



# **ED/2012/1**

# **Annual Improvements to IFRSs**

# **2010-2012 Cycle**

**Öffentliche Diskussion**

**Frankfurt am Main, 4. September 2012**

Olga Bultmann



# Inhalt

## **I. Einleitung**

## **II. Überblick über die Änderungsvorschläge gem. ED**

## **III. Vorschläge gem. ED und vorläufige Beurteilung des IFRS-FA**

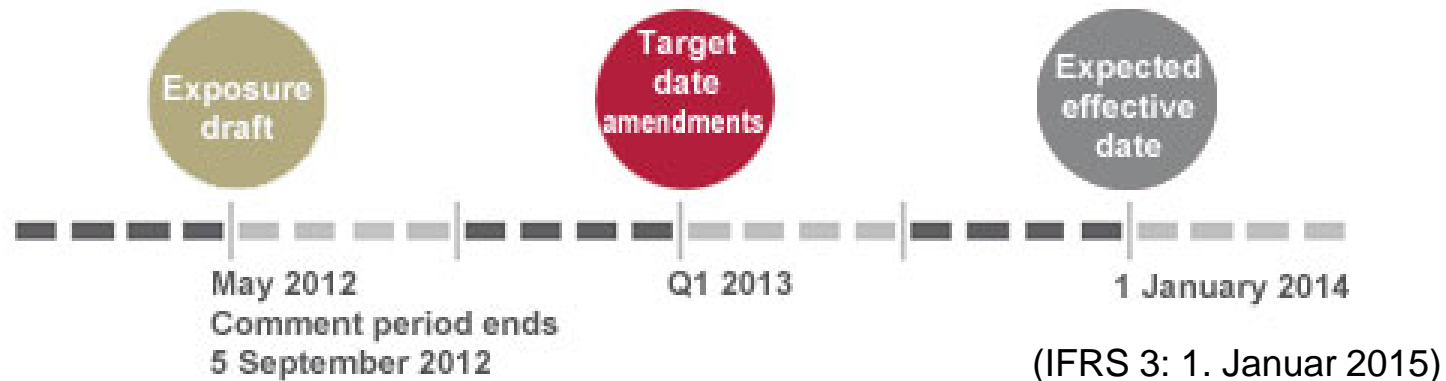
## **IV. AIP-Kriterien**

## **V. Ausblick**



# I. Einleitung

- Annual Improvements Process (AIP): *'mechanism for non urgent but necessary amendments to IFRSs'*
- Omnibusstandard (*'to be grouped together and issued in one package'*)
- AIP Kriterien (Para. 65A im IASB *Due Process Handbook*)
- 5. Zyklus 2010-2012: elf Änderungsvorschläge
- Regelungen zum Erstanwendungszeitpunkt sowie Übergangsbestimmungen individuell für jeden Änderungsvorschlag





## II. Überblick über die Änderungsvorschläge gem. ED (1/2)

| <b>IFRS</b>   | <b>#</b> | <b>Thema der Änderung</b>  |
|---|----------|--|
| <b>IFRS 2</b><br><i>Anteilsbasierte Vergütung</i>             | <b>1</b> | Definition von Ausübungsbedingungen  |
| <b>IFRS 3</b><br><i>Unternehmenszusammenschlüsse</i>          | <b>2</b> | Bilanzierung von bedingten Gegenleistungen im Rahmen eines Unternehmenszusammenschlusses                                     |
| <b>IFRS 8</b><br><i>Geschäftssegmente</i>                     | <b>3</b> | Zusammenfassung von Geschäftssegmenten   |
|   | <b>4</b> | Überleitung von dem Gesamtbetrag der Vermögenswerte der berichtspflichtigen Segmente zu den Vermögenswerten des Unternehmens |
| <b>IFRS 13</b><br><i>Bewertung zum beizulegenden Zeitwert</i> | <b>5</b> | Kurzfristige Forderungen und Verbindlichkeiten   |
| <b>IAS 1</b><br><i>Darstellung des Abschlusses</i>            | <b>6</b> | Klassifizierung der Verbindlichkeiten als kurz- oder langfristig   |



## II. Überblick über die Änderungsvorschläge gem. ED (2/2)

| IFRS   | #         | Thema der Änderung  |
|--|-----------|---|
| <b>IAS 7</b><br><i>Kapitalflussrechnungen</i>  | <b>7</b>  | Aktivierte Zinszahlungen  |
| <b>IAS 12</b><br><i>Ertragsteuern</i>  | <b>8</b>  | Ansatz latenter Steueransprüche für nicht realisierte Verluste  |
| <b>IAS 16</b> <i>Sachanlagen</i> /<br><b>IAS 38</b> <i>Immaterielle Vermögensgegenstände</i> | <b>9</b>  | Neubewertungsmethode — proportionale Neudarstellung der kumulierten Abschreibung                              |
| <b>IAS 24</b><br><i>Angaben über Beziehungen zu nahestehenden Unternehmen und Personen</i>   | <b>10</b> | Management in Schlüsselpositionen   |
| <b>IAS 36</b><br><i>Wertminderung von Vermögenswerten</i>                                    | <b>11</b> | Harmonisierung der Anhangangaben zum Nutzungswert und zum beizulegenden Zeitwert abzüglich Veräußerungskosten |



### III. Vorschläge gem. ED und vorläufige Beurteilung des IFRS-FA

Jeweils 2 Fragen zu jedem Änderungsvorschlag:

(1) Stimmen Sie dem **Vorschlag des Boards** zu, die IFRS wie im ED vorgeschlagen zu ändern?

Falls nein, warum nicht und welche Alternative schlagen Sie vor?

(2) Stimmen Sie dem Vorschlag des Boards zu

- den **Übergangsvorschriften** und

- dem **Zeitpunkt des Inkrafttretens** gemäß ED zu?

Falls nein, warum nicht und welche Alternative schlagen Sie vor?



## III. 1. IFRS 2 – Definition von Ausübungsbedingungen (1/2)

### Problemstellung:

- Bestehende Unklarheiten bzgl. der Definition von „Ausübungsbedingungen“

### Vorschlag IASB:

- Einführung einer Definition von „**Leistungsbedingungen**“ (*performance condition*) im Anhang A:
  - Ein Erfolgsziel (*performance target*) kann sich entweder auf die Performance des Gesamtunternehmens oder auf Teile hiervon (z.B. auf die Leistung eines Arbeitnehmers oder einer Abteilung) beziehen
  - Eine Leistungsbedingung liegt dann vor, wenn das Erfolgsziel an der Performance des Unternehmens oder dem Preis/Wert seiner Eigenkapitalinstrumente (inkl. Aktien und Aktienoptionen) ausgerichtet ist
  - Für eine Leistungsbedingung ist es notwendig, dass die Erfüllung bestimmter Erfolgsziele innerhalb des Zeitraums erfolgt, in dem der Arbeitnehmer eine bestimmte Dienstzeit ableistet



## III. 1. IFRS 2 – Definition von Ausübungsbedingungen (2/2)

### Vorschlag IASB (Forts.):

- Einführung einer Definition von „**Dienstbedingungen**“ (*service condition*) im Anhang A:
  - Eine Dienstbedingung ist nicht erfüllt, wenn der Arbeitnehmer die gesamte vereinbarte Dienstzeit nicht vollständig ableisten kann
  
- 🕒 Anwendung ab Gj., die am / nach dem 1.1.2014 beginnen; ffA erlaubt (Angabe)

### Vorläufige Beurteilung IFRS-FA:

Grundsätzlich **Zustimmung**, allerdings Kritik am einzelfallbezogenen Vorgehen





## III.2. IFRS 3 – Bilanzierung von bedingten Gegenleistungen im Rahmen eines Unternehmenszusammenschlusses (1/4)

### Problemstellung:

- Verweis auf „andere anwendbare IFRS“ in IFRS 3.40 unklar
- Folgebewertung gem. IFRS 3.58 inkonsistent mit der Bewertung gem. IFRS 9, IAS 37 oder anderen anwendbaren IFRS

### Vorschlag IASB:

- Streichung des Bezugs auf „andere anwendbare IFRS“ in Para. 40
- Streichung des Bezugs auf „IAS 37 oder anderen IFRS, wie erforderlich,“ in Para. 58(b)
- Klarstellung in Para. 58, dass Fair Value-Änderungen in der GuV zu erfassen sind, es sei denn IFRS 9 fordert eine Erfassung dieser Fair Value-Änderungen im sonstigen Ergebnis



## III.2. IFRS 3 – Bilanzierung von bedingten Gegenleistungen im Rahmen eines Unternehmenszusammenschlusses (2/4)

### Vorschlag IASB (Forts.):

- Folgeänderung an IFRS 9 (neue Para. 4.1.2(c), 4.2.1(e)), wonach bzgl. IFRS 3 im Rahmen der Folgebewertung
  - nur Bewertung zum Fair Value verwendet werden darf und
  - die Fair Value-Änderungen der finanziellen Verbindlichkeiten gem. Para. 5.7.7-5.7.8 zu erfassen sind, als wären diese Verbindlichkeiten als „aufwands- oder ertragswirksam zum beizulegenden Zeitwert bewertet“ designiert
- 🕒 Anwendung ab Gj., die am / nach dem 1.1.2015 beginnen; ffA erlaubt (Angabe und gleichzeitige Anwendung des IFRS 9)



## III.2. IFRS 3 – Bilanzierung von bedingten Gegenleistungen im Rahmen eines Unternehmenszusammenschlusses (3/4)

### Vorläufige Beurteilung IFRS-FA:

#### Generell Zustimmung zum Änderungsvorschlag

- insbesondere Zustimmung zur Streichung der Bezüge auf andere IFRS

#### Allerdings folgende **Kritikpunkte / Empfehlungen**:

- Folgeänderungen sollten nicht nur in IFRS 9, sondern auch in IAS 39 geregelt werden
- Eine Klarstellung in IFRS 3.40 wäre wünschenswert, dass eine bedingte Gegenleistung auch als eine nicht finanzielle Verbindlichkeit klassifiziert werden kann
- Der neue Para. 4.2.1(e) des IFRS 9 ist inkonsistent mit den bestehenden Regelungen des IFRS 9 hinsichtlich der Erfassung der Fair Value-Änderungen der Verbindlichkeiten, die die Definition von derivativen Finanzinstrumenten erfüllen



## III.2. IFRS 3 – Bilanzierung von bedingten Gegenleistungen im Rahmen eines Unternehmenszusammenschlusses (4/4)

### Vorläufige Beurteilung IFRS-FA (Forts.):

- Eine grundsätzliche Überarbeitung des gesamten Konzepts der bedingten Gegenleistungen wäre wünschenswert
- Eventuelle weitere Änderungen des IFRS 3 sollten im Rahmen des vom IASB geplanten *Post Implementation Review* erfolgen

### Ablehnung des Erstandwendungszeitpunkts

- Erstanwendungszeitpunkt sollte 1. Januar 2014 sein
- Anwendung der Änderungen an IFRS 3 sollte von der Anwendung des IFRS 9 abgekoppelt werden



## III.3. IFRS 8 – Zusammenfassung von Geschäftssegmenten (1/2)

### Problemstellung:

- Der Begriff „vergleichbare wirtschaftliche Merkmale“ (*similar economic characteristics*), die für eine Zusammenfassung von Geschäftssegmenten gem. IFRS 8.12 herangezogen werden, ist nicht erklärt
- Angaben bzgl. einer Zusammenfassung von Geschäftssegmenten nicht explizit geregelt

### Vorschlag IASB:

- Einfügung eines neuen Para. 22 (aa), wonach ausgeübte Ermessensentscheidungen bei einer Zusammenfassung der Geschäftssegmente nach Para. 12 darzustellen sind:
  - eine kurze Beschreibung der zusammengefassten Geschäftssegmente
  - eine kurze Beschreibung der ähnlichen wirtschaftlichen Kriterien, die für die Zusammenfassung der Geschäftssegmente herangezogen wurden (z.B. Gewinnspannen, Umsatzwachstumsraten)

🕒 Anwendung ab Gj., die am / nach dem 1.1.2014 beginnen; ffA erlaubt (Angabe)



## III.3. IFRS 8 – Zusammenfassung von Geschäftssegmenten (2/2)

### Vorläufige Beurteilung IFRS-FA:

#### Teilweise Zustimmung

- Die zusätzliche Angabepflicht sollte lediglich eine Beschreibung der zusammengefassten Geschäftssegmente sowie eine Erläuterung hinsichtlich der Erfüllung der Kriterien des Para. 12 umfassen
- Die Beispiele der wirtschaftlichen Kriterien (Gewinnspannen, Umsatzwachstumsraten) sollten entweder gestrichen oder um nicht quantitative Kriterien erweitert werden
- Eventuelle weitere Änderungen des IFRS 8 sollten im Rahmen des vom IASB geplanten *Post Implementation Review* erfolgen



## III.4. IFRS 8 – Überleitung von dem Gesamtbetrag der Vermögenswerte der berichtspflichtigen Segmente zu den Vermögenswerten des Unternehmens

### Problemstellung:

- Para. 28(c) ist inkonsistent mit Para. 23 und 28(d)

### Vorschlag IASB:

- Änderung des Para. 28(c) dahingehend, dass die Überleitungsrechnungen von dem Gesamtbetrag der Vermögenswerte der berichtspflichtigen Segmente zu den Vermögenswerten des Unternehmens nur dann vorzulegen sind, wenn die Vermögenswerte der berichtspflichtigen Segmente gem. Para. 23 dem Hauptentscheidungsträger regelmäßig gemeldet werden

🕒 Anwendung ab Gj., die am / nach dem 1.1.2014 beginnen; ffA erlaubt (Angabe)

### Vorläufige Beurteilung IFRS-FA:

### Zustimmung



## III. 5. IFRS 13 – Kurzfristige Forderungen u. Verbindlichkeiten (1/2)

### Problemstellung:

- Unklarheit darüber, ob mit den Änderungen an IFRS 9 und IAS 39 (Streichung von B5.4.12 aus IFRS 9 und AG79 aus IAS 39) im Zuge der Verabschiedung von IFRS 13 die Möglichkeit weggefallen ist, kurzfristige Forderungen und Verbindlichkeiten ohne Nominalzins ohne Abzinsung zu bewerten, sofern der Abzinsungseffekt unwesentlich ist

### Vorschlag IASB:

- Klarstellung in einem neu eingefügten Para. BC138A zum IFRS 13, dass durch die Folgeänderungen an IFRS 9 und IAS 39 keine Änderung der bestehenden Bilanzierungspraxis zum o.g. Thema beabsichtigt war
- 🕒 Keine Übergangsvorschriften sowie keine Vorschrift zum Zeitpunkt des Inkrafttretens, da keine Änderung des Standards





## III. 5. IFRS 13 – Kurzfristige Forderungen u. Verbindlichkeiten (2/2)

### Vorläufige Beurteilung IFRS-FA:

#### Ablehnung, da:

- Änderung der Grundlagen für Schlussfolgerungen ohne korrespondierende Änderung des Standards grundsätzlich vermieden werden sollte
- keine Notwendigkeit der Klarstellung zum o.g. Thema, da Wesentlichkeit in IAS 8 geregelt ist
- Inkonsistenz mit der Vereinfachungsregelung bzgl. der Abzinsung kurzfristiger Forderungen gem. Para. 60 des ED/2011/6 *Revenues from Contracts with Customers*



## III.6. IAS 1 – Klassifizierung der Verbindlichkeiten als kurz- oder langfristig (1/2)

### Problemstellung:

- Uneinheitliche Bilanzierungspraxis hinsichtlich der Klassifizierung der Verbindlichkeiten als kurz- oder langfristig, wenn die ursprüngliche Kreditvereinbarung im Zuge der Verlängerung/Refinanzierung geändert wird

### Vorschlag IASB:

- Ergänzung des Para. 73, gemäß dem eine Verpflichtung im Rahmen einer Kreditvereinbarung nur dann als langfristig zu klassifizieren ist, wenn diese Vereinbarung mit dem gleichen Kreditgeber (*with the same lender*) und zu gleichen oder ähnlichen Konditionen (*on the same or similar terms*) refinanziert oder verlängert wird
- Erläuterung des Begriffs „*same or similar terms*“ in BC2 zu IAS 1: keine wesentliche Veränderung der Rechte und Pflichten für die Vertragsparteien
- 🕒 Prospektive Anwendung ab Gj., die am / nach dem 1.1.2014 beginnen; ffA erlaubt (Angabe)



## III.6. IAS 1 – Klassifizierung der Verbindlichkeiten als kurz- oder langfristig (2/2)

### Vorläufige Beurteilung IFRS-FA:

- **Zustimmung** zur Ergänzung des IAS1.73 um die Worte „*with the same lender*“
- **Kritik** am Begriff „*same or similar terms*“:
  - unklarer Begriff
  - Definition des Begriffs sollte nicht in der Grundlage für Schlussfolgerungen, sondern im Standard erfolgen
  - Verwendung unterschiedlicher Begriffe in IAS 1 („*same or similar terms*“) und IAS 39 („*substantially different terms*“) sollte vermieden werden
  - Frage, ob 10%-Test gem. B3.3.6 des IFRS9 und AG62 des IAS 39 auch für die Beurteilung der Ähnlichkeit einer Kreditvereinbarung herangezogen werden kann
- Empfehlung, den Text des Para. 73 wie folgt zu ändern: „*If an entity expects, and has the discretion right and the ability at the reporting date to refinance or roll over an obligation or a part of it [...]*“



## III.7. IAS 7 – Aktivierte Zinszahlungen

### Problemstellung:

- Bestehende Unklarheit bzgl. der Zurechnung der aktivierten Zinszahlungen in der Kapitalflussrechnung

### Vorschlag IASB:

- Anpassung der Para. 16(a) und 33 und Hinzufügung eines neuen Para. 33A zur Klarstellung, dass die Klassifizierung von aktivierten Zinszahlungen der Klassifizierung des zugrundeliegenden Vermögenswerts folgen soll, in Bezug auf den die Zinszahlungen aktiviert wurden

🕒 Anwendung ab Gj., die am / nach dem 1.1.2014 beginnen; ffA erlaubt (Angabe)

### Vorläufige Beurteilung IFRS-FA:

### Zustimmung



## III.8. IAS 12 – Ansatz latenter Steueransprüche für nicht realisierte Verluste (1/2)

### Problemstellung:

- Bestehende Unklarheiten und unterschiedliche Bilanzierungspraxis hinsichtlich des Ansatzes aktiver Steueransprüche

### Vorschlag IASB:

- Für jeden Teil eines einkommensteuerpflichtigen Gewinns ist eine eigenständige Beurteilung der abzugsfähigen temporären Differenzen vorzunehmen, sofern das Steuerrecht Verrechnungsbeschränkungen zwischen den einzelnen Gewinnarten vorsieht (para. 27A sowie Beispiel zu Para. 30A)
- Für die Einschätzung, ob künftig ein ausreichender zu versteuernder Gewinn zur Verfügung stehen wird, sind die abzugsfähigen temporären Differenzen mit dem zu versteuernden Gewinn vor Abzug dieser abzugsfähigen temporären Differenzen zu vergleichen (Para. 29(a)(i) sowie Beispiel zu Para. 29)



## III.8. IAS 12 – Ansatz latenter Steueransprüche für nicht realisierte Verluste (2/2)

### Vorschlag IASB (Forts.):

- Eine Aktion, die lediglich in der Auflösung der bestehenden abzugsfähigen temporären Differenzen besteht, ohne dass der zu versteuernde Gewinn erzeugt oder erhöht wird, stellt keine Steuergestaltungsmöglichkeit dar (Para. 30A sowie Beispiel zu 30A)
- 🕒 Anwendung ab Gj., die am / nach dem 1.1.2014 beginnen; ffA erlaubt (Angabe)

### Vorläufige Beurteilung IFRS-FA:

Die Vorschriften des IAS 12 werden generell als verbesserungsbedürftig beurteilt, dies betrifft auch den Ansatz von latenten Steueransprüchen



## III.9. IAS 16 / IAS 38 – Neubewertungsmethode: proportionale Neudarstellung der kumulierten Abschreibung

### Problemstellung:

- Unterschiedliche Bilanzierungspraxis der Berechnung der kumulierten Abschreibung, wenn vor dem Zeitpunkt der Neubewertung der Restwert, die Nutzungsdauer oder die Abschreibungsmethode angepasst wurden

### Vorschlag IASB:

- Anpassung des IAS 16.35 und des IAS 38.80 zur Klarstellung, dass
  - eine proportionale Anpassung der kumulierten Abschreibung nicht zwingend ist
  - die Anpassung des Bruttobuchwerts konsistent mit der Neubewertung des Buchwerts erfolgen soll
  - die kumulierte Abschreibung sich als Differenz aus dem Bruttobuchwert und dem Nettobuchwert bestimmt

🕒 Anwendung ab Gj., die am / nach dem 1.1.2014 beginnen; ffA erlaubt (Angabe)

### Vorläufige Beurteilung IFRS-FA:

### Zustimmung



## III.10. IAS 24 – Management in Schlüsselpositionen

### Problemstellung:

- Unklarheit hinsichtlich der Angaben zu nahestehenden Unternehmen und Personen in den Fällen, in denen die Funktionen des Managements in Schlüsselpositionen (*key management personnel*, KMP) durch eine externe Managementgesellschaft (*management entity*) ausgeübt werden

### Vorschlag IASB:

- Erweiterung der Definition der nahestehenden Unternehmen und Personen um die Ausprägung der *management entity* (Para. 9(b)(viii))
  - Keine Angabepflicht des Berichtsunternehmens über die Vergütungen der Managementgesellschaft an deren Angestellte bzw. Management (Para. 17A)
  - Separate Angabe zu den Aufwendungen des Berichtsunternehmens an eine Managementgesellschaft für deren Erbringung der KMP-Services (Para. 18A)
- 🕒 Anwendung ab Gj., die am / nach dem 1.1.2014 beginnen; ffA erlaubt (Angabe)

### Vorläufige Beurteilung IFRS-FA:

### Zustimmung





## III.11. IAS 36 – Harmonisierung der Anhangangaben zum Nutzungswert und zum beizulegenden Zeitwert abzüglich Veräußerungskosten

### Problemstellung:

- Uneinheitliche Angabepflichten in Bezug auf den Nutzungswert (Angabe des Abzinsungssatzes/der Abzinsungssätze gem. para. 130(g) erforderlich) und in Bezug auf den beizulegenden Zeitwert abzüglich Veräußerungskosten (keine Regelung zur Angabe des Abzinsungssatzes/der Abzinsungssätze)

### Vorschlag IASB:

- Wenn der beizulegende Zeitwert abzüglich Veräußerungskosten unter Anwendung des Barwertverfahrens ermittelt wurde, soll der verwendete Abzinsungssatz /-sätze angegeben werden (Para. 130(f))
- 🕒 Prospektive Anwendung ab Gj., die am / nach dem 1.1.2014 beginnen; ffA erlaubt (Angabe)

### Vorläufige Beurteilung IFRS-FA:

### Zustimmung



## IV. AIP-Kriterien

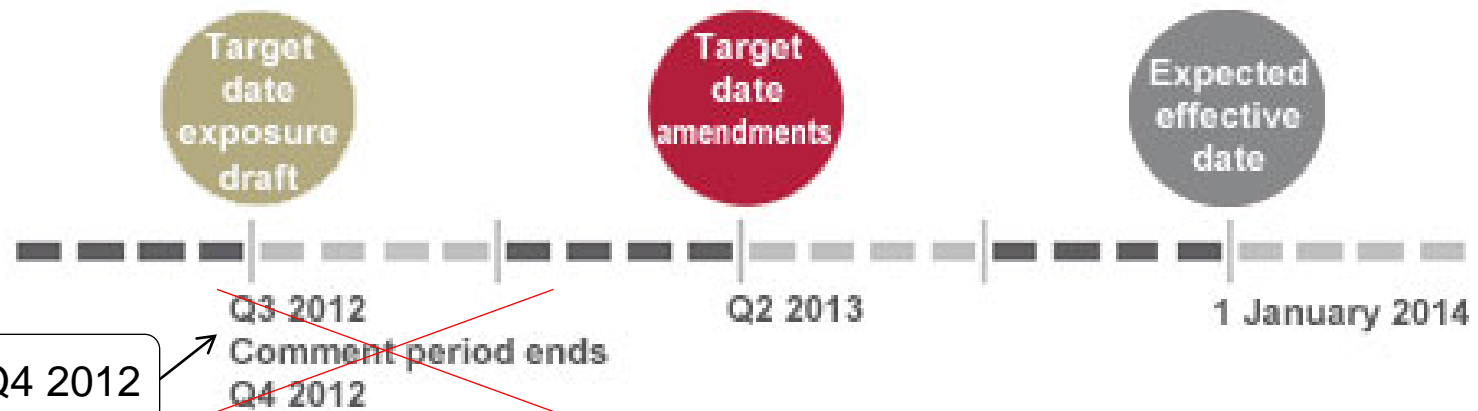
| Kriterium gem. IASB Due Process Handbook Para. 65A  | 1) IFRS 2<br>Ausübungsbedingungen | 2) IFRS 3<br>Bedingte Gegenleistungen | 3) IFRS 8<br>Zusammenfassung von Geschäftssegmenten | 4) IFRS 8<br>Überleitung der Vermögenswerte | 5) IFRS 13<br>kurzfristige Forderung/ Verbindlichkeiten | 6) IAS 1<br>kurz- oder langfristige Verbindlichkeiten | 7) IAS 7<br>aktivierte Zinszahlungen | 8) IAS 12<br>latente Steuern für unrealisierte Verluste | 9) IAS 16/38<br>Neubewertungsmeth.: kumm. Abschreibung | 10) IAS 24<br>Management in Schlüsselpositionen | 11) IAS 36<br>Angaben zu Nutzungswert u. beizuleg. Zeitwert |
|---|-----------------------------------|---------------------------------------|---|---|---|---|--------------------------------------|---|--|---|---|
| a)* i) Klarstellung<br>- unklare Formulierung<br><i>oder</i><br>- fehlende Regelung<br><i>und / oder</i><br>ii) Korrektur<br>- Konfliktklärung<br><i>oder</i><br>- Versehen | ✓                                 |                                       | ✓   |   | ✓   | ✓   |                                      | ✓   | ✓  | ✓   |   |
| b) klar definiert und eng begrenzt<br>Konsequenzen berücksichtigt   | ✓                                 | ✓                                     | ✓   | ✓   | ✓   | ✓   | ✓                                    | ✓   | ✓  | ✓   | ✓   |
| c) zeitnahe Lösung  | ✓                                 | ✓                                     | ✓   | ✓   | ✓   | ✓   | ✓                                    | ✓   | ✓  | ✓   | ✓   |
| d) wenn der zu ändernde Standard Gegenstand eines IASB-Projekts<br>Erfordernis vorzeitiger Klärung durch AIP  | ✓                                 | ✓                                     | ✓   | ✓   | ✓   | ✓   | ✓                                    | ✓   | ✓  | ✓   | ✓   |

\* Änderung darf nicht zur Einführung eines neuen bzw. der Änderung eines bestehenden Prinzips führen

## V. Ausblick

### 6. Zyklus 2011-2013 (IASB Sitzungen 2/2012, 4/2012, 6/2012):

- IFRS 1 - *Meaning of „effective“ in para. 7 of IFRS 1*
- IFRS 3 - *Scope exclusion for the formation of a joint venture*
- IFRS 3 - *Definition of a business*
- IAS 16 / IAS 38 - *Revenue-based depreciation method*



Voraussichtlich Q4 2012

**Olga Bultmann**

DRSC e.V.  
Zimmerstr. 30  
10969 Berlin

Tel. 030 / 20 64 12 17

Fax 030 / 20 64 12 15

[www.drsc.de](http://www.drsc.de)  
[bultmann@drsc.de](mailto:bultmann@drsc.de)