

# ifrs-forum

Aktuelle Informationen von Ihren IFRS-Experten

## Exposure Draft of Proposed Amendments to IFRS 3 „Business Combinations“

Wie bereits in ifrs-forum 2/2005 kurz dargestellt, hat das IASB am 30.06.2005 die bisherigen Ergebnisse des Projekts „Business Combinations – Phase II“ veröffentlicht. Die vorgeschlagenen Änderungen betreffen die Standards IFRS 3 „Business Combinations“, IAS 27 „Consolidated and Separate Financial Statements“, IAS 37 „Provisions, Contingent Liabilities and Contingent Assets“ sowie IAS 19 „Employee Benefits“ und gehen auf ein gemeinsames Projekt von IASB und FASB zurück. Ziel dieses Projekts ist die internationale Konvergenz bei der bilanziellen Behandlung von Unternehmenszusammenschlüssen.

Die vorgeschlagenen Änderungen in IAS 3 und IAS 27 folgen weitgehend dem Grundgedanken der Einheitstheorie. So soll beispielsweise bei einem Erwerb von weniger als 100% der Anteile an einem zu konsolidierenden Unternehmen der Goodwill in voller Höhe aufzudecken sein (Full Goodwill Method); es ist also auch der Anteil am Goodwill zu bilanzieren, der auf die Minderheitsgesellschafter entfällt. Des Weiteren wird vorgeschlagen, dass künftig der Erwerb bzw. die teilweise Veräußerung von Anteilen an bereits vollkonsolidierten Unternehmen als reine Kapitalmaßnahme, d.h. als Kapitalerhöhung bzw. Ausschüttung, zwischen Anteilseignern abzubilden ist. Solange also die Beherrschung über ein Unternehmen ausgeübt wird, sind sämtliche Anteilerwerbe oder -veräußerungen erfolgsneutral zu erfassen. Ziel der Änderungen in IAS 37 (zukünftiger Name: Non-financial Liabilities) ist schließlich, die Regelungen des bestehenden Standards so zu formulieren, dass diese auch im Rahmen eines Unternehmenszusammenschlusses zu einer konsistenten Bilanzierung der in den Anwendungsbereich von IAS 37 fallenden Schulden führen.

Im Folgenden sollen die in ED IFRS 3 enthaltenen vorgeschlagenen Änderungen zu IFRS 3 näher beschrieben werden.

### Vorgeschlagene Änderungen zu IFRS 3

Zunächst sind hier einige Erweiterungen bzw. Klarstellungen des Anwendungsbereichs erfolgt. So sollen z.B. Unternehmenszusammenschlüsse von Genossenschaften zukünftig ebenfalls nach den Regelungen des ED IFRS 3 bilanziert werden. Weiterhin werden durch ED IFRS 3 künftig auch Unternehmenszusammenschlüsse erfasst, die allein auf vertraglichen Vereinbarungen beruhen. Dies betrifft bspw. den Fall, dass ein Unternehmen per Vertrag die Kontrolle über ein anderes Unternehmen ausüben kann, ohne einen Eigenkapitalanteil zu erwerben und dafür eine Gegenleistung erbringen zu müssen.

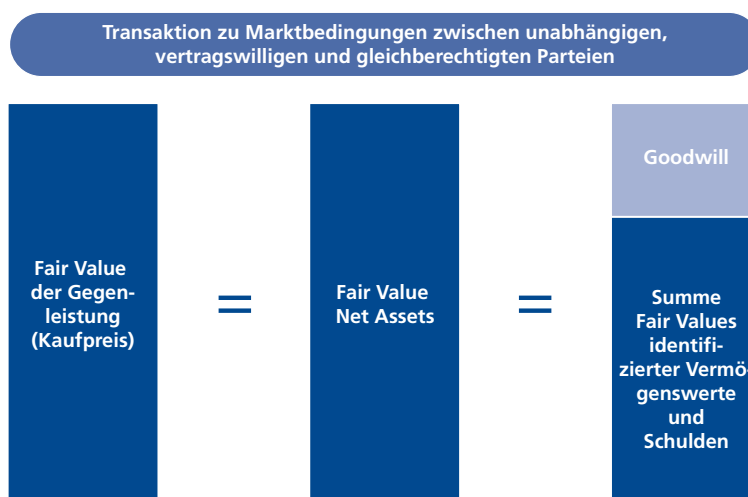


Die eigentlichen Änderungen betreffen jedoch die Abbildung von Unternehmenszusammenschlüssen selbst. Liegt ein Unternehmenszusammenschluss gemäß ED IFRS 3 vor, so hat eine Erfassung in vier Schritten zu erfolgen:

- 1) Es ist eine Identifikation des Erwerbers durchzuführen. Hierbei wird davon ausgegangen, dass stets eines der beteiligten Unternehmen als Erwerber zu qualifizieren ist. In diesem Zusammenhang wird die bisherige Bezeichnung „Purchase Method“ ersetzt durch „Acquisition Method of Accounting for a Business Combination“.
- 2) Der Erwerbszeitpunkt ist zu ermitteln. Dies ist der Zeitpunkt, zu dem das erwerbende Unternehmen die Geschäftspolitik des erworbenen Unternehmens bestimmen kann.
- 3) Es hat eine Bewertung des erworbenen Unternehmens als Ganzes zum Fair Value zu erfolgen. Die widerlegbare Vermutung hierbei ist, dass (bei einem Erwerb von 100% der Anteile) der Fair Value der Gegenleistung des Käufers, d.h. der Kaufpreis, i.d.R. dem Fair Value des gesamten erworbenen Unternehmens, d.h. dem Fair Value der insgesamt vorhandenen Net Assets, entspräche. Dem liegt der Gedanke zugrunde, dass ein Unternehmenszusammenschluss in einer Transaktion zu Marktbedingungen zwischen unabhängigen, vertragswilligen und gleichberechtigten Parteien erfolgt; keine Partei ist zur Durchführung der Transaktion gezwungen und befindet sich auch sonst nicht in einer schlechteren Verhandlungsposition. Falls im Rahmen eines Unternehmenszusammenschlusses diese Vermutung im Einzelfall nicht zutreffend ist (liegt bspw. eine drohende Insolvenz des Verkäufers vor), sind alternative Bewertungstechniken zur Ermittlung des Fair Values heranzuziehen. Diese haben dann auf Basis beobachtbarer Marktpreise für identische Vermögenswerte und Schulden am/nahe dem Bewertungsstichtag bzw. durch Anpassung der Marktpreise aus Markttransaktionen ähnlicher Vermögenswerte und Schulden am/nahe dem Bewertungsstichtag zu erfolgen. Falls dies nicht möglich ist, ist im Rahmen des Income Approach eine Schätzung der Fair Values erforderlich. Abschließend sei hier noch erwähnt, dass der Fair Value der Gegenleistung nur solche Beträge einschließt, die für den tatsächlichen Erwerb des Unternehmens hingegeben wurden und in der Folge zum Übergang der Kontrolle auf den Erwerber führten. Hierunter fallen z.B. nicht Leistungen des Erwerbers an das erworbene Unternehmen im Rahmen einer gewöhnlichen Geschäftsbeziehung. Ebenfalls nicht in die Gegenleistung einzubeziehen sind Anschaffungsnebenkosten (bspw. Rechts- und Beratungskosten im Rahmen des Unternehmenserwerbs), die vielmehr sofort erfolgswirksam zu erfassen sind.
- 4) Die einzelnen identifizierbaren erworbenen Vermögenswerte und Schulden sind jeweils zu Fair Values anzusetzen und zu bewerten. Hier ist also der Kaufpreis auf die identifizierbaren erworbenen Vermögenswerte und Schulden aufzuteilen. Dies betrifft auch immaterielle Vermögenswerte, wenn sie die Definitionskriterien von IAS 38 erfüllen. Nach dem geltenden IFRS 3 müssen immaterielle Vermögenswerte zusätzlich verlässlich bewertbar sein. Dieses Ansatzkriterium soll künftig entfallen. Schließlich umfassen die anzusetzenden Vermögenswerte und Schulden auch Contingencies. Dies sind Posten, die der Höhe, jedoch nicht dem Grunde nach ungewiss sind. Die Ungewissheit der Höhe nach spiegelt sich allein in der Bewertung und nicht beim Ansatz wider. Von der Bewertung zu Fair Values wurde jedoch eine Reihe von Positionen ausgenommen. Dies betrifft Vermögenswerte, die mit Veräußerungsabsicht gehalten werden, aktive und passive latente Steuern sowie Operating-Leasingverhältnisse, bei denen das erworbene Unternehmen Leasingnehmer ist. In Höhe der Differenz des insgesamt zum Fair Value bewerteten erworbenen Unternehmens und einzelnen identifizierbaren zum Fair Value bewerteten Vermögenswerten und Schulden ergibt sich dann der Goodwill, vgl. hierzu Abb. 1.

Dies ist eine weitere Neuerung im Vergleich zum derzeit geltenden IFRS 3. Hier bestimmt sich der Goodwill als Überschuss der Anschaffungskosten über dem vom Erwerber anzusetzenden Anteil der Fair Values der identifizierbaren erworbenen Vermögenswerte und Schulden. Nach ED IFRS 3 ist der Goodwill jedoch (dem Grundgedanken der Einheitstheorie folgend) in seiner vollen Höhe, d.h. auch einschließlich des Teils, der auf Minderheitsgesellschafter entfällt, anzusetzen (so genannte Full Goodwill Method) und dem Erwerber zuzurechnen. Dies wird damit begründet, dass der Goodwill ein Vermögenswert sei und deshalb wie alle übrigen Vermögenswerte auch ebenfalls in voller Höhe – unabhängig von der Beteiligungsquote – bilanziell zu erfassen sei. Zu praktischen Problemen kann es hier allerdings dann kommen, wenn weniger als 100% an einem Unternehmen erworben werden. In diesem Fall tritt das Problem auf, dass ein „Hochrechnen“ vom Fair Value des erworbenen Anteils auf den Fair Value des gesamten Unternehmens häufig nicht möglich ist, da für die Erlangung der Beherrschung über ein Unternehmen häufig eine „Kontrollprämie“ gezahlt wird, die im Kaufpreis für den erworbenen Anteil mit enthalten ist, im Fair Value des gesamten Unternehmens jedoch nicht berücksichtigt werden darf.

**Abbildung 1**



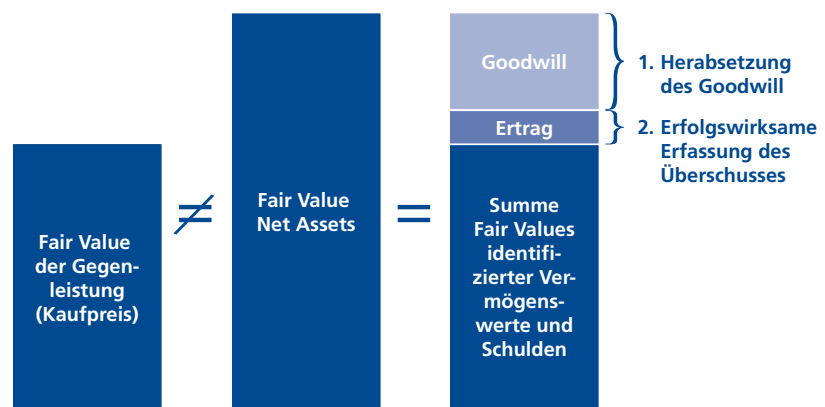
Das oben beschriebene Vorgehen soll kurz anhand eines Beispiels verdeutlicht werden:

Die A-GmbH erwirbt 60% an der B-GmbH zu GE 1.800. Der Fair Value der B-GmbH beträgt GE 3.000, die Summe der Fair Values der einzelnen identifizierbaren erworbenen Vermögenswerte und Schulden beläuft sich auf GE 2.000. Nach ED IFRS 3 ist nunmehr der der B-GmbH insgesamt zuzurechnende Goodwill in Höhe von GE 1.000 in Ansatz zu bringen (GE 3.000 - GE 2.000). Nach dem derzeit gültigen IFRS 3 hingegen würde der Goodwill nur GE 600 betragen (Anschaffungskosten in Höhe von GE 1.800 abzüglich des vom Erwerber anzusetzenden Anteils der Fair Values der identifizierbaren erworbenen Vermögenswerte und Schulden in Höhe von GE 2.000 x 60% = GE 1.200). Der sich nach dem ED IFRS ergebende „Mehr-Goodwill“ in Höhe von GE 400 (GE 1.000 - GE 600) schlägt sich auf der Passivseite in einer Erhöhung des Anteils der Minority Interests nieder.

Schließlich ergibt sich noch eine Änderung im Fall des so genannten Bargain Purchase. Ein solcher liegt bereits dann vor, wenn der Fair Value der Gegenleistung geringer ist als der Fair Value des erworbenen Unternehmens (bisher so genannter Lucky Buy, nur

falls die Anschaffungskosten des erworbenen Anteils die neu bewerteten, anteilig erworbenen Vermögenswerte und Schulden unterschreiten, der Käufer also weniger als den anteiligen Fair Value bezahlt). Nach erneuter kritischer Überprüfung aller durchgeführten Schritte ist zunächst ein möglicherweise beim erworbenen Unternehmen bilanzierter Goodwill bis auf Null zu reduzieren. Jeder weitere Überschuss der Fair Values über die Gegenleistung ist dann sofort als Ertrag zu erfassen, vgl. hierzu Abb. 2.

**Abbildung 2**



Die Kommentierungsphase des ED IFRS 3 endete im Oktober 2005, aktuell werden noch die eingegangenen Kommentierungen zu den vorgeschlagenen Änderungen analysiert. Der endgültige Standard wird für die zweite Hälfte des Jahres 2006 erwartet, der voraussichtliche Zeitpunkt für die verpflichtende erstmalige Anwendung sind Geschäftsjahre, die am oder nach dem 01.01.2007 beginnen.

## IFRIC Interpretation 8: Scope of IFRS 2

Am 12.01.2006 wurde die IFRIC Interpretation 8 „Scope of IFRS 2“ veröffentlicht. IFRIC 8 ist erstmals (retrospektiv) verpflichtend auf Geschäftsjahre anzuwenden, die am oder nach dem 01.05.2006 beginnen, wobei eine vorgezogene Anwendung der Interpretation empfohlen wird. Die Interpretation geht auf den Interpretationsentwurf IFRIC D16 zurück und soll einzelne Fragen zur Anwendung von IFRS 2 beantworten.

Konkret problematisiert ist hier der Fall, in welchem ein Unternehmen Eigenkapitalinstrumente ausgibt, der beizulegende Zeitwert der im Gegenzug direkt erhaltenen Güter oder Dienstleistungen jedoch deutlich unterhalb des beizulegenden Zeitwerts dieser Eigenkapitalinstrumente liegt. Dieses Ungleichgewicht soll dann (zumindest teilweise) dadurch ausgeglichen werden, dass durch die Ausgabe der Eigenkapitalinstrumente bspw. wirtschaftliche Sanktionen abgewendet werden können oder das Unternehmen bei der Vergabe staatlicher Aufträge verstärkt berücksichtigt wird oder dem Unternehmen ein sonstiger wirtschaftlicher Nutzen zufließt. In IFRIC 8 Tz. IE 1 bis IE 4 ist hier das Beispiel dargestellt, dass ein Unternehmen Aktien mit einem Fair Value von insgesamt GE 100.000 an einen bestimmten historisch bedingt benachteiligten Personenkreis der umliegenden Gemeinde ausgibt. Der dem Unternehmen zufließende wirtschaftliche Nutzen soll sich in einer Verbreiterung der Kundenbasis, der Gewinnung neuer Mitarbeiter für das Unternehmen bzw. der verstärkten Bindung der bisher bereits bei dem Unternehmen tätigen Mitarbeiter an das Unternehmen oder einer erhöhten Erfolgsaussicht bei der Teilnahme an Ausschreibungen zeigen.

Fraglich ist nun, ob der oben dargestellte Fall in den Anwendungsbereich von IFRS 2 fällt und (falls ja) mit welchem Wert die ausgegebenen Eigenkapitalinstrumente zu bemessen sind.

Grundsätzlich fallen in den Anwendungsbereich von IFRS 2 alle Geschäftsvorfälle, bei denen das bilanzierende Unternehmen Güter oder Dienstleistungen erhält und dafür eine Gegenleistung aufwenden muss, die von der Kurshöhe eigener Aktien oder daraus abgeleiteter Eigenkapitalinstrumente abhängt. Hierbei werden in IFRS 2 die folgenden Fälle unterschieden:

- 1) Die Gegenleistung für die erhaltenen Güter oder Dienstleistungen besteht aus Aktien oder daraus abgeleiteten Eigenkapitalinstrumenten.
- 2) Die Gegenleistung für die erhaltenen Güter oder Dienstleistungen bemisst sich zwar anhand von Aktien oder abgeleiteten Eigenkapitalinstrumenten, der Ausgleich erfolgt jedoch in bar.

Darüber hinaus sind noch Mischfälle zwischen (1) und (2) denkbar.

Handelt es sich bei den erhaltenen Gütern oder Dienstleistungen um Vermögenswerte, so sind diese in der Bilanz anzusetzen. Besteht aber keine Aktivierungsfähigkeit bzw. -pflicht, so werden die Güter und Dienstleistungen direkt zu Aufwand. Die Gegenbuchung erfolgt im Fall (1) im Eigenkapital, im Fall (2) ist eine Verbindlichkeit in der Bilanz zu erfassen. Der Ansatzzeitpunkt wird dabei durch den Erhalt der Güter oder Dienstleistungen bestimmt.

Bzgl. der Bewertung gilt Folgendes: Im Fall (1) wird widerlegbar vermutet, dass der Fair Value der Güter und Dienstleistungen verlässlich bestimmt werden kann. Greift die widerlegbare Vermutung, muss der Fair Value der Güter oder Dienstleistungen der Bewertung des Eigenkapitals bzw. der Eigenkapitalinstrumente zugrunde gelegt werden (so genannte „direkte Bewertung“). Der Bewertungszeitpunkt wird dabei stets durch den Erhalt der Güter oder Dienstleistungen bestimmt. Kann der Fair Value eines Gutes oder einer Dienstleistung jedoch nicht verlässlich ermittelt werden, ergeben sich die zu verbuchenden Werte aus dem Fair Value des Eigenkapitals bzw. der daraus abgeleiteten Eigenkapitalinstrumente selbst (so genannte „indirekte Bewertung“). Für Transaktionen zwischen Unternehmen und Arbeitnehmern wird unterstellt, dass der Fair Value von Arbeitsleistungen in aller Regel nicht verlässlich bestimmt werden kann. Deshalb ist für solche Transaktionen stets auf den Fair Value des Eigenkapitals bzw. der Eigenkapitalinstrumente abzustellen. Bewertungszeitpunkt ist der Zeitpunkt der Bewilligung der Gegenleistung. Eine Folgebewertung von für zukünftige Leistungen erbrachten Gegenleistungen ist in diesem Fall nicht zulässig. Sind Gegenleistungen wie im Fall (2) in bar zu erbringen, so müssen die erhaltenen Güter und Dienstleistungen zum Fair Value der Verbindlichkeiten bewertet werden. Diese Verbindlichkeiten sind zu jedem Bilanzstichtag an Veränderungen ihrer Fair Values erfolgswirksam anzupassen.

In dem in IFRIC 8 Tz. IE 1 bis IE 4 geschilderten Fall stellt sich nun das Problem, dass erhaltene Güter oder Dienstleistungen evtl. nicht identifizierbar sind bzw. deren Fair Value nicht ermittelt werden kann. Es ist deshalb fraglich, ob an Eigenkapital geknüpfte Vergütungen ohne offensichtliche Gegenleistung bzw. bei einem Ungleichgewicht zwischen dem beizulegenden Zeitwert der (partiell identifizierbaren) Güter oder Dienstleistungen auf der einen Seite und dem beizulegenden Zeitwert der hingegebenen Eigenkapitalinstrumente auf der anderen Seite überhaupt in den Anwendungsbereich von IFRS 2 fallen.

Nach IFRIC 8 ist IFRS 2 jedoch auch auf eigenkapitalbasierte Transaktionen anzuwenden, bei denen keine spezielle Gegenleistung identifiziert werden kann, dem Unternehmen aber gleichwohl ein wirtschaftlicher Nutzen aus dieser Transaktion zufließt. Im Einzelnen gilt dabei Folgendes:

- In Fällen, bei denen sich Leistung und Gegenleistung nicht entsprechen, ist der (bilanziell) identifizierbare Teil der Gegenleistung gemäß IFRS 2 zu bilanzieren.
- Die bilanziell nicht identifizierbaren Elemente der Transaktion sind mit der Differenz aus gewährten Eigenkapitalinstrumenten und identifizierten, gemäß IFRS 2 bilanzieren Gütern und Dienstleistungen zu bewerten.
- Wenn die Gegenleistung direkt aus Eigenkapital oder Eigenkapitalinstrumenten besteht, sieht IFRIC 8 keine Folgebewertung vor. Die Bewertung bilanziell nicht identifizierbarer Transaktionselemente hat vielmehr zum Zeitpunkt der Bewilligung der Eigenkapitalinstrumente zu erfolgen. Anders hingegen die Bewertung bei in bar zu erfüllenden Transaktionen: Der Teil der Verbindlichkeit, der auf nicht identifizierbare Transaktionselemente entfällt, ist bis zum Ausgleich der Verbindlichkeit an jedem Bilanzstichtag neu zu bewerten.

In dem in IFRIC 8 Tz. IE 1 bis IE 4 dargestellten Beispiel vermag es das Unternehmen nicht, eine speziell auf die Aktienaussgabe zurückzuführende Gegenleistung zu identifizieren. Gleichwohl sprechen die Umstände dafür, dass das Unternehmen zukünftig wirtschaftlichen Nutzen aus der Aktienaussgabe ziehen wird. Es handelt sich somit um einen Anwendungsfall von IFRS 2. Die widerlegbare Vermutung, dass der Fair Value der Güter oder Dienstleistungen verlässlich ermittelt werden kann, greift nicht. Für die Bewertung der nicht identifizierbaren Gegenleistung ist deshalb auf die Bewertung der ausgegebenen Aktien im Zeitpunkt der Bewilligung abzustellen.

Abschließend sei noch erwähnt, dass folgende weitere Interpretationsentwürfe im Zusammenhang mit IFRS 2 noch auf der Agenda des IFRIC stehen:

- IFRIC D11 „Changes in Contributions to Employee Share Purchase Plans“
- IFRIC D17 „IFRS 2 – Group and Treasury Share Transactions“

Schließlich wurde durch das IASB zuletzt ein Vorschlag zur Änderung von IFRS 2 zur Kommentierung freigegeben („Proposed Amendments to IFRS 2 – Vesting Conditions and Cancellations“).

## Neues vom IASB

### 1. Änderung von IAS 21

Das IASB hat am 15.12.2005 eine technische Korrektur zu IAS 21 „Auswirkungen der Änderungen der Wechselkurse“ veröffentlicht.

Die Änderung von IAS 21 beinhaltet, dass für monetäre Vermögenswerte und Schulden eines Mutterunternehmens oder eines seiner Tochterunternehmen, die im Sinne von IAS 21.15 als Bestandteil der Nettoinvestition in einen ausländischen Geschäftsbetrieb einzuordnen sind – unabhängig von der verwendeten Währung im Konzernabschluss, in den dieser ausländische Geschäftsbetrieb einbezogen wird – die resultierenden Wechselkursdifferenzen in einer separaten Eigenkapitalkomponente umzugliedern und gesondert auszuweisen sind.

Als Beispiel seien hier Umrechnungsdifferenzen, die aus vom Mutterunternehmen oder einem Tochterunternehmen gewährten langfristigen Krediten an ein weiteres Tochterunternehmen resultieren, genannt.

Der korrigierte IAS 21 ist für Geschäftsjahre ab dem 01.01.2006 anzuwenden. Eine frühere Anwendung wird empfohlen.

## 2. Hinweise zur Implementierung von IFRS 4

Am 15.12.2005 legte das IASB überarbeitete Hinweise zur Implementierung von IFRS 4 „Insurance Contracts“ vor. Diese beziehen sich auf die Angabevorschriften von IFRS 4. Der am 18.08.2005 veröffentlichte IFRS 7 „Financial Instruments: Disclosures“ ersetzt die vorher in IAS 32 „Financial Instruments: Disclosure and Presentation“ festgelegten Angabevorschriften zu Zinsänderungs- und Kreditrisiken. Diese Änderungen hatten ebenfalls Auswirkungen auf die Anwendung von IFRS 4. Die Angabepflichten sollen den Adressaten von Abschlüssen von Versicherungen helfen, die Risikoumfänge und Arten der Risiken aus Versicherungsverträgen besser beurteilen zu können. Die verbesserte Version enthält nun den vollständigen Text.

## 3. Entwurf ED 8 „Operating Segments“

Das IASB hat am 19.01.2006 im Rahmen des mit dem US-amerikanischen Financial Accounting Standards Board betriebenen Convergence Project den Entwurf IFRS ED 8 „Operating Segments“ veröffentlicht. Der Entwurf soll IAS 14 „Segment Reporting“ ersetzen und übernimmt den in SFAS 131 „Disclosures about Segments of an Enterprise and Related Information“ geregelten Ansatz des Management Approach über die finanzielle Entwicklung der Segmentberichterstattung.

Die Segmentabgrenzung wie auch die Segmentberichterstattung sollen künftig auf der vom Management zu internen Steuerungszwecken verwendeten Aufteilung beruhen. Die Aufteilung der Segmente kann somit von der Aufteilung in der Gewinn- und Verlustrechnung wie auch von der Bilanz abweichen.

Als Segment wird hierbei ein Bestandteil eines Unternehmens verstanden,

- das Geschäftsaktivitäten ausführt, durch die es Erträge erzielt und Aufwendungen erzeugt,
- dessen Geschäftsergebnisse regelmäßig durch die Geschäftsführung überwacht werden, um über die interne Verteilung von Ressourcen zu entscheiden, und dessen wirtschaftliche Entwicklung kontrolliert wird,
- für das individuell ermittelte Finanz- und Kennzahlen vorliegen.

Die jeweiligen Segmentergebnisse sind auf das Konzernergebnis vor Steuern, die Segmentumsätze und das Segmentvermögen auf die entsprechenden Konzerngrößen überzuleiten. Ferner würden, falls diese nicht bereits in der Segmentberichterstattung berücksichtigt wurden, erläuternde Angaben, bspw. Bewertung der einzelnen Segmente, Aufteilung der Segmente, Verkäufe an andere Segmente, Informationen über Produkt- und Service-Umsätze, erforderlich.

Die Kommentierungsfrist für den Regelungsentwurf endet am 19.05.2006.

## 4. Änderungsentwurf zu IFRS 2

Das IASB veröffentlichte am 02.02.2006 einen Änderungsentwurf zu IFRS 2 „Share-based Payment“, um zwei Unklarheiten im Standard zu beseitigen.

Zum einen wird klargestellt, dass Ausübungsbedingungen ausschließlich Dienst- und Leistungsbedingungen umfassen. Ausübungsbedingungen sind die Bedingungen, die eine Person oder Organisation erfüllen muss, um bei einer anteilsbasierten Zahlungsvereinbarung Anteile erwerben zu können. Die zweite Klarstellung betrifft die bilanzielle Behandlung einer Kündigung einer anteilsbasierten Zahlungsvereinbarung, wenn sie nicht durch das Unternehmen selbst, sondern durch andere Parteien (Begünstigter, Anteilinhaber) ausgesprochen wird. Nach dem Entwurf werden Kündigungen anteilsbasierter Zahlungsvereinbarungen, die nicht durch das Unternehmen selbst ausgesprochen wurden, ebenso behandelt wie Kündigungen durch das Unternehmen selbst.

Die vorgeschlagenen Änderungen finden ihre rückwirkende Anwendung auf Abschlüsse, die am oder nach dem 01.01.2007 beginnen. Eine frühere Anwendung wird empfohlen.

Die Kommentierungsfrist läuft bis zum 01.06.2006.

## 5. IFRS-Endorsement-Prozess

Voraussetzung für die Rechtsverbindlichkeit der IAS/IFRS ist ihre Anerkennung („Endorsement“) durch die EU. Durch die Anerkennung der IAS/IFRS durch die Europäische Kommission werden die Standards automatisch zu nationalem Recht. Für das Anerkennungsverfahren steht dem Accounting Regulatory Committee (ARC) die Technische Sachverständigen-Gruppe der European Financial Reporting Advisory Group (EFRAG) beratend zur Seite.

Folgende Standards und Interpretationen wurden von der EU im Amtsblatt seit dem 16.11.2005 übernommen:

- VERORDNUNG (EG) Nr. 1910/2005 DER KOMMISSION vom 08.11.2005 zur Änderung der Verordnung (EG) Nr. 1725/2003 betreffend die Übernahme bestimmter internationaler Rechnungslegungsstandards in Übereinstimmung mit der Verordnung EG 1606/2002 des Europäischen Parlaments und des Rates im Hinblick auf IFRS 1 und 6, IAS 1, 16, 19, 24, 38 und 39, IFRIC 4 und IFRIC 5  
⇒ IFRS 6 „Exploration und Evaluierung von mineralischen Ressourcen“, Änderungen zu IAS 19 „Leistungen an Arbeitnehmer“ sowie IFRIC 4 „Feststellung, ob eine Vereinbarung ein Leasingverhältnis enthält“ und IFRIC 5 „Rechte auf Anteile an Fonds für Entsorgung, Wiederherstellung und Umweltsanierung“ werden übernommen.
- VERORDNUNG (EG) Nr. 2106/2005 DER KOMMISSION vom 21.12.2005 zur Änderung der Verordnung (EG) 1725/2003 betreffend die Übernahme bestimmter internationaler Rechnungslegungsstandards in Übereinstimmung mit der Verordnung EG 1606/2002 des Europäischen Parlaments und des Rates im Hinblick auf den „International Accounting Standard“ (IAS 39)  
⇒ Durch die Verordnung wird die Änderung zu IAS 39 „Financial Instruments: Recognition and Measurement, Cash Flow Hedge Accounting of Forecast Intragroup Transactions“ übernommen. Hier wird die Bilanzierung von Sicherungsgeschäften für verschiedene konzerninterne Geschäftsvorfälle vereinfacht.

- VERORDNUNG (EG) Nr. 108/2006 vom 11.01.2006 zur Änderung der Verordnung (EG) 1725/2003 betreffend die Übernahme bestimmter internationaler Rechnungslegungsstandards in Übereinstimmung mit der Verordnung EG 1606/2002 des Europäischen Parlaments und des Rates im Hinblick auf IFRS 1, 4, 6 und 7, IAS 1, 14, 17, 32, 33, und 39 sowie IFRIC 6  
 ⇒ Durch die Verordnung werden Änderungen in IFRS 1 „Erstmalige Anwendung der IFRS“, IFRS 6 „Exploration und Evaluierung von mineralischen Ressourcen“, IFRS 7 „Finanzinstrumente: Angaben“ (ersetzt IAS 30), IAS 1 „Darstellung des Abschlusses – Angaben zum Kapital“, IAS 39 „Finanzinstrumente: Ansatz und Bewertung“, IFRS 4 „Versicherungsverträge – Finanzgarantien“ sowie IFRIC 6 „Verbindlichkeiten, die sich aus einer Teilnahme an einem spezifischen Markt ergeben – Elektro- und Elektronik-Altgeräte“, übernommen.

### Stand der Übernahme der IAS/IFRS und SIC/IFRIC durch die EU

	Freigabe der EU-Kommission	EU-Amtsblatt
IFRS 7 „Financial Instruments: Disclosures“	11.01.2006	27.01.2006
IFRIC 6 „Waste Electrical and Electrical Equipment“	11.01.2006	27.01.2006
Amendments to IFRS 1 and IFRS 6	11.01.2006	27.01.2006
Amendments to IAS 39 and IFRS 4: „Financial Guarantee Contracts“	11.01.2006	27.01.2006
Amendment to IAS 1 „Capital Disclosures“	11.01.2006	27.01.2006
Amendment to IAS 39 „Cash Flow Hedge Accounting“	21.12.2005	22.12.2005
IFRIC 5 „Interests in Decommissioning Funds“	08.11.2005	24.11.2005
IFRIC 4 „Determining whether an arrangement contains a lease“	08.11.2005	24.11.2005
Amendments to IAS 19 „Employee benefits: Actuarial Gains and Losses, Group Plans and Disclosures“	08.11.2005	24.11.2005
IFRS 6 „Mineral Resources“	08.11.2005	24.11.2005

Quelle: [http://www.standardsetter.de/drsc/dox.php?do=docs\\_index&type\\_id=6&cat\\_id=23](http://www.standardsetter.de/drsc/dox.php?do=docs_index&type_id=6&cat_id=23)

## Neues vom IFRIC

### IFRIC 7 veröffentlicht

Das IFRIC hat am 24.11.2005 die Interpretation IFRIC 7 veröffentlicht. IFRIC 7 enthält Richtlinien zur Anwendung von IAS 29, wenn erstmalig Hyperinflation festgestellt wird.

Nach IAS 29 „Rechnungslegung in Hochinflationländern“ verlangt das IASB, dass die Abschlüsse eines Unternehmens, die in der Währung einer Hochinflationwirtschaft aufgestellt werden, mit der Maßeinheit auszudrücken sind, die am Stichtag gilt. Vergleichszahlen für vergangene Perioden sind mit derselben Maßeinheit anzugeben.

Die Interpretation stellt klar, dass die Vorschriften von IAS 29 so anzuwenden sind, als wäre die Volkswirtschaft schon immer hyperinflationär gewesen (Retrospective Approach). Nicht-monetäre Posten, die zu Anschaffungs- oder Herstellungskosten bewertet werden, sind ab dem Anschaffungs- oder Herstellungszeitpunkt neu zu bewerten. Der Ausweis erfolgt in der ersten Vergleichsperiode, die im Jahresabschluss dargestellt wird. Für andere nicht-monetäre Posten, die nicht zu Anschaffungs- oder Herstellungskosten bewertet wurden, ist die Neubewertung ab dem Zeitpunkt vorzunehmen, zu dem sie erstmalig ausgewiesen und bewertet wurden. Die Bewertung ist auf den Bilanzstichtag fortzuschreiben. Latente Steuerposten werden nach den Vorgaben von IAS 12 bilanziert, wobei die besonderen Regelungen von IFRIC 7 zu beachten sind.

IFRIC 7 ist für Geschäftsjahre anzuwenden, die am oder nach dem 01.03.2006 beginnen. Eine frühere Anwendung wird empfohlen.

### IFRIC 9 veröffentlicht

Das IFRIC veröffentlichte am 01.03.2006 die Interpretation IFRIC 9.

IAS 39 „Finanzinstrumente: Ansatz und Bewertung“ verlangt von einem Unternehmen, zu dem Zeitpunkt, zu dem es Vertragspartei wird, zu überprüfen, ob der Vertrag ein eingebettetes Derivat enthält, das dem Standard zufolge vom Trägervertrag abzuspalten und getrennt wie ein freistehendes Derivat zu bilanzieren ist. Als eingebettete Derivate sind bspw. Wandeloptionen, die Teil einer Wandelanleihe sind, zu bezeichnen.

Nach IFRIC 9 muss eine Beurteilung dahingehend, ob ein eingebettetes Derivat vom Trägervertrag abzuspalten und getrennt wie ein Derivat zu bilanzieren ist, nur zu dem Zeitpunkt vorgenommen werden, zu dem das Unternehmen Vertragspartei wird. Ausnahmen gelten hier bei Änderungen des Vertrags. Bei Erstanwendung von IFRS sind die Umstände zugrunde zulegen, die bei erstmaligem Vertragsabschluss für das Unternehmen vorlagen.

IFRIC 9 ist für Geschäftsjahre ab dem 01.06.2006 anzuwenden, wobei eine frühere Anwendung empfohlen wird.

## IFRIC D 18 veröffentlicht

Der Entwurf der Interpretation wurde am 12.01.2006 veröffentlicht. Er behandelt den Klärungsbedarf im Hinblick auf die Interaktion zwischen IAS 34 „Zwischenberichterstattung“ und den Regelungen zu IAS 36 „Wertminderungen von Vermögenswerten“ sowie IAS 39 „Finanzinstrumente: Ansatz und Bewertung“ vor dem Hintergrund, ob in einem Zwischenabschluss vorgenommene Wertminderungen in Bezug auf den Goodwill, Investitionen in Eigenkapitalinstrumente und Finanzanlagen, die zu fortgeführten Anschaffungskosten bewertet sind, in nachfolgenden Abschlüssen (Zwischen-, Einzel- oder Konzernabschlüssen) korrigiert werden können.

Die Interpretation stellt klar, dass ein Unternehmen eine vorgenommene Wertminderung, die es in einem vorherigen Zwischenabschluss für einen Geschäfts- oder Firmenwert, eine Investition in ein Eigenkapitalinstrument oder einen finanziellen Vermögenswert, der zu Anschaffungskosten bilanziert wird, nicht rückgängig machen darf.

Stellungnahmen sind bis zum 31.03.2006 an das RIC oder das IFRIC zu richten.

## Projektzeitplan des IASB

### Diskussionspapiere

• Conceptual Framework	1./2. Quartal 2006
• Insurance Contracts – Phase II	3./4. Quartal 2006
• Liabilities and Equity	3./4. Quartal 2006
• Performance Reporting Segment B	3./4. Quartal 2006
• Revenue Recognition	3./4. Quartal 2006
• Extractive Industries	3./4. Quartal 2007
• Leases	3./4. Quartal 2006

### Entwürfe

• Accounting Standards for SMEs	1./2. Quartal 2006
• Consolidation; Including Special Purpose Entities	4. Quartal 2006
• Convergence Issues IAS 12 Income Taxes	1./2. Quartal 2006
• Convergence Issues IAS 23 Borrowing Cost	2. Quartal 2006
• Financial Instruments – Puttable at Fair Value	1./2. Quartal 2006
• Performance Reporting Segment A	1./2. Quartal 2006
• Government Grants – Emission Rights	1./2. Quartal 2006

### Endgültige Standards

• Accounting Standards for SMEs	1./2. Quartal 2007
• Business Combinations Phase II	2./3. Quartal 2007
• Convergence Issues IAS 37 Provisions	2./3. Quartal 2007
• Amendment to IFRS 2 Share-based Payment	1./2. Quartal 2006
• Amendment to IAS 27 Minority Interests	3./4. Quartal 2006

Letzte Aktualisierung: März 2006

## Ansprechpartner

Für weitere Informationen stehen Ihnen folgende Ansprechpartner des IFRS Centre of Excellence gerne zur Verfügung:

### Berlin

Reinhard Scharpenberg  
Tel +49 30 25468-104

### Hamburg

Jodi Gentilozzi  
Tel +49 40 32080-4580

### Düsseldorf

Adrian Crampton  
Paul-Herbert Thiede  
Tel +49 211 8772-2333 bzw. -2347

### Hannover

Dr. Frank Beine  
Tel +49 511 3023-202

### Frankfurt am Main

Dr. Andreas Barckow  
Tel +49 69 75695-6520

### München

Peter Götz  
Tel +49 89 29036-8165

## Redaktion: Adrian Crampton, Paul-Herbert Thiede, Christian Frank

Diese Mandanteninformation enthält ausschließlich allgemeine Informationen, die nicht geeignet sind, den besonderen Umständen eines Einzelfalles gerecht zu werden. Sie hat nicht den Sinn, Grundlage für wirtschaftliche oder sonstige Entscheidungen jedweder Art zu sein. Sie stellt keine Beratung, Auskunft oder ein rechtsverbindliches Angebot dar und ist auch nicht geeignet, eine persönliche Beratung zu ersetzen. Sollte jemand Entscheidungen jedweder Art auf Inhalte dieser Broschüre oder Teile davon stützen, handelt dieser ausschließlich auf eigenes Risiko. Die Deloitte & Touche GmbH Wirtschaftsprüfungsgesellschaft übernimmt keinerlei Garantie oder Gewährleistung noch haftet sie in irgendeiner anderen Weise für den Inhalt dieser Mandanteninformation. Aus diesem Grunde empfehlen wir stets, eine persönliche Beratung einzuholen.

Deloitte bezieht sich auf Deloitte Touche Tohmatsu, einen Verein schweizerischen Rechts, dessen Mitgliedsunternehmen einschließlich der mit diesen verbundenen Gesellschaften. Als Verein schweizerischen Rechts haften weder Deloitte Touche Tohmatsu als Verein noch dessen Mitgliedsunternehmen für das Handeln oder Unterlassen des/der jeweils anderen. Jedes Mitgliedsunternehmen ist rechtlich selbstständig und unabhängig, auch wenn es unter dem Namen „Deloitte“, „Deloitte & Touche“, „Deloitte Touche Tohmatsu“ oder einem damit verbundenen Namen auftritt. Leistungen werden jeweils durch die einzelnen Mitgliedsunternehmen, nicht jedoch durch den Verein Deloitte Touche Tohmatsu erbracht. Copyright © 2006 Deloitte & Touche GmbH Wirtschaftsprüfungsgesellschaft. Alle Rechte vorbehalten.