf Antrag die von ihm allein zu tragenden Aufwendungen zur Sozialversicherung für die Ausfallstunden pauschaliert zu 50 Prozent bzw. bei Vorliegen bestimmter Voraussetzungen zu 100 Prozent erstattet.

Der RIC stellt klar, dass für das bilanzierende Unternehmen weder nach IAS 19 noch nach IAS 37 eine Pflicht zur Rück-

stellungsbildung für künftig an die Arbeitnehmer zu zahlende Kurzarbeitergelder bzw. von ihm zu tragende Aufwendungen zur Sozialversicherung besteht, da der Arbeitgeber gegenüber dem Arbeitnehmer insoweit nicht verpflichtet ist bzw. sich nach wie vor Anspruch und Verpflichtung aus dem beiderseitig noch nicht erfüllten Dauer-schuldverhältnis zwischen Arbeitnehmer und Arbeitgeber ausgeglichen gegenüberstehen. Dies gilt auch, wenn der Arbeitgeber das konjunkturelle Kurzarbeitergeld aufstockt.

Aus der Sicht des bilanzierenden Unternehmens stellt das konjunkturelle Kurzarbeitergeld gemäß dem Anwendungshinweis darüber hinaus lediglich einen durchlaufenden Posten dar, da gemäß § 169 Sozialgesetzbuch 3 der Anspruch auf das konjunkturelle Kurzarbeitergeld dem Arbeitnehmer zusteht und die Leistungsverpflichtung bei der Bundesagentur für Arbeit liegt. Aus Gründen der Praktikabilität ist es aber grundsätzlich nicht zu beanstanden, wenn das an die Arbeitnehmer ausgezahlte konjunkturelle Kurzarbeitergeld als Personalaufwand erfasst und die Erstattung des konjunkturellen Kurzarbeitergeldes durch die Bundesagentur für Arbeit mit diesem Aufwand verrechnet wird. Die Berücksichtigung der Erstattungen der Bundesagentur für Arbeit als sonstige betriebliche Erträge ist hingegen nicht sachgerecht.

Dagegen stellen die pauschalierten Erstattungen der vom Arbeitgeber zu tragenden Aufwendungen zur Sozialversicherung keinen durchlaufenden Posten dar, da das bilanzierende Unternehmen in Bezug auf die Sozialversicherungsbeiträge primär verpflichtet bleibt. Die Aufwendungen daraus sind als Personalaufwand zu erfassen. Die Erstattungen sind als erfolgsbezogene Zuwendungen (IAS 20) zu interpretieren. Gemäß IAS 1.32 i. V. m. IAS 20.31 ist daher für diese Erstattungen sowohl die Verrechnung mit dem Personalaufwand als auch

die getrennte Darstellung als Ertrag zulässig. Die besonderen Anhangangabepflichten des IAS 20 sind zu beachten.

Sofern die Erstattung des konjunkturellen Kurzarbeitergeldes durch die Bundesagentur für Arbeit beim bilanzierenden Unternehmen eingeht, bevor die korrespondierende Auszahlung an die Arbeitnehmer erfolgt, ist die Erstattung erfolgsneutral als Verbindlichkeit in der Bilanz zu erfassen, bis die Löhne bzw. Gehälter an die Arbeitnehmer gezahlt werden.

Ob es erforderlich ist, auf die Kurzarbeit im Lagebericht einzugehen, ist unternehmensindividuell anhand der jeweiligen Rahmenbedingungen zu entscheiden.

Negative Arbeitszeitkonten

Ebenfalls als Reaktion auf mangelnde Beschäftigungsmöglichkeiten und zur Vermeidung betriebsbedingter Kündigungen nutzen Arbeitgeber bestimmte Arbeitszeitmodelle. Tagesbezogene Abweichungen zwischen tatsächlicher und vereinbarter Arbeitszeit werden auf einem Zeitkonto des Mitarbeiters verrechnet. Kurzzeitkonten werden zum Beispiel in der Form von Gleitzeit, Jahresarbeitszeitkonten, Ampelkonten oder Arbeitszeitkorridoren eingesetzt.

Fraglich ist, ob für den Arbeitgeber ein aktivierungspflichtiger Anspruch nach IAS 19 besteht, wenn ein Arbeitnehmer im Rahmen eines kurzfristigen Arbeitszeitkontenmodells weniger Arbeitsstunden erbracht hat als vertraglich geschuldet. Als notwendige Voraussetzung für die Aktivierung eines entsprechenden Anspruchs nach IAS 19 muss einzelfallbezogen gewährleistet sein, dass der Arbeitgeber einen hinreichend sicheren Rückzahlungsanspruch gegenüber dem Arbeitnehmer – bzw. die Verminderung künftiger Zahlungen – hat. Insbesondere muss die Erbringung der rückständigen Arbeitsleistung durch den Arbeitnehmer – bzw. die Rückerstattung bereits gezahlter Löhne oder Gehälter – vom Arbeitgeber arbeitsrechtlich eingefordert

werden können. Diese Voraussetzung gilt grundsätzlich nur dann als erfüllt, wenn allein der Arbeitnehmer darüber entscheiden kann, ob und in welchem Umfang auf dem Arbeitszeitkonto ein Saldo zugunsten des Arbeitgebers entsteht.

In dem verabschiedeten Anwendungshinweis wird weiter darauf hingewiesen, dass wegen IAS 1.32 aktivische Abgrenzungen für Zeitkontensalden zugunsten des Arbeitgebers im Rahmen von kurzfristigen Arbeitszeitkontenmodellen nicht mit entsprechenden Passivposten saldiert werden dürfen, da nach IAS 19.10 ff. eine solche Vorgehensweise nicht zulässig ist.

Bilanzierung von Leistungen aus Anlass der Beendigung des Arbeitsverhältnisses

Viele Unternehmen sehen sich in der aktuellen Wirtschaftskrise dazu veranlasst, im Rahmen von Restrukturierungsmaßnahmen Mitarbeiter freizusetzen. Auch wenn es in IAS 37 detaillierte Vorschriften für den Ansatz von Restrukturierungsrückstellungen gibt, sind Leistungen aus Anlass der Beendigung des Arbeitsverhältnisses, zu denen sich das Unternehmen im Rahmen einer Restrukturierungsmaßnahme verpflichtet hat, nach den Vorschriften des IAS 19 zu bilanzieren. Der Grund ist darin zu sehen, dass wegen der Verweisvorschrift in IAS 37 andere IFRS vorrangig anzuwenden sind, wenn diese bestimmte Rückstellungen behandeln. Da Leistungen aus Anlass der Beendigung des Arbeitsverhältnisses in den Anwendungsbereich des IAS 19 fallen, ist dieser Standard hier einschlägig. Da aber die relevanten Ansatzvoraussetzungen des IAS 19 mit denen des IAS 37 zu Restrukturierungsrückstellungen materiell faktisch übereinstimmen, ergeben sich grundsätzlich keine Unterschiede in Bezug auf die Ansatzvoraussetzungen bzw. den Zeitpunkt der Ersterfassung einer Schuld. Im Hinblick auf die Bewertung sind Unterschiede nur insofern vorhanden, als dass gemäß IAS 19 Leistungen aus Anlass der Beendigung des Arbeitsverhältnisses, die

mehr als zwölf Monate nach dem Abschlussstichtag fällig sind, mit einem anderen Zinssatz abgezinst werden, als dies nach dem Zinssatz gemäß IAS 37 der Fall wäre. Darüber hinaus hat eine Abzinsung gemäß IAS 19 in jedem Fall zu erfolgen, in dem Leistungen mehr als zwölf Monate nach dem Abschlussstichtag fällig sind. IAS 37 fordert die Bewertung zum Barwert nur, wenn der Zinseffekt aus der Abzinsung eine wesentliche Auswirkung hat.

Darüber hinaus sind die Anhangangaben nach IAS 19 in Bezug auf die Personal-freisetzungsmaßnahmen zu beachten.

Beachtung besonderer Berichtspflichten in Krisensituationen

Insbesondere in der derzeitigen Wirtschaftskrise hat die Berichterstattung im Lagebericht besondere Bedeutung. Hier sind die gesetzlichen Vorschriften der §§ 289 und 315 HGB sowie der entsprechende Deutsche Rechnungslegungs Standard DRS 15 zum Lagebericht zu beachten. Demnach ist auf negative Geschäftsentwicklungen (zum Beispiel starke Absatz- und Umsatzeinbußen, Wegfall bestimmter Absatzmärkte, Verminderung seitens der Banken eingeräumter Kreditlinien, deutliche Verschlechterung der Finanzierungsbedingungen) ebenso einzugehen wie auf positive Tendenzen. Gerät ein Unternehmen in eine Krise, nimmt darüber hinaus die Bedeutung der nach IFRS geforderten Anhangangaben deutlich zu. Insbesondere ist über erhebliche Zweifel im Rahmen der Einschätzung zur Fortführungsfähigkeit des Unternehmens zu berichten. Auch ein Verstoß gegen Financial Covenants löst regelmäßig Berichtspflichten aus. Darüber hinaus kommt zahlreichen Anhangangaben in einem konjunkturellen Abschwung besondere Bedeutung zu, zum Beispiel zu Ausübungen von Ermessensspielräumen, Diskontierungsfaktoren oder Schätzungen im Rahmen des Goodwill-Wertminderungstests. Eine vollständige Übersicht der relevanten Anhangangaben in einem IFRS-

Konzernabschluss in einer Unternehmenskrise enthält der jetzt vorgelegte RIC.

Weiter weist der RIC auf die infrage kommenden Anhangangaben hin, die im Rahmen einer Zwischenberichterstattung nach IAS 34 zu beachten sind.

Kriterien zur Erfassung von Wertminderungen bei Eigenkapitalinstrumenten

Schließlich beschäftigt sich der RIC mit der Fragestellung, wie eine signifikante oder länger anhaltende Abnahme des beizulegenden Zeitwerts eines gehaltenen Eigenkapitalinstruments (IAS 39.61) unter dessen Anschaffungskosten auszuwerten ist, da dies als objektiver Hinweis auf eine Wertminderung anzusehen ist. In Anlehnung an die Ausführungen des IFRIC im IFRIC Update vom Juli 2009 wird ausgeführt, dass es sich um zwei unabhängige Kriterien handelt. Somit ist ein Wertminderungsaufwand zu erfassen, wenn die Abnahme entweder „signifikant“ oder „länger anhaltend“ ist. Daher dürfte ein alleiniges Abstellen auf Aufgriffsgrenzen, die eine Kombination von „signifikant“ und „länger anhaltend“ darstellen, nicht mehr vertretbar sein.

Bezüglich der Feststellung, ob ein „signifikanter oder länger anhaltender“ Rückgang des beizulegenden Zeitwerts vorliegt, bedarf es hinsichtlich der Größenordnung bzw. der Zeitdauer des Rückgangs einer Beurteilung durch das Unternehmen. Über die getroffenen Ermessensentscheidungen ist in den Anhangangaben zu berichten. ■

IX. Aktualisierter Stand der EU-Endorsements

Die EU hat im November und Dezember 2009 folgende Standards und Interpretationen des IASB im Rahmen des EU-Endorsement-Verfahrens übernommen:

- IFRS 1 *Erstmalige Anwendung der International Financial Reporting*

Standards (neu strukturiert 2008) (Verordnung (EG) Nr. 1136/2009; verpflichtend anzuwenden für Perioden, die nach dem 31.12.2009 beginnen)

- IFRIC 17 *Sachdividenden an Eigentümer* und die sich aus IFRIC 17 ergebenden Folgeänderungen an IFRS 5 *Zur Veräußerung gehaltene langfristige Vermögenswerte und aufgegebene Geschäftsbereiche* und IAS 10 *Ereignisse nach der Berichtsperiode* (Verordnung (EG) Nr. 1142/2009; verpflichtend anzuwenden für Perioden, die nach dem 31.10.2009 beginnen)
- IFRIC 18 *Übertragung von Vermögenswerten durch einen Kunden* sowie die sich aus IFRIC 18 ergebenden Folgeänderungen an IFRS 1 *Erstmalige Anwendung der International Financial Reporting Standards* (Verordnung (EG) Nr. 1164/2009; verpflichtend anzuwenden für Perioden, die nach dem 31.10.2009 beginnen)
- Änderungen an IFRS 4 *Versicherungsverträge* und an IFRS 7 *Finanzinstrumente: Angaben* (Verordnung (EG) Nr. 1165/2009; verpflichtend anzuwenden für Perioden, die nach dem 31.12.2008 beginnen)
- Änderungen an IFRIC 9 *Neubeurteilung eingebetteter Derivate* und an IAS 39 *Finanzinstrumente: Ansatz und Bewertung* (Verordnung (EG) Nr. 1171/2009; verpflichtend anzuwenden für Perioden, die nach dem 31.12.2008 beginnen)
- Änderungen an IAS 32 *Finanzinstrumente: Darstellung* (Verordnung (EG) Nr. 1293/2009; verpflichtend anzuwenden für Perioden, die nach dem 31.1.2010 beginnen).

Darüber hinaus hat die European Financial Reporting Advisory Group (EFRAG) am 3.12.2009 einen aktualisierten Überblick über den Stand des EU-Endorsement-Verfahrens veröffentlicht. ■

B. HGB Aktuelle Entwicklungen

DSR veröffentlicht Entwurf zu latenten Steuern

Der Deutsche Standardisierungsrat (DSR) hat am 18.11.2009 den Entwurf des Deutschen Rechnungslegungs Standards Nr. 24 (E-DRS 24) veröffentlicht.

Der Entwurf konkretisiert die gesetzlichen Rahmenbedingungen für die Bilanzierung latenter Steuern und die dazugehörigen Anhangangaben gemäß § 306 i. V. m. § 274 HGB in der Fassung des Bilanzrechtsmodernisierungsgesetzes (BilMoG).

Da das BilMoG die Bilanzierung latenter Steuern nach deutschem Bilanzrecht geändert hat, ist eine Überarbeitung des aktuellen Standards DRS 10 *Latente Steuern im Konzernabschluss* notwendig geworden. Gegenstand des E-DRS 24 ist die Bilanzierung latenter Steuern aus temporären Differenzen nach § 274 HGB sowie aus Konsolidierungsmaßnahmen nach § 306 HGB. Die Grundkonzeption der latenten Steuerabgrenzung folgt nunmehr dem international gebräuchlichen bilanzorientierten Konzept. Demnach werden latente Steuern nicht mehr ergebnisorientiert abgegrenzt, sondern auf temporäre Differenzen aus dem Vergleich der Buchwerte der einzelnen Vermögensgegenstände, Schulden und Rechnungsabgrenzungsposten mit ihren steuerlichen Wertansätzen gebildet.

Der Standard ist auf Abschlüsse anzuwenden, die nach dem 31.12.2010 beginnen. Eine frühere Anwendung wird empfohlen.

Der E-DRS 24 steht auf der Internetseite des DRSC zum Download zur Verfügung. Die Kommentierungsfrist entfiel am 31.12.2009. ■

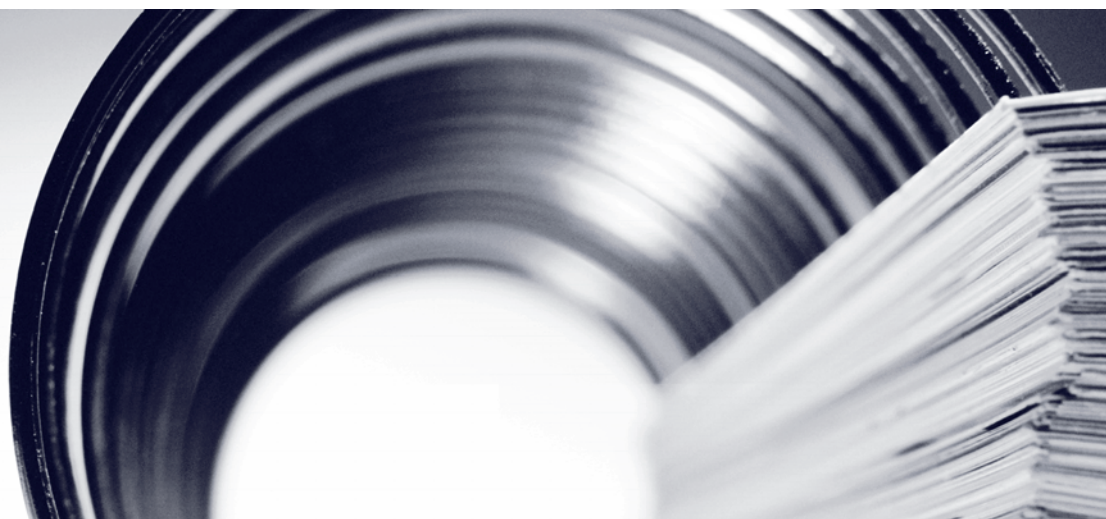
C. Weitere Themen

DPR eröffnet Möglichkeit für fallbezogene Voranfragen

Die Deutsche Prüfstelle für Rechnungslegung e. V. (DPR) wird zukünftig Voranfragen kapitalmarktorientierter Unternehmen zu konkreten Bilanzierungsproblemen beantworten. Die DPR sieht darin eine Möglichkeit ihre Präventivfunktion zu stärken. Eine Zusammenarbeit bereits vor Abschlusserstellung soll dabei helfen, potenzielle Fehler in der Finanzberichterstattung zu vermeiden. Zu beachten ist, dass Voranfragen nur in beschränktem Umfang und in geeigneten Fällen möglich sein sollen. Hauptaufgabe der DPR bleibt die Durchführung von Enforcement-Prüfungen.

Voranfragen können nur von Unternehmen gestellt werden, die dem Enforcement in Deutschland unterliegen. Vorzulegen sind, neben dem hinreichend konkretisierten Sachverhalt und der vom Unternehmen vorgeschlagenen bilanziellen Behandlung auch eine Stellungnahme des (zuletzt) bestellten Abschlussprüfers. Mit dem Anknüpfen an eng umrissene Einzelfälle soll sichergestellt werden, dass die DPR keine allgemeingültige Auslegung der IFRS-Vorschriften und auch keine Gestaltungsberatung vornimmt.

Sofern die DPR eine fallbezogene Voranfrage annimmt, teilt sie ihre Auffassung zur vorgeschlagenen Bilanzierung in einem Unternehmensgespräch mit. Zu beachten ist, dass die DPR in einem möglichen späteren Enforcement-Verfahren nicht an ihre ursprüngliche Auffassung gebunden ist. ■



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.