



© DRSC e.V. || Zimmerstr. 30 || 10969 Berlin || Tel.: (030) 20 64 12 - 0 || Fax.: (030) 20 64 12 -15
www.drsc.de - info@drsc.de

Diese Sitzungsunterlage wird der Öffentlichkeit für die DSR-Sitzung zur Verfügung gestellt, so dass dem Verlauf der Sitzung gefolgt werden kann. Die Unterlage gibt keine offiziellen Standpunkte des DSR wieder. Die Standpunkte des DSR werden in den Deutschen Rechnungslegungs Standards sowie in seinen Stellungnahmen (Comment Letters) ausgeführt.
Diese Unterlage wurde von einem Mitarbeiter des DRSC für die DSR-Sitzung erstellt.

DSR – öffentliche SITZUNGSUNTERLAGE

DSR-Sitzung:	158. / 28.07.2011 / 13:45 – 15:15 Uhr
TOP:	04 – Annual Improvements Process (AIP)
Thema:	Vorstellung der Änderungsvorschläge AIP 2009 - 2011
Papier:	158_05c_Mrz2011_154_04a



Gliederung

- A. Erwarteter zeitlicher Ablauf**
- B. Darstellung und Analyse erwarteter Änderungsvorschläge**
- C. Würdigung vor dem Hintergrund der Agendakriterien**

Anlage 1 – Änderungsvorschläge zu Thema Nr. 3 im Detail (Darstellung von Vorjahrsvergleichsinformationen)

Anlage 2 – Änderungsvorschläge zu Thema Nr. 4 im Detail (Anpassung an das Framework (Phase A))

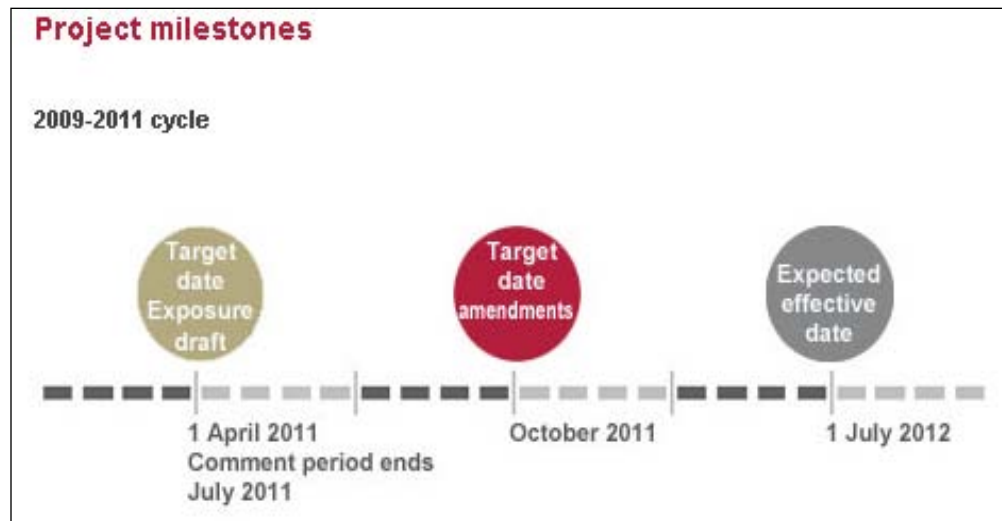
Anlage 3 – Änderungsvorschläge zu Thema Nr. 6 im Detail (Steuereffekte bei Ausschüttungen an EK-Geber)

Anlage 4 – AIP - Agenda Kriterien



A. Erwarteter zeitlicher Ablauf

Annual Improvements 2009-2011



Turnusgemäß war die Veröffentlichung des **ED AIP 2009-2011** (4. Zyklus) bereits für Mitte 2010 vorgesehen; aufgrund vorrangiger anderer Arbeiten hat der IASB die Veröffentlichung mehrfach verschoben und nunmehr für April 2011 angekündigt.



B. Darstellung und Analyse erwarteter Änderungsvorschläge

Proposed Improvements to IFRSs			
1)	IFRS 1	Wiederholte Anwendung	F. 05
2)	IFRS 1	FK-Kosten qualifizierender Vermögenswerte	F. 12
3)	IAS 1	Darstellung von Vorjahresvergleichsinformationen	F. 20
4)	IAS 1	Anpassung an das Framework (Phase A)	F. 30
5)	IAS 16	Bilanzierung von Wartungsgeräten	F. 37
6)	IAS 32	Steuereffekte bei Ausschüttungen an EK-Geber	F. 42
7)	IAS 34	Angabe der Gesamtvermögenswerte je Segment	F. 48



1) IFRS 1 – Wiederholte Anwendung (1/7)

→ Hintergrund:

- Dem IFRS IC wurde im Mai 2010 folgende Anfrage vorgelegt: **(1)** aufgrund eines Börsengangs wechselt ein Unternehmen zunächst von national GAAP auf IFRS; **(2)** im Rahmen eines einige Jahre später stattfindenden Going Private wechselt das Unternehmen wieder zurück auf national GAAP; bevor **(3)** in diesem Land – wiederum einige Jahre später – die IFRS die national GAAP ersetzen und das Unternehmen erneut auf IFRS zu wechseln hat. Fraglich ist, ob das Unternehmen IFRS 1 ein zweites Mal anwenden kann (erstmals zum Zeitpunkt (1) und ein zweites Mal zum Zeitpunkt (3)).
- IFRS 1.3-5 ist nicht eindeutig zu entnehmen, ob der Standard nur „ein einziges Mal“ angewendet werden kann oder immer dann anzuwenden ist, wenn jeweils von einer anderen Rechnungslegungsnorm als den IFRS auf IFRS gewechselt wird.
- Die aufgeworfene Frage stellt sich darüber hinaus grundsätzlich auch in einer Reihe von Fällen, die dem oben dargestellten strukturell ähnlich sind.



1) IFRS 1 – Wiederholte Anwendung (2/7)

→ **Änderungsvorschlag IASB (1/2):**

Scope

2 An entity shall apply this IFRS in:
(a) its first IFRS financial statements; and
(b) each interim financial report, if any, that it presents in accordance with IAS 34 *Interim Financial Reporting* for part of the period covered by its first IFRS financial statements.

2A An entity is required to apply this IFRS each time it prepares and presents financial statements that meet the definition of its first IFRS financial statements. This requirement exists even if the entity has applied this IFRS in a previous reporting period.

Effective date

39F *Improvement to IFRSs* issued in [date] added paragraph 2A. An entity shall apply this amendment for annual periods beginning on or after DD.MM.YYYY. Early application is permitted.



1) IFRS 1 – Wiederholte Anwendung (3/7)

→ **Änderungsvorschlag IASB (2/2):**

Repeat application of IFRS 1 *First-time Adoption of International Financial Reporting Standards*

BC1 The Board identified the need to clarify whether an entity is required to apply IFRS 1 in its IFRS financial statements if the entity has applied IFRS 1 in a previous reporting period. For example, an entity may have applied IFRS 1 in a previous reporting period to meet listing requirements in a foreign jurisdiction. The entity then delists and no longer presents financial statements in accordance with IFRSs. In a subsequent reporting period, the reporting requirements in the entity's local jurisdiction may change from national GAAP to IFRS. Consequently, the entity is again required to present its financial statements in accordance with IFRSs.

BC 2 The Board noted that the scope of IFRS 1 focuses on whether an entity's financial statements are its first IFRS financial statements. However, use of the term 'first' raises the question of whether IFRS 1 can be applied more than once.

BC 3 As a consequence, the Board proposes to clarify that an entity is required to apply this IFRS each time it prepares and presents financial statements that meet the definition of its first IFRS financial statements. This requirement exists even if the entity has applied IFRS 1 in a previous reporting period.



1) IFRS 1 – Wiederholte Anwendung (4/7)

→ Analyse und Kritik (1/3):

- **Standpunkt A: Mehrfachanwendung des IFRS 1 sollte möglich sein:**
 - ⇒ Es ist jeweils nur auf die Situation abzustellen, in der bei Umstellung auf die IFRS der letzte vorhergehende Abschluss des Unternehmens nicht nach IFRS aufgestellt wurde; diese Situation kann sich für ein Unternehmen durchaus mehrfach ergeben.
 - ⇒ IFRS 1 (aktuelle Fassung) enthält keine diesem Standpunkt (explizit) entgegenstehende Formulierung bzw. Regelung.
 - ⇒ Eine maximal einmalige Anwendung des IFRS 1 würde der Zielstellung des Standards (hier insbesondere IFRS 1.1 (c) => Kosten-Nutzen-Betrachtung) entgegenstehen; gem. IFRS 1.23-33 zur Verfügung zu stellende Erläuterungen zum Übergang auf IFRS würden entfallen.
[In diesem Zusammenhang: die derzeitigen Formulierungen „erstmalige Anwendung der IFRS“ könnten klarstellend z.B. in „Wechsel auf IFRS“ geändert werden.]



1) IFRS 1 – Wiederholte Anwendung (5/7)

→ Analyse und Kritik (2/3):

- **Standpunkt A: Mehrfachanwendung des IFRS 1 sollte möglich sein:**
 - ⇒ Die Gefahr einer missbräuchlichen Mehrfachanwendung erscheint grundsätzlich gering.
- **Standpunkt B: Mehrfachanwendung des IFRS 1 sollte nicht möglich sein:**
 - ⇒ Auch die *IFRS for SMEs* sehen in Tz 35.2 eine nur einmalige Anwendung der entsprechenden Vorschriften vor (Hervorhebungen modifiziert):
'An entity can be a first-time adopter of the *IFRS for SMEs* **only once**. If an entity using the *IFRS for SMEs* stop using it for one or more reporting periods and then is required, or chooses, to adopt it again later, the special exemptions, simplifications and other requirements in this section do not apply to the re-adoption.'

...



1) IFRS 1 – Wiederholte Anwendung (6/7)

→ Analyse und Kritik (3/3):

- **Standpunkt B: Mehrfachanwendung des IFRS 1 sollte nicht möglich sein:**
 - ⇒ ... Es erscheint in diesem Zusammenhang nicht einsichtig, aus welchem Grund in Bezug auf die *IFRS for SMEs* strengere Vorschriften gelten sollen als für die *full IFRS*; dem zufolge sollte auch für die full IFRS korrespondierend eine Anwendung des IFRS 1 'only once' möglich sein.
 - ⇒ Ein Unternehmen kann nur ein Mal seinen „ersten“ IFRS-Abschluss vorlegen – dies entspricht auch dem Verständnis der Formulierung im Englischen Original in IFRS 1.2 (a) - es wird auf die „first“ IFRS-FS abgestellt.
 - ⇒ Eine missbräuchlich mehrfache Anwendung von IFRS 1 wäre ausgeschlossen.
- **weitere mögliche Fallkonstellationen:**
 - ⇒ Listing => Delisting => Listing
 - ⇒ IFRS => IFRS for SMEs => IFRS



1) IFRS 1 – Wiederholte Anwendung (7/7)

→ Zusammenfassende Würdigung:

- ⇒ Insbesondere vor dem Hintergrund der mit den Regelungen des IFRS 1 verfolgten Zielsetzung ist nach der hier vertretenen Auffassung dem Vorschlag des IASB (Standpunkt A) zuzustimmen.
- ⇒ Ohne dass an dieser Stelle weiter auf das folgende Thema einzugehen ist, besteht ggf. Diskussions- und Handlungsbedarf in Bezug auf eine strukturelle Gleichgestaltung der Vorschriften zum mehrfachen Wechsel auf *IFRS for SMEs* bzw. auf *full IFRS*; dies gilt insbesondere dann, wenn der Vorschlag des IASB zur möglichen Mehrfachanwendung des IFRS 1 im Rahmen von AIP umgesetzt und mit der entsprechenden Vorschrift des *IFRS for SMEs* (para. 35.2) nicht korrespondieren würde.

Fragen zu 1 an den DSR:

- Schließen Sie sich dieser Einschätzung an?
- Haben Sie Hinweise bzw. Anregungen in Bezug auf die Stellungnahme?



2) IFRS 1 – FK-Kosten qualifizierender Vermögenswerte (1/8)

→ Hintergrund (1/3):

- Das IFRS IC wurde in seiner Sitzung im Mai 2010 aufgrund einer Anfrage um die folgende Klarstellung gebeten: wie ist am Tag der Umstellung auf die IFRS für Fremdkapitalkosten (FK-Kosten) zu bilanzieren, die in Übereinstimmung mit den vormals angewendeten GAAP aktiviert wurden, wobei die Regelungen der vormals angewendeten GAAP nicht mit den Regelungen des IAS 23 übereinstimmen. IAS 23 sieht in der ab dem 1.1.2009 anzuwendenden Fassung eine entsprechende Aktivierungspflicht vor.
- Gemäß IFRS 1.D23 kann ein Erstanwender in Bezug auf die Behandlung von FK-Kosten die Übergangsvorschriften gem. IAS 23.27-28 anwenden:
 - 27 Sofern die Anwendung dieses Standards zu einer Änderung der Rechnungslegungsmethoden führt, ist der Standard auf die Fremdkapitalkosten für qualifizierende Vermögenswerte anzuwenden, deren Anfangszeitpunkt für die Aktivierung am oder nach dem Tag des Inkrafttretens liegt.
 - 28 Ein Unternehmen kann jedoch einen beliebigen Tag vor dem Zeitpunkt des Inkrafttretens bestimmen und den Standard auf die Fremdkapitalkosten für alle qualifizierenden Vermögenswerte anwenden, deren Anfangszeitpunkt für die Aktivierung am oder nach diesem Tag liegt.



2) IFRS 1 – FK-Kosten qualifizierender Vermögenswerte (2/8)

→ Hintergrund (2/3):

- In Satz 2 des IFRS 1.D23 wird weiter bestimmt, dass der Zeitpunkt des Inkrafttretens, auf den in IAS 23.27-28 verwiesen wird, wie folgt zu interpretieren ist. Es handelt sich um den späteren der beiden folgenden Zeitpunkte:
 - 1. Januar 2009 oder
 - Zeitpunkt des Übergangs auf IFRS.
- Die notwendige Anpassung in Bezug auf den beim IFRS IC eingereichten Fall stellt eine Änderung der Bilanzierungs- und Bewertungsmethode dar, so dass IFRS 1.D23 i.V.m. IAS 23.27 anzuwenden ist (prospektive Anwendung in Bezug auf alle für qualifizierende Vermögenswerte anfallenden FK-Kosten ab dem Zeitpunkt des Übergangs auf IFRS [auf die Möglichkeit einer anderen Vorgehensweise i.S.v. IAS 23.28 wird an dieser Stelle lediglich hingewiesen]).



2) IFRS 1 – FK-Kosten qualifizierender Vermögenswerte (3/8)

→ Hintergrund (3/3):

- **Frage 1:** Wie ist mit den gem. den vormaligen GAAP aktivierten FK-Kosten in Bezug auf zum Umstellungszeitpunkt abgeschlossene Projekte umzugehen:
 - ⇒ ist die Bewertung der entsprechenden Vermögenswerte um die aktivierten FK-Kosten zu vermindern oder
 - ⇒ kann die Bewertung beim Übergang auf IFRS in Bezug auf die FK-Kosten beibehalten werden ('grandfathering')?
- **Frage 2:** Wie hat die Aktivierung von FK-Kosten in Bezug auf qualifizierende Vermögenswerte in der Form von Anlagen im Bau ab dem Tag des Übergangs auf IFRS zu erfolgen? In Übereinstimmung mit
 - ⇒ IAS 23 oder
 - ⇒ den vormals angewendeten GAAP?



2) IFRS 1 – FK-Kosten qualifizierender Vermögenswerte (4/8)

→ Änderungsvorschlag IASB (1/2):

Proposed amendment to IFRS 1 *First-time Adoption of International Financial Reporting Standards*

Paragraph 39F is added. In Appendix D, paragraph D23 is amended.

Effective date

39F *Improvements to IFRSs* issued in [date] amended paragraph D23. An entity shall apply this amendment for annual periods beginning on or after DD.MM.YYYY. Earlier application is permitted. If an entity applies the amendments for an earlier period it shall disclose that fact.

Appendix D

Exemptions from other IFRSs

Borrowing costs

D23 A first-time adopter may apply the transitional provisions set out in paragraphs 27 and 28 of IAS 23, as revised in 2007. In those paragraphs references to the effective date shall be interpreted as 1 January 2009 or the date of transition to IFRSs, whichever is later. The carrying amount of borrowing costs in the opening IFRS statement of financial position shall be its carrying amount in accordance with previous GAAP at the date of transition to IFRSs. From this date, the accounting for borrowing costs should follow the requirements in IAS 23.



2) IFRS 1 – FK-Kosten qualifizierender Vermögenswerte (5/8)

→ Änderungsvorschlag IASB (2/2):

Borrowing costs relating to qualifying assets for which the commencement date for capitalisation is before transition date

BC1 Concerns were raised by first-time adopters on the transition provisions for borrowing costs relating to qualifying assets for which the commencement date for capitalisation is before the date of transition. Before this proposed amendment, constituents found it unclear whether balances in accordance with previous GAAPs should be retained or eliminated in the opening statement of financial position. Constituents also questioned the accounting, subsequent to transition date, for capitalised borrowing costs relating to such qualifying assets when these qualifying assets are under construction at the date of transition. Therefore, the Board proposes to clarify that such balances should be carried over in the opening statement of financial position. Such balances should not be eliminated as this would entail an impact on retained earnings inconsistent with the effects of a prospective application. In addition, the Board proposes to clarify that borrowing costs subsequent to the date of transition should be accounted for in accordance with IAS 23 whether they relate to qualifying assets that are under construction or completed at the date of transition.



2) IFRS 1 – FK-Kosten qualifizierender Vermögenswerte (6/8)

→ Analyse und Kritik (1/3):

- **Frage 1 - Standpunkt A: In Übereinstimmung mit vorigem GAAP aktivierte FK-Kosten sind zum Übergangszeitpunkt rückgängig zu machen:**
 - ⇒ Nicht IFRS-konforme Bewertungsmethoden sollten nicht die Grundlage für IFRS-Eröffnungswerte darstellen (wobei in diesem Fall auch keine IAS 23-konforme Bewertung vorliegen würde).
- **Frage 1 - Standpunkt B: In Übereinstimmung mit vorigem GAAP aktivierte FK-Kosten sind zum Übergangszeitpunkt beizubehalten ('grandfathering'):**
 - ⇒ Im Rahmen einer „prospektiven Anwendung“ (siehe IAS 8.5), wie sie gem. IAS 23.27 vorgegeben wird, ergibt sich in Bezug auf die bisher angewendete Bilanzierung nach vormaligem GAAP kein Anpassungsbedarf (d.h. keine Auswirkung auf die Eröffnungsbilanzwerte).



2) IFRS 1 – FK-Kosten qualifizierender Vermögenswerte (7/8)

→ Analyse und Kritik (2/3):

- **Frage 1 - Standpunkt B: In Übereinstimmung mit vorigem GAAP aktivierte FK-Kosten sind zum Übergangszeitpunkt beizubehalten:**
 - ⇒ Vor dem Hintergrund, dass IAS 23 eine Aktivierungspflicht der FK-Kosten vorsieht, erscheinen Eröffnungsbilanzwerte einschließlich entsprechender FK-Kosten (wenngleich auf Basis eines anderen GAAP) grds. vorzuziehenswert im Vergleich zu Eröffnungsbilanzwerten gänzlich ohne FK-Kosten. In diesem Zusammenhang erscheint es jedoch empfehlenswert, zusätzlich auf die Vergleichbarkeit der Regelungen zur Aktivierung von FK-Kosten gemäß den vormals angewendeten GAAP im Vergleich zu denen gem. IFRS abzustellen (z.B. mittels des Begriffs ‘broadly comparable’).
 - ⇒ Es sollte grundsätzlich klargestellt werden, ob im Rahmen der vorgeschlagenen Neuformulierung des IFRS 1.D23 ein für jeden Vermögenswert individuell in Anspruch nehmbares Wahlrecht gewährt wird.



2) IFRS 1 – FK-Kosten qualifizierender Vermögenswerte (8/8)

→ Analyse und Kritik (3/3):

- In Bezug **Frage 2** erscheint es nur sinnvoll und konsequent, dass die Aktivierung von Fremdkapitalkosten in Bezug auf qualifizierende Vermögenswerte in der Form von Anlagen im Bau ab dem Tag des Übergangs auf IFRS in Übereinstimmung mit IAS 23 erfolgt.

→ Zusammenfassende Würdigung:

- ⇒ Nach der hier vertretenen Auffassung ist dem Vorschlag des IASB zuzustimmen; in Bezug auf Frage 1 ggf. nur sofern die Aktivierung von FK-Kosten gem. vormaligem GAAP und IFRS „weitgehend“ übereinstimmen. Auch ist zu klären, ob das Wahlrecht für jeden Vermögenswert einzeln besteht.

Fragen zu 2 an den DSR:

- Schließen Sie sich dieser Einschätzung an?
- Haben Sie Hinweise bzw. Anregungen in Bezug auf die Stellungnahme?



3) IAS 1 – Darstellung von Vorjahrsvergleichsinformationen (1/10)

→ Hintergrund:

- Im Januar 2010 haben die Mitarbeiter des IASB festgestellt, dass in Bezug auf einige der im Rahmen von IAS 1 (revised 2007) geänderten und erstmals für am oder nach dem 1. Januar 2009 beginnende Geschäftsjahre anzuwendenden Vorschriften zu Vergleichsinformationen Zweifelsfragen aufgetreten sind:
 - ⇒ **Frage 1:** Ist jeweils ein vollständiger Abschluss bzw. sind vollständige Abschlüsse im Sinne von IAS 1.10 vorzulegen, wenn für eine oder mehrere Vergleichsperioden und über die Mindestanforderungen gem. IAS 1.38-39 hinausgehend Informationen zur Verfügung gestellt werden? Oder ist auch die Vorlage nur einzelner Abschlussbestandteile statthaft.
 - ⇒ **Frage 2:** Wie ist die im Rahmen von IAS 1 (revised 2007) eingeführte Vorschrift des IAS 1.10 (f) (bzw. IAS 1.39 und BC31-BC32) zu verstehen, der zufolge ein vollständiger Abschluss auch „eine Bilanz zu Beginn der frühesten Vergleichsperiode [zu enthalten hat], wenn ein Unternehmen eine Rechnungslegungsmethode rückwirkend anwendet oder Posten im Abschluss rückwirkend anpasst oder umgliedert“?



3) IAS 1 – Darstellung von Vorjahrsvergleichsinformationen (2/10)

→ **Änderungsvorschlag IASB:**

- Um den Lesefluss nicht zu unterbrechen, wurden die umfangreichen Änderungsvorschläge des IASB in **Anlage 1** zu dieser Sitzungsunterlage dargestellt.
- Im Kern schlägt der IASB Folgendes vor:
 - ⇒ **zu Frage 1:** Für über die Mindestanforderungen gem. IAS 1.38-39 hinausgehende Abschlussinformationen wird kein vollständiger Abschluss verlangt – die Vorlage einzelner Abschlussbestandteile wird als zulässig angesehen.
 - ⇒ **zu Frage 2:** Im Falle der rückwirkenden Anwendung einer Rechnungslegungsmethode bzw. der rückwirkenden Anpassung oder Umgliederung von Abschlussposten ist die zusätzlich gem. IAS 1.39 S. 2 vorzulegende Bilanz auf den Beginn der verpflichtend vorgeschriebenen Vergleichsperiode aufzustellen.



3) IAS 1 – Darstellung von Vorjahrsvergleichsinformationen (3/10)

→ Analyse und Kritik (1/7):

- **zu Frage 1 – Standpunkt A: im Falle freiwilliger Vorjahresangaben ist jeweils ein vollständiger Abschluss vorzulegen**
 - ⇒ IAS 1.11: „Ein Unternehmen hat alle Bestandteile des Abschlusses in einem vollständigen Abschluss gleichwertig darzustellen“ (mit weitergehenden Erläuterungen in IAS 1.BC22 zum sog. “equal prominence“). IAS 1 enthält (in den Paragraphen 10, 38 und 39) keine vollständige Auflistung von Abschlussunterlagen, die ein Unternehmen vorlegen kann. Es gilt der Grundsatz gem. IAS 1.39 (Hervorhebung hinzugefügt): „Ein Unternehmen, das Vergleichsinformationen angibt, hat mindestens zwei Bilanzen, zwei Fassungen von jedem anderen Abschlussbestandteil und die zugehörigen Anhangangaben zu veröffentlichen.“ Soweit über das gem. IAS 1.39 geforderte Minimum hinausgehend für weitere Geschäftsjahre Finanzinformationen zur Verfügung gestellt werden, gilt IAS 1.11 – andernfalls sind die zusätzlich zur Verfügung gestellten Finanzinformationen nicht verständlich (mit anderen Worten: auch hier gilt „equal prominence“).



3) IAS 1 – Darstellung von Vorjahrsvergleichsinformationen (4/10)

→ Analyse und Kritik (2/7):

- **zu Frage 1 – Standpunkt B: im Falle freiwilliger Vorjahresangaben dürfen auch einzelne Abschlussbestandteile vorgelegt werden – es ist nicht jeweils ein vollständiger Abschluss erforderlich**
 - ⇒ Ebenfalls mit Bezugnahme auf IAS 1.39 („Ein Unternehmen, ..., hat mindestens zwei Bilanzen, zwei Fassungen von ... zu veröffentlichen“; Hervorhebung hinzugefügt) wird argumentiert, dass über die Mindestforderungen der IFRS hinausgehende Berichtselemente bzw. Informationen grundsätzlich frei strukturierbar sind (sofern sie mit den jeweiligen Vorschriften einschließlich dem Framework in Einklang stehen [vor allem nicht *misleading* sind]).
 - ⇒ Die Überschrift zu IAS 1.BC22 (‘Equal prominence (paragraphs 11 and 12)’) soll verdeutlichen, dass der Fokus der Formulierung des IAS 1.11 nicht auf „alle Bestandteile des Abschlusses“ liegt, sondern dass vielmehr Folgendes gemeint ist: ...



3) IAS 1 – Darstellung von Vorjahrsvergleichsinformationen (5/10)

→ Analyse und Kritik (3/7):

- **zu Frage 1 – Standpunkt B: im Falle freiwilliger Vorjahresangaben dürfen auch einzelne Abschlussbestandteile vorgelegt werden – es ist nicht jeweils ein vollständiger Abschluss erforderlich**
 - ⇒ ... eine gleichwertige Darstellung wird in Bezug auf die in IAS 1.10 genannten Abschlussbestandteile dergestalt gefordert, dass sie von anderen in dem Abschluss zur Verfügung gestellten Informationen abgegrenzt werden; dieser Gedanke spiegelt sich auch in den Vorschriften IAS 1.49-53 zur Struktur und zum Inhalt des Abschlusses wieder.
 - ⇒ Gem. IAS 1.BC32 liegen zur Abschlussanalyse Vorjahresabschlüsse vor (*are readily available*) – nur im Falle der rückwirkenden Anwendung einer Rechnungslegungsmethode, der Anpassung oder Umgliederung eines Abschlusspostens fordert IAS 1.39 eine „dritte Bilanz“; hieraus wird abgeleitet, dass durchaus auch einzelne Abschlussbestandteile (freiwillig) zusätzlich vorgelegt werden können.



3) IAS 1 – Darstellung von Vorjahrsvergleichsinformationen (6/10)

➔ Analyse und Kritik (4/7):

- zu Frage 2 – Standpunkte C - E:

	View C	View D	View E	
2009	As at 31 Dec 2009 2009 Year	As at 31 Dec 2009 2009 Year	As at 31 Dec 2009 2009 Year	Min. requirements
2008	As at 31 Dec 2008 2008 Year	As at 31 Dec 2008 2008 Year	As at 31 Dec 2008 2008 Year	
	-	-	<i>As at 1 Jan 2008</i>	Issue in question
2007	- 2007 Year <i>As at 1 Jan 2007</i>	<i>As at 31 Dec 2007</i> 2007 Year -	- 2007 Year -	



3) IAS 1 – Darstellung von Vorjahrsvergleichsinformationen (7/10)

➔ Analyse und Kritik (5/7):

- zu Frage 2 – Standpunkt C:

- ⇒ Der „Beginn der frühesten Vergleichsperiode“ i.S.v. IAS 1.39 (c) ist zu verstehen als der Eröffnungsbilanzzeitpunkt der in diesem Fall obligatorisch vorzulegenden dritten Bilanz gem. IAS 1.39 S. 2.
- ⇒ Diese Auslegung ergibt sich unmittelbar aus dem Wortlaut und der Struktur der Vorschrift des IAS 1.39; faktisch würde dies bedeuten, dass vier Bilanzen zu erstellen sind (einschließlich der nicht veröffentlichungspflichtigen Bilanz (im Beispiel) per 12/07 bzw. 01/08). Es darf jedoch bezweifelt werden, dass dem IASB diese Konsequenz bei der Verabschiedung der Vorschrift bewusst war.

	View C
2009	As at 31 Dec 2009 2009 Year
2008	As at 31 Dec 2008 2008 Year
	-
2007	- 2007 Year <i>As at 1 Jan 2007</i>



3) IAS 1 – Darstellung von Vorjahrsvergleichsinformationen (8/10)

➔ Analyse und Kritik (6/7):

- zu Frage 2 – Standpunkt D:

⇒ Gem. IAS 1.39 (a) und (b) hat ein Unternehmen Bilanzen wie folgt zu veröffentlichen – ‘zum:
(a) Ende der aktuellen Periode,
(b) Ende der vorangegangenen Periode (identisch mit dem Beginn der aktuellen Periode) und ...‘.
Aus dieser Vorschrift wird abgeleitet, dass es sich bei der Bilanz gem. IAS 1.39 (c) zum ‘Beginn der frühesten Vergleichsperiode‘ und in logischer Fortentwicklung der beiden Bilanzen gem. (a) und (b) um die Bilanz zum Ende der vor-vorangegangenen Bilanz handeln muss (die – analog zu (b) – identisch ist mit dem Beginn der vorangegangenen Periode gem. (b)).

	View D
2009	As at 31 Dec 2009 2009 Year
2008	As at 31 Dec 2008 2008 Year -
2007	As at 31 Dec 2007 2007 Year -



3) IAS 1 – Darstellung von Vorjahrsvergleichsinformationen (9/10)

➔ Analyse und Kritik (7/7):

- zu Frage 2 – Standpunkt E:

⇒ Es wird grds. die gleiche Argumentation wie zu Standpunkt D bemüht – jedoch wird dem Wortlaut der Vorschrift des IAS 1.39 (c) gefolgt, der zufolge die Bilanz zum „Beginn der frühesten Vergleichsperiode“ vorzulegen ist, die im Rahmen der mindestens vorzulegenden Abschlusselemente zu veröffentlichen ist.

Die mindestens vorzulegenden Abschlusselemente werden hier verstanden als die zu veröffentlichenden Abschlusselemente im Sinne von IAS 1.39 S. 1.

	View E
2009	As at 31 Dec 2009 2009 Year
2008	As at 31 Dec 2008 2008 Year
	<i>As at 1 Jan 2008</i>
2007	- 2007 Year -



3) IAS 1 – Darstellung von Vorjahrsvergleichsinformationen (10/10)

→ Zusammenfassende Würdigung:

- ⇒ **zu Frage 1** – für den **Standpunkt B** sprechen vorläufig sowohl nach Auffassung des IASB (03/2010) als auch des IFRS IC (05/2010) die überzeugenderen Argumente; ergänzend ist ggf. zu fordern, dass freiwillig vorgelegte Abschlussunterlagen für unmittelbar aufeinanderfolgende Geschäftsjahre vorgelegt werden müssen (also z.B. nicht: 2010 / 2009 / 2007, ohne dass auch 2008 vorgelegt wird).
- ⇒ **zu Frage 2** – für den **Standpunkt E** spricht sich vorläufig sowohl das IFRS IC (03/2010) als auch der IASB (03/2010) aus; gemäß dem Wortlaut ist nach hier vertretener Auffassung hingegen Standpunkt C zutreffend – insofern beabsichtigt der IASB durch AIP (wohl) eine „klarstellende Korrektur“ vorzunehmen; diese Korrektur sollte unterstützt werden.
- ⇒ Zu den Übergangsvorschriften liegen noch keine Vorschläge vor.

Fragen zu 3 an den DSR:

- Schließen Sie sich dieser Einschätzung an?
- Haben Sie Hinweise bzw. Anregungen in Bezug auf die Stellungnahme?



4) IAS 1 – Anpassung an das Framework (Phase A) (1/7)

→ Hintergrund:

- In seiner Sitzung im Januar 2011 wurde dem IASB die Frage vorgelegt, ob IAS 1 hinsichtlich nicht mehr aktueller Formulierungen in Bezug auf das Rahmenkonzept anzupassen ist. Der Grund für diese Anfrage stellt die im September 2010 abgeschlossene Phase A der Überarbeitung des Rahmenkonzepts dar (*Objectives and qualitative Characteristics*) – es wurde ein entsprechend aktualisierter Text des Rahmenkonzepts veröffentlicht (*The Conceptual Framework for Financial Reporting 2010*).
- Konkret wurden dem IASB die folgenden beiden Änderungsvorschläge unterbreitet:
 - Anpassung der Regelungen gem. IAS 1.19-24 zur Zielsetzung von Abschlüssen, und
 - Einarbeitung des neuen Verständnisses von „Verständlichkeit“ in IAS 1.



4) IAS 1 – Anpassung an das Framework (Phase A) (2/7)

→ Änderungsvorschlag IASB:

- Um den Lesefluss nicht zu unterbrechen, werden die umfangreichen Änderungsvorschläge des IASB zum ersten Sachverhalt in **Anlage 2** zu dieser Sitzungsunterlage dargestellt.
- Im Kern schlägt der IASB folgendes vor:
 - ⇒ Die in IAS 1 ausgeführte „Zielsetzung von Abschlüssen“ soll durch die „Zielsetzung der Finanzberichterstattung“ ersetzt werden (siehe **Anlage 2**).
 - ⇒ Die in IAS 1.7 derzeit vorhandene Definition von „Verständlichkeit“ soll an die aktuelle Version gem. geändertem Rahmenkonzepts wie folgt angepasst werden:

7 ... Chapter 3 in the *The Conceptual Framework for the Preparation and Presentation of Financial Statements* states in paragraph 25 that ‘Financial reports are prepared for users who are assumed to have a reasonable knowledge of business and economic activities and accounting and who review and analyse a willingness to study the information with reasonable diligence diligently.’ ...



4) IAS 1 – Anpassung an das Framework (Phase A) (3/7)

→ Analyse und Kritik (1/4):

- Grundsätzlich hatte der IASB zu einem früheren Zeitpunkt entschieden, die IFRSs an das überarbeitete Rahmenkonzept anzupassen, wenn die jeweils betroffenen IFRSs überarbeitet werden.
- In Bezug auf IAS 1 hat der IASB im Januar 2011 davon abweichend und vorläufig entschieden, die auf der vorhergehenden Folie beschriebenen Änderungen im Rahmen von AIP 2010-2012 umzusetzen; derzeit wird jedoch eine Umsetzung bereits im Rahmen von AIP 2009-2011 angestrebt.
- Neben Anpassungsbedarf in Bezug auf IAS 1 wurde auch Handlungsbedarf in Bezug auf IAS 8 identifiziert; Änderungen an IAS 8 waren bereits im Rahmen des ED AIP 2008-2010 vorgeschlagen, aber letztlich nicht umgesetzt worden; in der Sitzungsunterlage vom Januar 2011 heißt es, dass Änderungen in Bezug auf IAS 8 *'will be amended as part of previous annual improvements process'*. Da die Sitzungsunterlage in Bezug auf IAS 1 auf AIP 2010-2012 abzielt, ist davon auszugehen, dass die Änderungen an IAS 8 im Rahmen ...



4) IAS 1 – Anpassung an das Framework (Phase A) (4/7)

→ Analyse und Kritik (2/4):

- ... von AIP 2009-2011 vorgenommen werden sollen – entsprechende Unterlagen oder Ankündigungen liegen jedoch bisher nicht vor. Der DSR hatte die Vornahme der Änderungen an IAS 8 im Rahmen von AIP 2008-2010 mit der Begründung abgelehnt, dass
 - einerseits eine Einarbeitung in IAS 8 erst erfolgen sollte, wenn Phase A veröffentlicht ist (dies war während der Kommentierungsfrist zum ED AIP 2008-2010 noch nicht der Fall), und
 - andererseits grundsätzliche Bedenken in Bezug auf eine in einzelne Phasen eingeteilte und zeitlich versetzt durchgeführte Überarbeitung des Rahmenkonzepts gegen eine Einarbeitung in einzelne Standards sprechen; erst nach Abschluss aller Phasen sei eine solche Einarbeitung sinnvoll.
- Weiterhin wurde von Seiten der IASB-Mitarbeiter im Rahmen der Sitzungsunterlage für den Januar 2011 auch Anpassungsbedarf an weiteren IFRSs identifiziert, der jedoch als weniger signifikant eingestuft wurde und zu einem späteren Zeitpunkt umgesetzt werden soll.



4) IAS 1 – Anpassung an das Framework (Phase A) (5/7)

→ Analyse und Kritik (3/4):

- Zur Anpassung von IAS 1 in Bezug auf die **Zielsetzung von Abschlüssen** hat der IASB drei Alternativen diskutiert:
 - ⇒ Streichung aller Verweise auf das Rahmenkonzept und Beibehaltung der Formulierung „Zielsetzung von Abschlüssen“ als ein IAS 1 – Erfordernis (vorteilhaft, falls der IASB später ein entsprechend eigenständiges und spezifisches Ziel zu etablieren beabsichtigt; birgt aber die Gefahr der Konfusion => IAS 1 ↔ Rahmenkonzept);
 - ⇒ Einfügen einer erläuternden Fußnote als vorübergehende Lösung bei Beibehaltung der Verweise auf das Rahmenkonzept;
 - ⇒ Anpassung des IAS 1 an die die neue Terminologie „Zielsetzung der Finanzberichterstattung“ (vorteilhaft, weil eine abgestimmte Terminologie in IAS 1, dem Rahmenkonzept und den Zielen des FSP-Projekts verwendet würde).



4) IAS 1 – Anpassung an das Framework (Phase A) (6/7)

→ Analyse und Kritik (4/4):

- Hinsichtlich des neuen Begriffsverständnisses von „**Verständlichkeit**“ wird darauf hingewiesen, dass:
 - ⇒ in Bezug auf die Mindestkenntnisse eines Abschlussadressaten nicht länger rechnungslegungsspezifische Kenntnisse vorausgesetzt werden; und
 - ⇒ dass es in der Verantwortlichkeit der Abschlussadressaten liegt, die berichteten Finanzinformationen tatsächlich mit einer angemessenen Sorgfalt zu lesen (vormals war lediglich von der Absicht des sorgfältigen Lesens ausgegangen worden).



4) IAS 1 – Anpassung an das Framework (Phase A) (7/7)

→ Zusammenfassende Würdigung:

- ⇒ Wenngleich es als **konzeptionell** vorzuziehenswert angesehen wird, die Änderungen am Rahmenkonzept erst dann in die IFRSs zu übernehmen, wenn alle Phasen der Überarbeitung des Rahmenkonzepts abgeschlossen sind,
- ⇒ wird aus **praktischen** Gründen gleichwohl eine entsprechende Anpassung der IFRSs als sinnvoll angesehen, sobald einzelne Phasen der Überarbeitung des Rahmenkonzepts abgeschlossen und veröffentlicht sind. Solche Überarbeitungen sollten jedoch konsequent durchgeführt werden, d.h. alle betroffenen IFRSs sollten zu einem Zeitpunkt angepasst werden (unabhängig von Signifikanz).
- ⇒ Zu den Übergangsvorschriften liegen noch keine Vorschläge vor (zu diesem Vorschlag wohl auch nicht übermäßig relevant).

Fragen zu 4 an den DSR:

- Schließen Sie sich dieser Einschätzung an?
- Haben Sie Hinweise bzw. Anregungen in Bezug auf die Stellungnahme?



5) IAS 16 – Bilanzierung von Wartungsgeräten (1/5)

→ Hintergrund:

- Im Juli 2010 hat sich das IFRS IC aufgrund einer Themeneingabe mit der Verbesserung der Regelungen in IAS 16 hinsichtlich der Bilanzierung von Wartungsgeräten (*servicing equipment*) befasst. Konkret wurde es im Rahmen der Anfrage als unklar angesehen, ob bestimmte Wartungsgeräte als Sachanlagen oder als Vorräte zu bilanzieren sind.
- Die Unklarheit wird auf einen vermeintlichen Widerspruch im Wortlaut des IAS 16.8 zurückgeführt, dem zufolge in einigen die IFRSs anwendenden Ländern Wartungsgeräte als Vorräte bilanziert werden,
 - wenn sie nicht in Zusammenhang mit einem Sachanlagegegenstand eingesetzt werden,
 - obwohl eine Nutzung in mehr als nur einer Berichtsperiode erfolgt.



5) IAS 16 – Bilanzierung von Wartungsgeräten (2/5)

→ Änderungsvorschlag IASB (1/2):

Proposed amendment to IAS 16 *Property, Plant and Equipment*

Paragraph 8 is amended and paragraph 81F is added.

Recognition

8 Spare parts and servicing equipment are usually carried as inventory and recognised in profit or loss as consumed. However, major spare parts, ~~and stand-by equipment~~ and servicing equipment qualify as property, plant and equipment when an entity expects to use them during more than one period. ~~Similarly, if the spare parts and servicing equipment can be used only in connection with an item of property, plant and equipment, they are accounted for as property, plant and equipment.~~

Effective date

81F *Improvements to IFRSs* issued in [date] amended paragraph 8. An entity shall apply this amendment for annual periods beginning on or after DD.MM.YYYY. Earlier application is permitted. If an entity applies the amendment for an earlier period it shall disclose that fact.



5) IAS 16 – Bilanzierung von Wartungsgeräten (3/5)

→ Änderungsvorschlag IASB (2/2):

Basis for Conclusions on proposed amendment to IAS 16 *Property, Plant and Equipment*

This Basis for Conclusions accompanies, but is not part of, the proposed amendment.

Classification of servicing equipment as inventory or PP&E

BC1 In response to an inconsistency in the classification requirements for servicing equipment, the Board proposes to clarify that servicing requirements should be items of property, plant and equipment when they are used during more than one period. In doing so, the Board proposes to put the emphasis on the definition of property, plant and equipment. As a consequence, the Board also proposes to delete the “used only in connection with” condition on the grounds that this condition is too restrictive compared to the current definition of property, plant and equipment.



5) IAS 16 – Bilanzierung von Wartungsgeräten (4/5)

→ Analyse und Kritik (1/2):

- Da Wartungsgeräte in IAS 16.8 Satz 2 nicht genannt sind, könnte geschlossen werden, dass es sich hierbei nicht um Sachanlagevermögen im Sinne von IAS 16 handelt, selbst wenn die Wartungsgeräte länger als eine Periode genutzt werden.
- Aufgrund von IAS 16.8 Satz 3 könnte geschlossen werden, dass es sich bei Wartungsgeräten, die „nur in Zusammenhang mit einer Sachanlage genutzt werden können“, um Sachanlagevermögen im Sinne des IAS 16 handelt, selbst wenn sie erwartungsgemäß nicht länger als eine Periode genutzt werden.
- Gemäß der Definition in IAS 16.6 handelt es sich um Sachanlagen, wenn Vermögenswerte (a) zu einem bestimmten Zweck gehalten werden und (b) erwartungsgemäß länger als eine Periode genutzt werden. Auf eine Nutzung „in Zusammenhang mit einer [anderen] Sachanlage“ kommt es insoweit nicht an.



5) IAS 16 – Bilanzierung von Wartungsgeräten (5/5)

→ Analyse und Kritik (2/2):

- Vor diesem Hintergrund sind die genannten Regelungen unklar und teilweise widersprüchlich, so dass Klarstellungsbedarf besteht.

→ Zusammenfassende Würdigung:

- Der vom IASB vorgeschlagenen Klarstellung sollte nach hier vertretener Auffassung zugestimmt werden.
- Dies gilt auch für die rückwirkende Anwendung der Änderung, von der gem. IAS 8.19 (b) auszugehen ist, da eine spezifische Übergangsvorschrift nicht vorgesehen ist.

Fragen zu 5 an den DSR:

- Schließen Sie sich dieser Einschätzung an?
- Haben Sie Hinweise bzw. Anregungen in Bezug auf die Stellungnahme?



6) IAS 32 – Steuereffekte bei Ausschüttungen an EK-Geber (1/6)

→ Hintergrund:

- Im März 2010 hat sich das IFRS IC mit einem offensichtlichen Widerspruch zwischen IAS 12 und IAS 32 hinsichtlich der bilanziellen Abbildung steuerlicher Konsequenzen bei Ausschüttungen an Eigenkapitalgeber (EK-Geber) befasst (Hervorhebungen im Folgenden hinzugefügt):

IAS 12.52B ..., the income tax consequences of dividends are recognised when a liability to pay the dividend is recognised. The income tax consequences of dividends [wie in IAS 12.52A beschrieben] are more directly linked to past transactions or events than to distributions to owners. Therefore, **the income tax consequences of dividends are recognised in profit or loss for the period** as required by paragraph 58 except to the extent that the income tax consequences of dividends arise from the circumstances described in paragraph 58(a) and (b).

IAS 32.35 Interest, dividends, losses and gains relating to a financial instrument or a component that is a financial liability shall be recognised as income or expense in profit or loss. **Distributions to holders of an equity instrument shall be debited by the entity directly to equity, net of any related income tax benefit.** Transaction costs of an equity transaction shall be accounted for as a deduction from equity, net of any related income tax benefit.



6) IAS 32 – Steuereffekte bei Ausschüttungen an EK-Geber (2/6)

→ Änderungsvorschlag IASB:

- Um den Lesefluss nicht zu unterbrechen, werden die umfangreichen Änderungsvorschläge des IASB in **Anlage 3** zu dieser Sitzungsunterlage dargestellt.
- Im Kern schlägt der IASB Folgendes vor:
 - ⇒ IAS 32 ist dergestalt anzupassen, dass in Bezug auf die Behandlung von Ertragsteuern auf Ausschüttungen an EK-Geber auf IAS 12 verwiesen wird (somit die bisher eigenständige Regelung zur Erfassung der Ertragsteuern in IAS 32 aufgegeben wird); und
 - ⇒ entsprechende Folgeänderungen auch in Bezug auf IFRIC 2 *Geschäftsanteile an Genossenschaften und ähnliche Instrumente* zu berücksichtigen sind.



6) IAS 32 – Steuereffekte bei Ausschüttungen an EK-Geber (3/6)

→ Analyse und Kritik (1/3):

- Die Vorschriften IAS 12.52A-52B wurden im Jahr 2000 in den Standardtext aufgenommen (zur Adressierung unterschiedlicher Einkommensteuersätze auf thesaurierte vs. (ggf. später) ausgeschüttete Gewinne).
- Die Vorschrift IAS 32.35 wurde im Jahr 2003 aus SIC 17 *Kosten einer Eigenkapitaltransaktion* übernommen; SIC 17 bezog sich auf den mittlerweile gestrichenen IAS 12.61 (jetzt .61A), dem zufolge tatsächliche und latente Steuern dann als Abzug vom bzw. Zuschlag zum Eigenkapital zu bilanzieren sind, wenn sie sich auf Transaktionen beziehen, die in der gleichen oder einer anderen Periode direkt mit dem Eigenkapital verrechnet wurden.
- Nach IAS 12 wird der hier in Diskussion stehende Sachverhalt wie eine nachträgliche Änderung des Steuersatzes behandelt; darüber hinaus weist IAS 12 die spezifischeren Vorschriften auf, so dass der IASB auf Basis dieser Überlegungen vorschlägt, IAS 32.35 entsprechend anzupassen.



6) IAS 32 – Steuereffekte bei Ausschüttungen an EK-Geber (4/6)

→ Analyse und Kritik (2/3):

- Die Alternative, IAS 32.35 so anzupassen, dass für die hier in Diskussion stehende Transaktion eine den IAS 12.52A-52B korrespondierende Vorschrift in den Standardtext eingearbeitet wird, wird als weniger effizient angesehen.
- Insgesamt erscheint der Änderungsvorschlag des IASB überzeugend (sofern insoweit zugestimmt wird, als dass es sich bei den ertragsteuerlichen Konsequenzen einer solchen Dividendenzahlung um ein Ereignis der Vergangenheit handelt).
- Teilweise wird jedoch die Auffassung vertreten, dass auch unter Berücksichtigung der Änderungsvorschläge des IASB die folgenden Inkonsistenzen innerhalb von IAS 12 verbleiben:
 - ⇒ IAS 12.52.B – Steuereffekte auf Dividenden => GuV der Periode
 - ⇒ IAS 12.58 – Ausnahme für Transaktionen, die außerhalb der GuV erfasst werden – die Spezifikation für deren Behandlung findet sich in IAS 12.61A; ...
 - ⇒ IAS 12.61.A – Steuereffekte in OCI oder direkt im Eigenkapital; ...



6) IAS 32 – Steuereffekte bei Ausschüttungen an EK-Geber (5/6)

→ Analyse und Kritik (3/3):

- ...; mit anderen Worten: es wird in Frage gestellt, ob die vom IASB vorgenommene Einschätzung zutreffend ist, dass es sich bei den ertragsteuerlichen Konsequenzen einer hier in Frage stehenden Dividendenzahlung um ein Ereignis der Vergangenheit handelt. Es soll vielmehr der Beschluss zur Dividendenausschüttung das auslösende Ereignis sein, das nach den allgemeinen Prinzipien des IAS 12 zu behandeln ist (=> Steuereffekt direkt im Eigenkapital). Dieser Auffassung wird hier nicht zugestimmt.
- Zur vorgeschlagenen Übergangsvorschrift: retrospektiv, freiwillig frühere Anwendung als zum noch festzulegenden Zeitpunkt des Inkrafttretens der Vorschrift zulässig.



6) IAS 32 – Steuereffekte bei Ausschüttungen an EK-Geber (6/6)

→ Zusammenfassende Würdigung:

- Der vorgeschlagenen Klarstellung sollte nach hier vertretener Auffassung zugestimmt werden.
- Zu den Übergangsvorschriften liegen noch keine Vorschläge.
- Hinweis: Die Regelungen der IAS 12.52A-52B sind für deutsche Unternehmen seit Abschaffung des KSt-Anrechnungsverfahrens nicht mehr relevant.

Fragen zu 6 an den DSR:

- Schließen Sie sich dieser Einschätzung an?
- Haben Sie Hinweise bzw. Anregungen in Bezug auf die Stellungnahme?



7) IAS 34 – Angabe der Gesamtvermögenswerte je Segment (1/4)

→ Hintergrund (1/2):

- Im März 2010 wurde dem IFRS IC eine Anfrage zu einem potentiellen Konflikt zwischen IFRS 8 und IAS 34 mit der Bitte um Adressierung im Rahmen von AIP vorgelegt.
- IFRS 8 wurde im Rahmen von AIP 2007-2009 in 04/2009 wie folgt geändert:

23 An entity shall report a measure of profit or loss ~~and total assets~~ for each reportable segment. An entity shall report a measure of total assets and liabilities for each reportable segment if such ~~an amount~~ is are regularly provided to the chief operating decision maker. An entity shall also disclose the following about each reportable segment if the specified amounts are included in the measure of segment profit or loss reviewed by the chief operating decision maker, or are otherwise regularly provided to the chief operating decision maker, even if not included in that measure of segment profit or loss: ...

Durch diese Änderung wurde (zur Angleichung an die US-GAAP) klargestellt, dass die Angabe der Segmentvermögenswerte nur dann notwendig ist, wenn diese Vermögensgrößen regelmäßig dem Hauptentscheidungsträger vorgelegt werden.



7) IAS 34 – Angabe der Gesamtvermögenswerte je Segment (2/4)

→ Hintergrund (2/2):

- Demgegenüber könnte die Vorschrift des IAS 34.16A (g) (iv) so verstanden werden, dass die Segmentvermögenswerte im Rahmen der Zwischenberichterstattung in jedem Fall zur Verfügung zu stellen sind:

16A In addition to disclosing significant events and transactions in accordance with paragraphs 15–15C, an entity shall include the following information, in the notes to its interim financial statements, if not disclosed elsewhere in the interim financial report. The information shall normally be reported on a financial year-to-date basis.

 - (a) ...
 - (g) the following segment information (disclosure of segment information is required in an entity's interim financial report only if IFRS 8 *Operating Segments* requires that entity to disclose segment information in its annual financial statements):
 - (i) ...
 - (iv) total assets for which there has been a material change from the amount disclosed in the last annual financial statements.
 - (v) ...
- Die beiden Vorschriften sind in dieser Hinsicht widersprüchlich.



7) IAS 34 – Angabe der Gesamtvermögenswerte je Segment (3/4)

→ Änderungsvorschlag IASB:

- Der IASB schlägt vor, IAS 34.16A wie folgt zu ändern und einen Paragraphen zur BC hinzuzufügen:

16A An entity shall include the following information, ..., in the notes to its interim financial statements ...

(g) ...

(iv) total assets, when such amounts are regularly provided to the chief operating decision maker and for which there has been a material change from the amount disclosed in the last annual financial statements;

(v) ...

BC1 The Board proposes to remove an inconsistency between the current requirements in IAS 34 *Interim Financial Reporting* and in IFRS 8 *Operating Segments* on segment information for total assets for each reportable segment. The proposed amendment clarifies that total assets for each reportable segment be disclosed only when both:

(a) the amounts are regularly provided to the chief operating decision maker; and

(b) there has been a material change from the amount disclosed in the last annual financial statements.



7) IAS 34 – Angabe der Gesamtvermögenswerte je Segment (4/4)

→ Zusammenfassende Würdigung:

- Nach hier vertretener Auffassung handelt es sich um eine notwendige Klarstellung, die unterstützt werden sollte (eine entsprechende Anpassung des IAS 34 hätte konsequenterweise bereits im Rahmen von AIP 2007-2009 vorgenommen werden sollen, als IFRS 8 in 04/2009 geändert wurde).
- Zu den Übergangsvorschriften liegen noch keine Vorschläge vor (zu diesem Vorschlag wohl auch nicht übermäßig relevant).

Fragen zu 7 an den DSR:

- Schließen Sie sich dieser Einschätzung an?
- Haben Sie Hinweise bzw. Anregungen in Bezug auf die Stellungnahme?



C. Würdigung vor dem Hintergrund der Agendakriterien

	1) IFRS 1	2) IFRS 1	3) IAS 1	4) IAS 1	5) IAS 1	6) IAS 32	7) IAS 34
Kriterium**	Wiederholte Anwendung	FK-Kosten	Vorjahresvergleichsinfo.	Anpassung an Phase A	Wartungsgeräte	Steuereffekte Dividenden	Gesamtvermögenswerte
a) i) Klarstellung - unklare Formulierung <i>oder</i> - fehlende Regelung und / oder ii) Korrektur - Konfliktklärung <i>oder</i> - Versehen	✓	✓	✓		✓		
b) klar definiert und eng begrenzt - Konsequenzen berücksichtigt	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓
c) zeitnahe Lösung	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓
d) kein Konflikt mit einem IASB-Projekt bzw. Erfordernis vorzeitiger Klärung	✓	✓	✓(1)	✓	✓	✓(3)	✓

(#) Die Erläuterungen zu den in Klammern dargestellten Ziffern finden sich auf der nachfolgenden Folie.

** Eine detaillierte Beschreibung der Kriterien findet sich in **Anlage 4** zu dieser Sitzungsunterlage.



C. Würdigung vor dem Hintergrund der Agendakriterien

Unter Berücksichtigung der folgenden Anmerkungen ist davon auszugehen, dass die (noch nicht verabschiedeten) Agendakriterien erfüllt sind:

- (1) Als „konkurrierend“ ist das aktive Projekt *Financial Statement Presentation* des IASB anzusehen; es besteht jedoch nach hier vertretener Auffassung der Bedarf einer früheren Adressierung der aufgeworfenen Sachfrage durch AIP.
- (2) Bei streng wörtlicher Auslegung ist dieses Kriterium nicht erfüllt, da kein Konflikt zwischen den IFRSs vorliegt - das Rahmenkonzept ist gem. R.2 nicht Bestandteil der IFRSs. Gleichwohl sollte das Kriterium im Rahmen einer übergeordneten Betrachtung als erfüllt angesehen werden. Ggf. ist die *IFRS Foundation* noch nachträglich darauf hinzuweisen, dass die AIP-Kriterien auch diese Konstellation (Anpassung der IFRSs aufgrund von Änderungen des Rahmenkonzepts) berücksichtigen sollten.
- (3) Als „konkurrierend“ könnten die aktiven Projekte *Income Taxes* und *Financial Instruments with Characteristics of Equity* (FICE) angesehen werden; es besteht jedoch nach hier vertretener Auffassung der Bedarf einer früheren Adressierung der aufgeworfenen Sachfrage durch AIP.

Fragen an den DSR:

- Schließen Sie sich dieser Einschätzung an?
- Haben Sie Hinweise bzw. Anregungen in Bezug auf die Stellungnahme?



Zimmerstr. 30
10969 Berlin

Tel. 030 20 64 12 0
Fax 030 20 64 12 15

www.drsc.de
info@drsc.de



Anlage 1

zu B.3) IAS 1 – Darstellung von Vorjahrsvergleichsinformationen

→ Änderungsvorschlag IASB (1/8):

Proposed amendment to IAS 1 *Presentation of Financial Statements*

Introduction

The Board proposes the following amendment to IAS 1 *Presentation of Financial Statements*.

Clarification of requirements for comparative information

The Board proposes to amend IAS 1 (revised 2007) to clarify the requirements for providing comparative information when an entity provides individual financial statements beyond the minimum comparative information requirements.

Paragraphs 10, 38, 40 and 41 are amended (new text is underlined and deleted text is struck through). Paragraph 39 is deleted. Paragraphs 39A, 39B, 40A and 40B are added.



Anlage 1

zu B.3) IAS 1 – Darstellung von Vorjahrsvergleichsinformationen

→ Änderungsvorschlag IASB (2/8):

Complete set of financial statements

10 A complete set of financial statements comprises:

- (a) a statement of financial position as at the end of the period;
- (b) a statement of comprehensive income for the period;
- (c) a statement of changes in equity for the period;
- (d) a statement of cash flows for the period;
- (e) notes, comprising a summary of significant accounting policies and other explanatory information; ~~and~~
- (f) comparative information as required by paragraphs 38–40; and
- ~~(g)~~(f) a statement of financial position as at the beginning of the earliest required comparative period if applicable (see paragraph 40A). ~~when an entity applies an accounting policy retrospectively or makes a retrospective restatement of items in its financial statements, or when it reclassifies items in its financial statements.~~

An entity may use titles for the statements other than those used in this standard.



Anlage 1

zu B.3) IAS 1 – Darstellung von Vorjahrsvergleichsinformationen

→ Änderungsvorschlag IASB (3/8):

Comparative information

- 38 Except when IFRSs permit or require otherwise, an entity shall ~~disclose present~~ comparative information in respect of the previous period (the required comparative period) for all ~~amounts reported~~ line items presented in the current period's financial statements. An entity shall include comparative information for narrative and descriptive information ~~when~~ if it is relevant to an understanding ~~of~~ the current period's financial statements. [
- 39 ~~[Deleted] An entity disclosing comparative information shall present, as a minimum, two statements of financial position, two of each of the other statements, and related notes. When an entity applies an accounting policy retrospectively or makes a retrospective restatement of items in its financial statements or when it reclassifies items in its financial statements, it shall present, as a minimum, three statements of financial position, two of each of the other statements, and related notes. An entity presents statements of financial position as at:~~
- ~~(a) the end of the current period;~~
 - ~~(b) the end of the previous period (which is the same as the beginning of the current period), and~~
 - ~~(c) the beginning of the earliest comparative period.~~



Anlage 1

zu B.3) IAS 1 – Darstellung von Vorjahrsvergleichsinformationen

→ Änderungsvorschlag IASB (4/8):

39A An entity shall present, as a minimum, two statements of financial position, comprehensive income, cash flows and changes in equity, and related notes.

39B An entity may present additional comparative information for periods prior to the required comparative period as long as that information is prepared in accordance with IFRSs. An entity may present additional comparative information in one or more statements without presenting additional comparative information in other statements. For example, an entity presents amounts for three periods (the current period, the required comparative period and one additional comparative period) in its statement of comprehensive income. The entity is not required to present amounts for that third (additional comparative) period in its statements of financial position, cash flows and changes in equity. However, the entity shall present additional comparative information in the notes to financial statements related to that additional statement of comprehensive income.



Anlage 1

zu B.3) IAS 1 – Darstellung von Vorjahrsvergleichsinformationen

→ Änderungsvorschlag IASB (5/8):

40 In some cases, narrative information provided in the financial statements for the ~~previous period(s)~~ required comparative period continues to be relevant in the current period. For example, an entity discloses in the current period details of a legal dispute whose outcome was uncertain at the end of the ~~immediately preceding reporting period~~ required comparative period and that is yet to be resolved. Users benefit from the information that the uncertainty existed at the end of the ~~immediately preceding reporting period~~, required comparative period and also from information about the steps that have been taken during the period to resolve the uncertainty.

Change in accounting policy, retrospective restatement or reclassification

40A An entity shall present an additional statement of financial position as at the beginning of the required comparative period if it applies an accounting principle retrospectively, restates its financial statements or reclassifies items in its financial statements.



Anlage 1

zu B.3) IAS 1 – Darstellung von Vorjahrsvergleichsinformationen

→ Änderungsvorschlag IASB (6/8):

40B In those circumstances an entity shall present, as a minimum, three statements of financial position and two of each of the other statements and related notes (except related note disclosures for the opening statement of financial position). An entity presents statements of financial position as at:

- (a) the end of the current period;
- (b) the end of the required comparative period; and
- (c) the beginning of the required comparative period.

The date of that opening statement of financial position shall be as at the beginning of the required comparative period regardless of whether an entity's financial statements present comparative information for earlier periods (as discussed in paragraph 39B).



Anlage 1

zu B.3) IAS 1 – Darstellung von Vorjahrsvergleichsinformationen

→ Änderungsvorschlag IASB (7/8):

- 41 ~~When the~~ If an entity changes the presentation or classification of items in its financial statements, ~~the entity~~ it shall reclassify comparative amounts unless reclassification is impracticable. When ~~the~~ an entity reclassifies comparative amounts, ~~the entity~~ it shall disclose as at the beginning of the required comparative period:
- (a) the nature of the reclassification;
 - (b) the amount of each item or class of items that is reclassified; and
 - (c) the reason for the reclassification.



Anlage 1

zu B.3) IAS 1 – Darstellung von Vorjahrsvergleichsinformationen

→ Änderungsvorschlag IASB (8/8):

Basis for Conclusions on proposed amendment to IAS 1 *Presentation of Financial Statements*

This Basis for Conclusions accompanies, but is not part of, the proposed amendment.

Clarification of requirements for comparative information

BC1 The Board was asked to clarify the requirements for providing comparative information and specifically to consider whether an entity should be required to present a complete set of financial statements when an entity provides individual financial statements beyond the minimum comparative information requirements (ie for more than two periods). In March 2010, the Board proposed that additional financial statement information need not be presented in the form of a complete set of financial statements for periods beyond the minimum requirements because the information would be presented voluntarily. The Board also proposed that paragraphs 38–41 in IAS 1 (revised 2007) be amended to further clarify the requirements for providing comparative information.



Anlage 2

zu B.4) IAS 1 – Anpassung an das Framework (Phase A)

→ Änderungsvorschlag IASB (1/6):

Purpose of financial statements Objective of general purpose financial reporting

IASB Staff note:

The existing paragraph 9 has been renumbered as paragraph 9A. The new paragraph 9 is copied from paragraphs OB2 and OB12 in the *Conceptual Framework*. We included paragraph OB12 because it explains the link between the objective of financial reporting and how a complete set of financial statements (set out in paragraph 10 in IAS 1, also copied below) meets the objective of financial reporting.

- 9 The objective of financial reporting is to provide financial information about the reporting entity that is useful to existing and potential investors, lenders and other creditors in making decisions about providing resources to the entity. General purpose financial reports provide information about the financial position of a reporting entity, which is information about the entity's financial economic resources and claims against the reporting entity. General purpose financial reports also provide information about the effects of transactions and other events that change a reporting entity's economic resources and claims. Both types of information provide useful input for decisions about providing resources to an entity.



Anlage 2

zu B.4) IAS 1 – Anpassung an das Framework (Phase A)

→ Änderungsvorschlag IASB (2/6):

Financial Statements

9A ~~Financial statements are a structured representation of the financial position and financial performance of an entity. The objective of financial statements is to provide information about the financial position, financial performance and cash flows of an entity that is useful to a wide range of users in making economic decisions. Financial statements also show the results of the management's stewardship of the resources entrusted to it. To meet thethis objective of general purpose financial reporting, financial statements provide information about an entity's:~~

- (a) assets;
- (b) liabilities;
- (c) equity;
- (d) income and expenses, including gains and losses;
- (e) contributions by and distributions to owners in their capacity as owners; and
- (f) cash flows.

This information, along with other information in the notes, assists users ~~of financial statements in~~ assessing the prospects for predicting the entity's future net cash inflows to an entity and, in particular, their timing and certainty.



Anlage 2

zu B.4) IAS 1 – Anpassung an das Framework (Phase A)

→ Änderungsvorschlag IASB (3/6):

Complete set of financial statements

10 A complete set of financial statements comprises:

- (a) a statement of financial position as at the end of the period;
- (b) a statement of comprehensive income for the period;
- (c) a statement of changes in equity for the period;
- (d) a statement of cash flows for the period;
- (e) notes, comprising a summary of significant accounting policies and other explanatory information; and
- (f) a statement of financial position as at the beginning of the earliest comparative period when an entity applies an accounting policy retrospectively or makes a retrospective restatement of items in its financial statements, or when it reclassifies items in its financial statements.

An entity may use titles for the statements other than those used in this Standard.



Anlage 2

zu B.4) IAS 1 – Anpassung an das Framework (Phase A)

→ Änderungsvorschlag IASB (4/6):

- Paragraph 19 In the extremely rare circumstances in which management concludes that compliance with a requirement in an IFRS would be so misleading that it would conflict with the objective of general purpose financial reporting statements set out in the *Conceptual Framework*, the entity shall depart from that requirement in the manner set out in paragraph 20 if the relevant regulatory framework requires, or otherwise does not prohibit, such a departure.
- Paragraph 20(c) the title of the IFRS from which the entity has departed, the nature of the departure, including the treatment that the IFRS would require, the reason why that treatment would be so misleading in the circumstances that it would conflict with the objective of general purpose financial reporting statements set out in the *Conceptual Framework*, and the treatment adopted [...].



Anlage 2

zu B.4) IAS 1 – Anpassung an das Framework (Phase A)

→ Änderungsvorschlag IASB (5/6):

Paragraphs 23 and 23(a) In the extremely rare circumstances in which management concludes that compliance with a requirement in an IFRS would be so misleading that it would conflict with the objective of general purpose financial reporting statements set out in the Conceptual Framework, but the relevant regulatory framework prohibits departure from the requirement, the entity shall, to the maximum extent possible, reduce the perceived misleading aspects of compliance by disclosing:

(a) the title of the IFRS in question, the nature of the requirement, and the reason why management has concluded that complying with that requirement is so misleading in the circumstances that it conflicts with the objective of general purpose financial reporting statements set out in the Conceptual Framework [...].



Anlage 2

zu B.4) IAS 1 – Anpassung an das Framework (Phase A)

→ Änderungsvorschlag IASB (6/6):

Paragraphs 24 and 24(b) [...] When assessing whether complying with a specific requirement in an IFRS would be so misleading that it would conflict with the objective of general purpose financial reporting statements set out in the *Conceptual Framework*, management considers:

[...]

(b) how the entity's circumstances differ from those of other entities that comply with the requirement. If other entities in similar circumstances comply with the requirement, there is a rebuttable presumption that the entity's compliance with the requirement would not be so misleading that it would conflict with the objective of general purpose financial reporting statements set out in the *Conceptual Framework*.



Anlage 3

zu B.6) IAS 32 – Steuereffekte bei Ausschüttungen an EK-Geber

→ Änderungsvorschlag IASB (1/4):

Proposed amendment to IAS 32 *Financial Instruments: Presentation*

Paragraphs 35, 37 and 39 are amended (the amended paragraph is shown with the new text underlined and deleted text struck through); Paragraph 35A is added.

35 Interest, dividends, losses and gains relating to a financial instrument or a component that is a financial liability shall be recognised as income or expense in profit or loss. Distributions to holders of an equity instrument shall be debited by the entity directly to equity, ~~net of any related income tax benefit~~. Transaction costs of an equity transaction shall be accounted for as a deduction from equity, ~~net of any related income tax benefit~~.

35A Income tax relating to distributions to holders of equity instruments and transaction costs of an equity transaction shall be accounted for in accordance with IAS 12.



Anlage 3

zu B.6) IAS 32 – Steuereffekte bei Ausschüttungen an EK-Geber

→ Änderungsvorschlag IASB (2/4):

- 37 An entity typically incurs various costs in issuing or acquiring its own equity instruments. These costs might include registration and other regulatory fees, amounts paid to legal, accounting and other professional advisers, printing costs and stamp duties. The transaction costs of an equity transaction are accounted for as a deduction from equity ~~(net of any related income tax benefit)~~ to the extent that they are incremental costs directly attributable to the equity transaction that would otherwise have been avoided. The costs of an equity transaction that is abandoned are recognised as an expense.
- 39 The amount of transaction costs accounted for as a deduction from equity in the period is disclosed separately under in accordance with IAS 1. ~~The related amount of income taxes recognised directly in equity is included in the aggregate amount of current and deferred income tax credited or charged to equity that is disclosed under IAS 12 *Income Taxes*.~~



Anlage 3

zu B.6) IAS 32 – Steuereffekte bei Ausschüttungen an EK-Geber

→ Änderungsvorschlag IASB (3/4):

Income tax consequences of distributions to holders of equity instruments and of transaction costs of equity transactions

BC1 The Board was asked to rectify an inconsistency between IAS 12 *Income Taxes* and IAS 32 *Financial Instruments: Presentation* regarding the recognition of income tax relating to distributions to holders of equity instruments. Whereas paragraph 51B of IAS 12 requires the recognition of income tax relating to distributions to holders of equity instruments in profit or loss (with specific exceptions as required by paragraph 58 of IAS 12), IAS 32 requires the recognition of income tax relating to distributions to holders of equity instruments in equity.

BC2 The Board noted that the intention of paragraph 35 of IAS 32 was to follow the requirements in IAS 12 for recognising income tax relating to distributions to holders of equity instruments. Paragraph 35 of IAS 32 reflects the viewpoint of paragraph 61A of IAS 12 on the grounds that a separate tax asset or liability arose when dividends were paid. However, IAS 12 treats this issue in paragraphs 52A and 52B similarly to a subsequent change in an income tax rate, rather than as an intra-period allocation of a separate income tax asset or liability. Paragraphs 51A and 52B are more specific requirements relating to income tax relating to distributions to holders of equity instruments. Consequently, the Board concluded that paragraph 35 of IAS 32 should be ...



Anlage 3

zu B.6) IAS 32 – Steuereffekte bei Ausschüttungen an EK-Geber

→ Änderungsvorschlag IASB (4/4):

BC2 ... amended to clarify that income tax relating to distributions to holders of equity instruments should be recognised in profit or loss, with specific exceptions in accordance with paragraph 51B of IAS 12

BC3 In making the amendment to paragraph 35 of IAS 32, the Board determined that the best way to amend IAS 32 is for IAS 32 to require accounting for income tax in accordance with IAS 12, instead of specifying the accounting treatment for income tax on equity transactions within IAS 32 itself. From this standpoint, the Board concluded that paragraphs 35, 37 and 39 of IAS 32 and paragraph 11 of IFRIC 2, which address specific accounting for income tax on transaction costs of equity transactions, should also be amended.

Consequential amendment to IFRIC 2 *Member's Shares in Co-operative Entities and Similar*

11 As required by paragraph 35 of IAS 32, distributions to holders of equity instruments are recognised directly in equity, ~~net of any income tax benefits~~. Interest, dividends and other returns relating to financial instruments classified as financial liabilities are expenses, regardless of whether those amounts paid are legally characterised as dividends, interest or otherwise.



Anlage 4

zu **C**: Die zur Einfügung in das IASB Due Process Handbook vorgeschlagene Textziffer 65A (=> **AIP Kriterien** (1/3))

Die auf den folgenden beiden Folien wiedergegebene Textziffer 65A ist dem *Consultation Document* der *IFRS Foundation* vom August 2010 entnommen: *The annual improvements process: Proposals to amend the Due Process Handbook for the IASB*; die markierten Textänderungen stellen die nach Auswertung der Stellungnahmen vorgenommenen Anpassungen dar, wie sie dem IASB am 17. Januar 2011 zur Kenntnisnahme vorgelegt wurden; eine Verabschiedung der Kriterien durch die IFRS Foundation steht noch aus.



Anlage 4

zu **C**: Die zur Einfügung in das IASB Due Process Handbook vorgeschlagene Textziffer 65A (=> **AIP Kriterien** (2/3))

65A In planning whether an issue should be addressed by amending IFRSs within the annual improvements project, the IASB assesses the issue against the following criteria. All criteria (a)–(d) must be met to qualify for inclusion in annual improvements.

(a) The proposed amendment has one or both of the following characteristics:

(i) clarifying—the proposed amendment would improve IFRSs by:

- clarifying unclear wording in existing IFRSs, or
- providing guidance where an absence of guidance is causing concern.

A clarifying amendment maintains consistency with the existing principles within the applicable IFRSs. It does not propose a new principle, or a change to an existing principle.

(ii) correcting—the proposed amendment would improve IFRSs by:

- resolving a conflict between existing requirements of IFRSs and providing a straightforward rationale for which existing requirement should be applied, or
- addressing an oversight or relatively minor unintended consequence of the existing requirements of IFRSs.

A correcting amendment does not propose a new principle or a change to an existing principle, ~~but may create an exception to an existing principle.~~



Anlage 4

zu **C**: Die zur Einfügung in das IASB Due Process Handbook vorgeschlagene Textziffer 65A (=> **AIP Kriterien** (3/3))

- ...
- (b) The proposed amendment is ~~has a narrow and well-defined purpose~~ and sufficiently narrow in scope such that, ~~ie~~ the consequences of the proposed change have been considered, ~~sufficiently and identified.~~
 - (c) It is probable that the IASB will reach conclusion on the issue on a timely basis. Inability to reach a conclusion on a timely basis may indicate that the cause of the issue is more fundamental than can be resolved within annual improvements.
 - (d) If the proposed amendment would amend IFRSs that are the subject of a current or planned IASB project, there must be a ~~pressing~~ need to make the amendment sooner than the project would.