



---

# Exposure Draft „Improvements to IFRSs“

Annual Improvements Process –  
Zweiter Projektzyklus (2007-2009)

Christin Semjonow

Frankfurt am Main, 27. Oktober 2008



# Inhalt

- (A) **Allgemeines** zum Projekt „**Annual Improvements Process**“ und zum gegenwärtigen Exposure Draft (ED)
- (B) **Überblick** über die Änderungsvorschläge des ED
- (C) **Fragen** aus dem ED
- (D) **Darstellung** der einzelnen Änderungsvorschläge und der vorläufigen DSR-Position



## **(A) Allgemeines zum Projekt „Annual Improvements Process“ und zum gegenwärtigen ED**



## (A) Allgemeines zum Projekt „Annual Improvements Process“ und zum gegenwärtigen ED (1)

<b>Projekthinhalte:</b>	„non-urgent, but necessary amendments“ an verschiedenen bestehenden IFRSs  <b>Fokus:</b> Bereinigung von Inkonsistenzen in bzw. zwischen bestehenden IFRSs und Klarstellungen hinsichtlich des Wortlauts
<b>Bisheriger Projektverlauf:</b>	Veröffentlichung eines ED im Rahmen des <b>ersten Projektzyklus</b> (Oktober 2007)  Veröffentlichung des <b>finalen Standards</b> „Improvements to IFRSs“ (Mai 2008)  – Erstanwendungszeitpunkt 01.01.2009  <b>Endorsement</b> voraussichtlich in <b>Q1/2009</b>



## (A) Allgemeines zum Projekt „Annual Improvements Process“ und zum gegenwärtigen ED (2)

### Gegenwärtiger Projektstand:

Veröffentlichung eines ED im Rahmen des **zweiten Projektzyklus** am 7. August 2008:

- zwölf Änderungsvorschläge an acht IFRSs
- Regelungen zum Erstanwendungszeitpunkt sowie Übergangbestimmungen individuell für jeden Änderungsvorschlag
  - Erstanwendungszeitpunkt überwiegend 01.01.2010 (im Detail vgl. Folien 7 bis 10)

- Kommentierungsfrist bis zum **7. November 2008**

geplante Veröffentlichung des finalen Standards „Improvements to IFRSs“ im April 2009



## **(B) Überblick über die Änderungsvorschläge des ED**



## (B) Überblick über die Änderungsvorschläge des ED (1)

IFRS	Titel des Änderungsvorschlags	Betroffene Paragraphen	Erstanwendungszeitpunkt/Übergangsvorschriften
<b>IFRS 2</b> <i>Anteilsbasierte Vergütung</i>	Anwendungsbereich von IFRS 2 und IFRS 3 (revised 2008)	IFRS 2.5	<ul style="list-style-type: none"><li>• <b>01.07.2009</b></li><li>• retrospektive Anwendung</li><li>• bei früherer Anwendung von IFRS 3 (revised 2008) gleichzeitige Anwendung des „Improvements“ erforderlich</li></ul>
<b>IFRS 5</b> <i>Zur Veräußerung gehaltene langfristige Vermögenswerte und aufgegebene Geschäftsbereiche</i>	Angaben für zur Veräußerung gehaltene langfristige Vermögenswerte (oder Veräußerungsgruppen) bzw. für aufgegebene Geschäftsbereiche	IFRS 5.5A (neu)	<ul style="list-style-type: none"><li>• 01.01.2010</li><li>• prospektive Anwendung</li><li>• frühere Anwendung zulässig</li></ul>
<b>IFRS 8</b> <i>Geschäftssegmente</i>	Angaben zu Segmentvermögenswerten	IFRS 8.BC35	keine Übergangsbestimmungen und Bestimmungen zum Erstanwendungszeitpunkt

## (B) Überblick über die Änderungsvorschläge des ED (2)

IFRS	Titel des Änderungsvorschlags	Betroffene Paragraphen	Erstanwendungszeitpunkt/Übergangsvorschriften
<b>IAS 7</b> <i>Kapitalflussrechnung</i>	Klassifizierung von Ausgaben für nicht angesetzte Vermögenswerte	IAS 7.16, Folgeänderung: IFRS 6.BC23A, .BC23B (neu)	<ul style="list-style-type: none"> <li>• 01.01.2010</li> <li>• retrospektive Anwendung</li> <li>• frühere Anwendung zulässig</li> </ul>
<b>IAS 18</b> <i>Erträge</i>	Feststellung, ob ein Unternehmen als Auftraggeber oder Vermittler agiert	IAS 18.App21 (neu)	keine Übergangsbestimmungen und Bestimmungen zum Erstanwendungszeitpunkt
<b>IAS 36</b> <i>Wertminderung von Vermögenswerten</i>	„Unit of accounting“ für den Goodwill-Wertminderungstest	IAS 36.80(b)	<ul style="list-style-type: none"> <li>• 01.01.2010</li> <li>• prospektive Anwendung</li> <li>• frühere Anwendung zulässig</li> </ul>

## (B) Überblick über die Änderungsvorschläge des ED (3)

IFRS	Titel des Änderungsvorschlags	Betroffene Paragraphen	Erstanwendungszeitpunkt/Übergangsvorschriften
<b>IAS 38</b> <i>Immaterielle Vermögenswerte</i>	Zusätzliche Folgeänderungen aus IFRS 3 (revised 2008)	IAS 38.36, .37	<ul style="list-style-type: none"> <li>• <b>01.07.2009</b></li> <li>• prospektive Anwendung</li> <li>• bei früherer Anwendung von IFRS 3 (revised 2008) gleichzeitige Anwendung des „Improvements“ erforderlich</li> </ul>
	Bewertung des Fair Values eines bei einem Unternehmenszusammenschluss erworbenen immateriellen Vermögenswerts	IAS 38.40, .41	<ul style="list-style-type: none"> <li>• 01.01.2010</li> <li>• prospektive Anwendung</li> <li>• frühere Anwendung zulässig</li> </ul>
<b>IAS 39</b> <i>Finanzinstrumente: Ansatz und Bewertung</i>	Ausnahme von Verträgen über Unternehmenszusammenschlüsse aus dem Anwendungsbereich	IAS 39.2(g)	<ul style="list-style-type: none"> <li>• 01.01.2010</li> <li>• prospektive Anwendung</li> <li>• frühere Anwendung zulässig</li> </ul>

## (B) Überblick über die Änderungsvorschläge des ED (4)

IFRS	Titel des Änderungsvorschlags	Betroffene Paragraphen	Erstanwendungszeitpunkt/Übergangsvorschriften
<b>IAS 39</b> <i>Finanzinstrumente: Ansatz und Bewertung</i>	Anwendung der Fair Value-Option	IAS 39.11A	<ul style="list-style-type: none"> <li>• 01.01.2010</li> <li>• prospektive Anwendung</li> <li>• frühere Anwendung zulässig</li> </ul>
	Bilanzierung der Absicherung von Zahlungsströmen	IAS 39.97, .100, .IG.F.6.2	
	Separierung von eingebetteten Fremdwährungsderivaten	IAS 39.AG33(d)	

## (C) Fragen aus dem ED

### General questions (applicable to all proposed amendments)

**Question 1** – Do you agree with the Board’s proposal to amend the IFRS as described in the exposure draft? If not, why and what alternative do you propose?

**Question 2** – Do you agree with the proposed transition provisions and effective date for the issue described in the exposure draft? If not, why and what alternative do you propose?

### Specific question

**Question 3** – The board proposes to include in the Appendix of IAS 18 *Revenue* guidance on determining whether an entity is acting as a principal or as an agent. What indicators, if any, other than those considered by the Board should be included in the guidance proposed?



## **(D) Darstellung der einzelnen Änderungsvorschläge und der vorläufigen DSR-Position**



## 1. IFRS 2 – Anwendungsbereich von IFRS 2 und IFRS 3 (revised 2008) (1)

### → IASB-Änderungsvorschlag:

- **Änderung** von IFRS 2.5, um **klarzustellen**, dass:

die Errichtung eines Joint Ventures („formation of a joint venture“) und Transaktionen unter gemeinsamer Beherrschung („common control transactions“) (weiterhin) vom Anwendungsbereich des IFRS 2 ausgeschlossen sind



## **1. IFRS 2 – Anwendungsbereich von IFRS 2 und IFRS 3 (revised 2008) (2)**

### **→ Vorläufige Position des DSR:**

#### **Zustimmung zum**

- Änderungsvorschlag
- Erstanwendungszeitpunkt, 01.07.2009, sowie zu den Übergangsbestimmungen
  - ein Gleichlauf mit dem Erstanwendungszeitpunkt von IFRS 3 (revised 2008) wird für sinnvoll erachtet
  - da der „Änderungsvorschlag“ dazu dient, die bestehende Bilanzierungspraxis beizubehalten, nicht sie zu ändern, wird die kurze Implementierungsfrist von ca. drei Monaten für akzeptabel gehalten



## 2. IFRS 5 – Angaben für zur Veräußerung gehaltene langfristige Vermögenswerte (oder Veräußerungsgruppen) bzw. für aufgegebene Geschäftsbereiche (1)

### → IASB-Änderungsvorschlag:

- **Ergänzung** des Anwendungsbereiches von IFRS 5 um **Paragraf 5A**, um klarzustellen, dass:  
**IFRS 5 die erforderlichen Angaben** für zur Veräußerung gehaltene langfristige Vermögenswerte (bzw. Veräußerungsgruppen) und für aufgegebene Geschäftsbereiche **bestimmt**
- d.h., dass die Angabepflichten anderer Standards nicht gelten, es sei denn der jeweilige Standard sieht explizit Angaben für zur Veräußerung gehaltene langfristige Vermögenswerte (bzw. Veräußerungsgruppen) oder aufgegebene Geschäftsbereiche vor
- aufgrund der allgemeinen Anforderungen gem. IAS 1 können allerdings zusätzliche Angaben erforderlich sein



## 2. IFRS 5 – Angaben für zur Veräußerung gehaltene langfristige Vermögenswerte (oder Veräußerungsgruppen) bzw. für aufgegebene Geschäftsbereiche (2)

### → Vorläufige Position des DSR:

#### Zustimmung zum Änderungsvorschlag

die Möglichkeit der **früheren Anwendung** wird explizit **begrüßt**, da dies vorteilhaft für Unternehmen ist, die bisher Mehrangaben aufgrund eines anderen Verständnisses von IFRS 5 im Hinblick auf die Angabepflichten gemacht haben

zusätzlich wird eine **Klarstellung** angeregt, dass eine dem Änderungsvorschlag entgegenstehende andere Behandlung in früheren Berichtsperioden keinen Fehler i.S.v. IAS 8 darstellt



### 3. IFRS 8 – Angaben zu Segmentvermögenswerten (1)

#### → IASB-Änderungsvorschlag:

- **Änderung** von IFRS 8.BC35, um **klarzustellen**, dass im Rahmen der Segmentberichterstattung die Bewertung aller Vermögenswerte für jedes berichtspflichtige Segment („measure of total assets for each reportable segment“) nur dann anzugeben ist, wenn diese Angabe Gegenstand der regelmäßigen Berichterstattung an den Hauptentscheidungsträger des Unternehmens („chief operating decision maker“) ist
- es handelt sich demgemäß **nicht** um eine **Mindestangabe**



### 3. IFRS 8 – Angaben zu Segmentvermögenswerten (2)

#### → **Vorläufige Position des DSR:**

**Zustimmung** zum Zweck des Änderungsvorschlags

allerdings wird zusätzlich zu der vorgeschlagenen **Klarstellung** in der „Basis for Conclusions“ eine Umsetzung dieser Entscheidung **im Standard** selbst präferiert



---

## **4. IAS 7 – Klassifizierung von Ausgaben für nicht angesetzte Vermögenswerte (1)**

### **→ IASB-Änderungsvorschlag:**

- **Änderung** von IAS 7.16, um **klarzustellen**, dass lediglich Cashflows, die zum Ansatz eines Vermögenswerts führen, als Cashflows aus Investitionstätigkeit klassifiziert werden dürfen



## 4. IAS 7 – Klassifizierung von Ausgaben für nicht angesetzte Vermögenswerte (2)

### → Vorläufige Position des DSR:

#### **Ablehnung** des Änderungsvorschlags

- da die Klassifizierung von Cashflows nicht in Abhängigkeit von der Bilanzierung bzw. Nicht-Bilanzierung eines Vermögenswerts, sondern in Abhängigkeit von der jeweiligen Geschäftstätigkeit des Unternehmens erfolgen sollte
  - bspw. können Ausgaben für Entwicklungstätigkeiten, die nicht die Ansatzkriterien gem. IAS 38 erfüllen, „Investitionscharakter“ haben
- der Sachverhalt sollte im Zusammenhang mit Phase B des **Financial Statement Presentation-Projekts** und nicht im Rahmen des AIP behandelt werden



## **5. IAS 18 – Feststellung, ob ein Unternehmen als Auftraggeber oder Vermittler agiert (1)**

### **→ IASB-Änderungsvorschlag:**

- **Ergänzung** des Appendix von IAS 18 um Paragraph 21, d.h. um Leitlinien, die der **Feststellung** dienen, ob ein **Unternehmen** als **Auftraggeber** oder **Vermittler** agiert
  - Beurteilung danach, welches Unternehmen den wesentlichen **Risiken und Chancen**, die aus dem Warenverkauf bzw. der Erbringung einer Dienstleistung resultieren, ausgesetzt ist
  - **vier Kriterien**, die einzeln oder in Kombination anzeigen, dass ein Unternehmen als Auftraggeber zu qualifizieren ist:
    - Erfüllungsverantwortung („primary responsibility for providing the goods or services“),
    - Bestandsrisiko („inventory risk“),
    - Preisgestaltung („discretion in establishing prices“),
    - Bonitätsrisiko („customer’s credit risk“)



## 5. IAS 18 – Feststellung, ob ein Unternehmen als Auftraggeber oder Vermittler agiert (2)

### → Vorläufige Position des DSR:

**Zustimmung** zum Änderungsvorschlag sowie

**ergänzenden Anmerkungen:**

- „changing/bundling the goods or services before reselling“ wird als wesentlicher **Indikator** für die Auftraggebereigenschaft gesehen und sollte in IAS 18.App21 aufgenommen werden
- eine Platzierung der „guidance“ im verbindlichen **Teil des Standards** anstatt im unverbindlichen Anhang von IAS 18 wird bevorzugt



## 6. IAS 36 – „Unit of accounting“ für den Goodwill-Wertminderungstest (1)

### → IASB-Änderungsvorschlag:

- **Änderung** von IAS 36.80(b), um **klarzustellen**, dass die zahlungsmittelgenerierende Einheit (ZGE) bzw. die Gruppe zahlungsmittelgenerierender Einheiten, welcher der Goodwill zum Zweck des Wertminderungstests zugeordnet wird, nicht größer sein darf als ein Geschäftssegment gem. IFRS 8.5



## 6. IAS 36 – „Unit of accounting“ für den Goodwill-Wertminderungstest (2)

### → Vorläufige Position des DSR:

#### Zustimmung zum Änderungsvorschlag

**ergänzende Anmerkung** dahingehend, dass der IASB auch wahlweise die Möglichkeit der **retrospektiven Anwendung** einräumen soll, da

- dies von Vorteil sein kann, wenn aufgrund des Änderungsvorschlags der Goodwill-Wertminderungstest auf einer niedrigeren Ebene/für eine kleinere Einheit als bisher zu machen ist und hierdurch in der Periode der erstmaligen Anwendung der Änderung eine Wertminderung zu erfassen ist, die eigentlich in früheren Perioden entstanden ist
- die retrospektive Anwendung in diesen Fällen zudem die „richtige“ bilanzielle Behandlung darstellt



## 7. IAS 38 – Zusätzliche Folgeänderungen aus IFRS 3 (revised 2008) (1)

### → IASB-Änderungsvorschlag:

- im Rahmen der Phase II des Business Combinations-(BC-)Projekts wurde das Kriterium der verlässlichen Bewertbarkeit als Ansatzkriterium eliminiert; d.h. es wird davon ausgegangen, dass der Fair Value eines im Rahmen einer BC erworbenen immateriellen Vermögenswerts immer verlässlich ermittelt werden kann, wenn der Vermögenswert identifizierbar, d.h. separierbar ist oder auf vertraglichen oder gesetzlichen Rechten beruht
- die **Änderung** von **IAS 38.36 und .37** dient dazu, diese **Entscheidung** vollständig **widerzuspiegeln**, denn
  - IAS 38.36 und .37 differenzieren aktuell danach, ob der Fair Value des immateriellen Vermögenswerts verlässlich ermittelt werden kann oder nicht
  - diese Differenzierung ist vor dem Hintergrund der oben dargestellten Annahme zur verlässlichen Bewertbarkeit überholt und wird durch den Änderungsvorschlag beseitigt



## **7. IAS 38 – Zusätzliche Folgeänderungen aus IFRS 3 (revised 2008) (2)**

### **→ Vorläufige Position des DSR:**

#### **Zustimmung zum**

- Änderungsvorschlag
- Erstanwendungszeitpunkt, 01.07.2009, sowie zu den Übergangsbestimmungen, da ein Gleichlauf mit dem Erstanwendungszeitpunkt von IFRS 3 (revised 2008) für sinnvoll erachtet wird



## **8. IAS 38 – Bewertung des Fair Values eines bei einem Unternehmenszusammenschluss erworbenen immateriellen Vermögenswerts (1)**

### **→ IASB-Änderungsvorschlag:**

- Änderung von **IAS 38.40 und .41** mit dem **Zweck**

die Beschreibung der Verfahren zur Bestimmung des Fair Values von immateriellen Vermögenswerten, die im Rahmen eines Unternehmenszusammenschlusses erworben wurden, zu **korrigieren**

- die gegenwärtige Beschreibung konnte u.a. dahingehend missverstanden werden, dass Verfahren, die dem „cost approach“ zugeordnet werden, nicht zulässig sind
- weiterhin wurde kritisiert, dass der „relief from royalty‘ approach“ falsch dargestellt ist



## 8. IAS 38 – Bewertung des Fair Values eines bei einem Unternehmenszusammenschluss erworbenen immateriellen Vermögenswerts (2)

### → Vorläufige Position des DSR:

**Zustimmung** zum Änderungsvorschlag

**ergänzende Anmerkung:** aus Sicht des DSR ist es nicht erforderlich, „valuation techniques“ in den IFRS explizit zu benennen und zu beschreiben; die Vorgabe allgemeiner Anforderungen, die solche Bewertungsverfahren erfüllen müssen, sei ausreichend



## 9. IAS 39 – Ausnahme von Verträgen über Unternehmenszusammenschlüsse aus dem Anwendungsbereich (1)

### → IASB-Änderungsvorschlag:

- **Änderung** des IAS 39.2(g), um **klarzustellen**, dass die **Ausnahmevorschrift des IAS 39.2(g)** lediglich auf beidseitig bindende Vereinbarungen eines Unternehmenszusammenschlusses angewendet werden darf, d.h.
- sie gilt nicht:
  - für „gegenwärtig ausübbar Optionen“, die bei Ausübung zu „control“ führen
  - für „nicht gegenwärtig ausübbar Optionen“, die bei Ausübung zu „control“ führen und
  - sie ist weiterhin nicht analog anwendbar, d.h. bspw. nicht anwendbar auf den Erwerb von Anteilen an assoziierten Unternehmen



## 9. IAS 39 – Ausnahme von Verträgen über Unternehmenszusammenschlüsse aus dem Anwendungsbereich (2)

### → **Vorläufige Position des DSR:**

grundsätzlich **Zustimmung** zum Änderungsvorschlag

**ergänzende Anmerkungen** dahingehend, dass

- auch forward-gleiche Verträge, d.h. Verträge, die wirtschaftlich einem „forward contract“ entsprechen, (z.B. Put-/Call-Kombination mit gleichem „strike“) von der Ausnahmegvorschrift IAS 39.2(g) erfasst werden
- weiterhin spricht sich der DSR für eine Angabepflicht im Hinblick auf die von der Ausnahmegvorschrift erfassten Verträge aus



---

## **10. IAS 39 – Anwendung der Fair Value-Option (1)**

### **→ IASB-Änderungsvorschlag:**

- **Änderung** des IAS 39.11A, um **klarzustellen**, dass die **Fair Value-Option** lediglich auf *Finanzinstrumente* mit eingebetteten Derivaten *im Anwendungsbereich von IAS 39* anwendbar ist



## **10. IAS 39 – Anwendung der Fair Value-Option (2)**

### **→ Vorläufige Position des DSR:**

#### **Zustimmung zum Änderungsvorschlag**

**ergänzende Anmerkung**, dahingehend in IAS 39.11A(a) den Begriff „contract“ ebenfalls durch „financial instrument“ zu ersetzen und in IAS 39.11A(b) den Begriff „hybrid (combined) instrument“ durch „hybrid (combined) *financial* instrument“ zu ersetzen, um vollständige Klarstellung und Konsistenz zu erreichen



## **11. IAS 39 – Bilanzierung der Absicherung von Zahlungsströmen (1)**

### **→ IASB-Änderungsvorschlag:**

- **Änderung** von **IAS 39.97** dahingehend, dass  
sofern die Absicherung einer erwarteten Transaktion später im Ansatz eines finanziellen Vermögenswerts oder einer finanziellen Verbindlichkeit resultiert, die damit verbundenen, direkt im Eigenkapital (im „other comprehensive income“) erfassten Gewinne und Verluste aus dem Sicherungsinstrument in der- oder derselben Berichtsperiode(n) in das Ergebnis („profit or loss“) umzubuchen sind, in der bzw. denen die „erwarteten“, gesicherten Cashflows (und nicht der erworbene Vermögenswert oder die übernommene Verbindlichkeit) das Ergebnis berühren
- **korrespondierende Änderung** von IAS 39.100 und Abschnitt F 6.2 Issue (j) der „Implementation Guidance“ zu IAS 39



## **11. IAS 39 – Bilanzierung der Absicherung von Zahlungsströmen (2)**

### **→ Vorläufige Position des DSR:**

**Zustimmung** zum Änderungsvorschlag

sowie **redaktionelle Anmerkung**: IAS 39.97 und .100 könnten aus Vereinfachungsgründen zusammengefasst werden



## 12. IAS 39 – Separierung von eingebetteten Fremdwährungsderivaten (1)

### → IASB-Änderungsvorschlag:

- **Änderung** des IAS 39.AG33(d)(iii), um **klarzustellen**, dass

ein in einen Vertrag, der kein Finanzinstrument oder ein Versicherungsvertrag ist, eingebettetes Fremdwährungsderivat integraler Bestandteil der Vertragsvereinbarung und folglich eng verbunden mit dem Basisvertrag ist, wenn die Fremdwährung eine oder mehrere Eigenschaften einer funktionalen Währung gem. IAS 21.9 einer am Vertrag substantziell beteiligten Vertragspartei aufweist



## 12. IAS 39 – Separierung von eingebetteten Fremdwährungsderivaten (2)

### → Vorläufige Position des DSR:

**Zustimmung** zum **Zweck** des Änderungsvorschlags, allerdings wird **bezweifelt**, dass die beabsichtigte **Klarstellung erreicht** wird

unklar ist das Verhältnis der Regelungen des geänderten IAS 39.AG33(d)(iii) und des IAS 39.AG33(d)(i), der bereits auf die funktionale Währung einer substantziell am Vertrag beteiligten Partei abstellt, sowie des IAS 39.AG33(d)(ii), der eine Anforderung enthält, die in der „Basis for Conclusions“ (BC19(b)) zum geänderten IAS 39.AG33(d)(iii) explizit als Beispiel genannt ist

darüber hinaus wird eine Klarstellung gewünscht, dass die Änderung für „*contracts entered into in annual periods beginning on or after 1 Januar 2010*“ gilt



Zimmerstr. 30  
10969 Berlin

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

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