

IFRS-BULLETIN

Übernahmen von Standards in
EU-Recht in Q2/2012:
Amendment IAS 1 und IAS 19

Weitere Veröffentlichungen des IASB:
Ausblick ED Leases

Im Blickpunkt:
Discontinued operations im Segment-
bericht



Editorial

Wir begrüßen Sie herzlich zur dritten Ausgabe 2012 des "IFRS-Bulletin", mit der wir Sie über aktuelle und bedeutsame Entwicklungen der IFRS informieren wollen. Im zweiten Quartal wurden die Änderungen an IAS 1 *Presentation of items of OCI* und IAS 19 *Employee benefits* in EU-Recht übernommen. Für das vierte Quartal ist das EU-endorsement von IFRS 13, IFRIC Interpretation 20 und den Änderungen an IAS 12 und IFRS 1 geplant. Ein *Endorsement* des Konsolidierungspakets, wird ebenfalls für das vierte Quartal 2012 erwartet. Trotz der Bedenken der EFRAG über das baldige *effective date* der Konsolidierungsstandards (01.01.2013) hat der IASB eine Verschiebung des Inkrafttretens abgelehnt.

Als Reaktion auf die fehlende Verschiebung des *effective dates* votierte das ARC der Europäischen Kommission für eine verpflichtende Anwendung der Regelungen spätestens für Konzernabschlüsse die am oder nach dem 1. Januar 2014 beginnen (vgl. Kap. 2.7). Im Blickpunkt des Bulletin stehen in dieser Ausgabe *Discontinued Operations* im Segmentbericht.

Unsere Fachmitarbeiter der Zentralabteilung Internationale Rechnungslegung der BDO stehen Ihnen jederzeit gerne für weitere Auskünfte zur Verfügung und beraten Sie natürlich gerne in allen weiteren Fragen zur internationalen Rechnungslegung mit Bedeutung für Ihr Unternehmen.

NEWSLETTER NR. 3 JUNI 2012

BDO AG
Wirtschaftsprüfungsgesellschaft
Zentralabteilung Internationale
Rechnungslegung (ZAIR)

ANSPRECHPARTNER:

WP StB Dr. Norbert Lüdenbach
Dr. Jens Freiberg

KONTAKT:

BDO AG
Wirtschaftsprüfungsgesellschaft
Berliner Allee 59
40225 Düsseldorf
Telefon: +49 211 1371-0
Telefax: +49 211 1371-120
zair@bdo.de

1. AKTUELLE ÜBERNAHMEN IN EU-RECHT

1.1. Amendments to IAS 1 Presentation of Items of OCI

Eine Änderung an IAS 1 wurde am 5. Juni 2012 in EU-Recht übernommen. Nach den Änderungen hat eine Gruppierung der Posten des sonstigen Ergebnisses (OCI) danach zu erfolgen, ob diese durch die Gewinn- und Verlustrechnung recycelt werden können oder nicht. Steuern im Zusammenhang mit Posten, die vor Steuern dargestellt werden, sind ebenfalls für jede der Gruppen (recyclingfähig oder nicht) getrennt im OCI darzustellen.

Die Änderungen an IAS 1 sind spätestens für Berichtsperioden anzuwenden, die am oder nach dem 1. Juli 2012 beginnen.

1.2. Amendments to IAS 19 Employee Benefits

Bedeutsame Änderungen an IAS 19 wurden am 5. Juni 2012 in EU-Recht übernommen. Die übernommenen Änderungen an IAS 19 führen zu folgenden Vorgaben:

- Ansatz von Änderungen in der Nettoschuld aus leistungsorientierten Plänen einschließlich der sofortigen Erfassung von leistungsorientierten Kosten
- Aufgliederung von leistungsorientierten Kosten nach ihren Bestandteilen
- Ansatz von Neubewertungen im sonstigen Ergebnis (OCI) sowie Planänderungen, Plankürzungen und Erfüllungen

Darüber hinaus fordern die Änderungen neue Angaben zu leistungsorientierten Plänen. Zudem wird die Bilanzierung von Abfindungsleistungen geändert, Klarstellungen ergeben sich in Bezug auf:

- Leistungen an Arbeitnehmer,
- Schätzungen von Sterberaten,
- Steuer- und Verwaltungsaufwand sowie
- Risikobeteiligungs- und andere bedingte Indexierungsmerkmale.

Die Änderungen an IAS 19 sind spätestens für Berichtsperioden anzuwenden, die am oder nach dem 1. Januar 2013 beginnen.

1.3. Ausstehende endorsements

Gem. dem aktuellen Statusreport zu den Übernahmen der IFRS in EU Recht vom 6. Juni 2012 stehen die *endorsements* der nachfolgend aufgezählten Standards und einer Interpretation des IFRS IC noch aus:

- IFRS 9 *Financial Instruments* (12. November 2009) *and subsequent amendments* (16. Dezember 2011)
- IFRS 10 *Consolidated Financial Statements* (12. Mai 2011)

- IFRS 11 *Joint Arrangements* (12. Mai 2011)
- IFRS 12 *Disclosures of Interests in Other Entities* (12. Mai 2011)
- IFRS 13 *Fair Value Measurement* (12. Mai 2011)
- IAS 27 *Separate Financial Statements* (12. Mai 2011)
- IAS 28 *Investments in Associates and Joint Ventures* (12. Mai 2011)
- IAS 12 *amend. Deferred tax: Recovery of Underlying Assets* (20. Dezember 2010)
- IFRS 1 *amend. Severe Hyperinflation and Removal of Fixed Dates for First-Time Adopters* (20. Dezember 2010)
- IFRS 7 *amend. Disclosures-Offsetting Financial Assets and Financial Liabilities* (16. Dezember 2011)
- IAS 32 *amend. Offsetting Financial Assets and Financial Liabilities* (16. Dezember 2011)
- IFRS 1 *amend. Government Loans* (13. März 2012)
- *Improvements to IFRSs* (2009-2011) (17. Mai 2012)
- IFRIC 20 *Stripping Costs in the Production Phase of a Surface Mine* (19. Oktober 2011)

2. ENFORCEMENT IN DEUTSCHLAND

2.1. Jahresbericht 2011 der BaFin veröffentlicht

Die Bundesanstalt für Finanzdienstleistungsaufsicht (BaFin) hat Anfang Juni ihren Jahresbericht 2011 veröffentlicht, in dem die Überwachung von Abschlüssen von Unternehmen auf deutscher und europäischer Ebene dargestellt wird. Im Rahmen der Bilanzkontrolle zusammen mit der Deutsche Prüfstelle für Rechnungslegung (DPR) unterlagen der BaFin und der DPR (zweistufiges Enforcementverfahren) 873 Unternehmen aus 22 Ländern in 2011 (davon 728 aus Deutschland, 113 aus anderen europäischen Ländern und 32 aus sechs nichteuropäischen Staaten). Bei der Prüfung ausländischer Unternehmen stimmte sich die BaFin mit den jeweiligen inländischen Aufsichtsbehörden ab.

Während die DPR in 2011 insgesamt 110 Prüfungen abschloss, endeten von 32 durch die BaFin abgeschlossenen Kontrollverfahren 30 mit einer Fehlerveröffentlichungsanordnung. Dabei basierten 25 der 32 Bilanzkontrollverfahren auf DPR-Fällen, die zuvor einvernehmlich mit dem Unternehmen mit Fehlerfeststellungen (DPR-Ebene) endeten. In den restlichen Fällen wurde die BaFin eigenständig tätig, entweder weil die DPR-Fehlerfeststellung seitens des Unternehmens nicht akzeptiert wurde oder diese nicht mit der DPR kooperiert hatten. In fünf der übrigen sieben Fehlerfeststellungsverfahren der BaFin hatten die Unternehmen die Fehlerfeststellung der DPR nicht anerkannt.

Vier dieser Verfahren schloss die BaFin mit einer Fehlerfeststellung ab, ein Verfahren endete ohne eine solche. Von den zwei weiteren Verfahren, bei denen die Unternehmen die Kooperation mit der DPR verweigert hatten, beendete die BaFin eines mit einer Fehlerfeststellung.

Auch die Tätigkeiten auf europäischer Ebene in Zusammenarbeit mit der Europäische Wertpapier- und Marktaufsichtsbehörde (European Securities and Markets Authority, ESMA) hinsichtlich der Überwachung von Abschlüssen von Unternehmen werden im Jahresbericht thematisiert. Angeführt wird dabei die Überprüfung der Bilanzierung von griechischen Staatsanleihen in den Halbjahresabschlüssen zum 30. Juni 2011. Hinsichtlich der nationalen Aufsicht durch die BaFin unterliegenden Banken und Versicherungsunternehmen (Anzahl: 12) wurden keine konkreten Anhaltspunkte für Verstöße gegen Rechnungslegungsvorschriften gefunden.

3. AKTIVITÄTEN DES IDW UND DRSC

3.1. IDW stellt Sinnhaftigkeit von IFRS 9 infrage

Das IDW äußert in einer Pressemitteilung vom 21. Mai 2012 erste Zweifel an der Vorteilhaftigkeit von IFRS 9.

Anlass hierfür seien neben der zunehmenden Dauer des Projekts auch die aktuellen Entscheidungen des IASB in Bezug auf IFRS 9. So habe der IASB beispielsweise kürzlich beschlossen die Bewertungskategorie FV-OCI, die eine Zeitwertbewertung mit Erfassung der Wertänderungen im Sonstigen Gesamtergebnis beinhaltet, zusätzlich in IFRS 9 zu übernehmen. Jene würde zwar die Bedenken einiger Unternehmen (z.B. der Versicherungsbranche) mildern, wirke jedoch der angestrebten Komplexitätsreduktion der Bilanzierung von Finanzinstrumenten entgegen. Das IDW äußert daher Bedenken, ob IFRS 9 in der Lage sei, das angestrebte Ziel der Vereinfachung der Bilanzierung von Finanzinstrumenten zu erfüllen und stellt infrage, ob es im Ergebnis zu Verbesserungen gegenüber IAS 39 kommen werde.

3.2. Stellungnahme des DRSC - Änderungen an IFRS 10

In Bezug auf den Standardentwurf ED/2011/7 Übergangleitlinien - Vorgeschlagene Änderungen an IFRS 10 begrüßt der IFRS-Fachausschuss des Deutschen Rechnungslegungs Standards Committee (DRSC) die Klarstellung der Übergangleitlinien in IFRS 10. Daneben fordert der DRSC insbesondere eine Verschiebung des verpflichtenden Zeitpunkts des Inkrafttretens auf den 1. Januar 2014.

4. AKTIVITÄTEN AUF EUROPÄISCHER EBENE

4.1. EFRAG: Stellungnahmenentwurf zum IASB-Entwurf *Annual Improvements 2010-2012*

Die *European Financial Reporting Advisory Group* (EFRAG) hat am 8. Juni 2012 ihren Entwurf einer Stellungnahme zum Standardentwurf ED/2012/1 - *Annual Improvements 2010-2012* veröffentlicht.¹ Grundsätzlich besteht ein Zuspruch hinsichtlich der Änderungen an den 10 Standards. Hinsichtlich zweier Änderungen wurden Bedenken ausgedrückt:

IFRS 3 - Bilanzierung von *contingent considerations*: Die Klassifizierung von bedingten Kaufpreiszahlungen, die die Definitionskriterien von Finanzinstrumenten erfüllen und daher finanzielle Schulden oder Eigenkapitalinstrumente sein können richtet sich ausschließlich nach den Regelungen des IAS 32. Bei einer Klassifikation von bedingten Kaufpreiszahlungen, die nicht als Eigenkapitalinstrumente zu qualifizieren sind, wird klargestellt, dass sich die Folgebewertung nach IAS 39/IFRS 9 ergibt. Die EFRAG wies darauf hin, auch Folgeänderungen an IAS 39 und nicht nur an IFRS 9 zu berücksichtigen. Außerdem wiederholte die EFRAG ihre Forderung, auch IAS 39 zu ändern, um die Bilanzierung des eigenen Kreditrisikos bei finanziellen Verbindlichkeiten, die zum beizulegenden Zeitwert bilanziert werden, an die Vorschriften in IFRS 9 anzupassen.

IAS 12 Ertragsteuern - Ansatz von Vermögenswerten aus latenten Steuern für nicht realisierte Verluste: Nach dem neuen IAS 12.27A ist bei der Gegenüberstellung von abzugsfähigen Differenzen und künftigen zu versteuernden Einkommen (vor Berücksichtigung der Umkehr dieser Differenzen) fallabhängig vorzugehen, indem die vom jeweiligen Steuersystem vorgesehenen Abzugsbeschränkungen berücksichtigt werden. Auch Steuergestaltungsmöglichkeiten sind nach dem neuen IAS 12.30A bei der Bemessung aktiver latenter Steuern nur dann beachtlich, wenn sich durch diese das zu versteuernde Einkommen erhöht oder vermindert. Die EFRAG weist daraufhin, dass diese Vorschläge weit über das ursprüngliche Problem hinausgehende Auswirkungen und unbeabsichtigte Folgewirkungen in anderen Zusammenhängen haben könnten (*unintended consequences that the application of this amendment might have*).

4.2. EFRAG: Studie zu IFRS 10 und der Konsolidierung von Zweckgesellschaften

Die EFRAG veröffentlichte Anfang Juni die Ergebnisse der ergänzenden Studie zu den Auswirkungen von IFRS 10 auf die Konsolidierung von Zweckgesellschaften (*Supplementary study - Consolidation of Special Purpose Entities (SPEs) under IFRS 10*), die Ende März

¹ Vgl. hierzu Fischer PiR 06/2012, S. 192ff.

2011 begonnen wurde. An der Studie nahmen 14 Unternehmen aus drei verschiedenen Branchen (hauptsächlich Finanzsektor - 9 Teilnehmer - und Versicherungen - 4 Teilnehmer) aus sechs verschiedenen Nationen (u.a. Frankreich, Großbritannien und Deutschland) teil. Die in Zusammenarbeit mit verschiedenen europäischen nationalen Standardsetzern durchgeführte Studie dient dabei in erster Linie als Wirkungsanalyse für die Europäische Kommission, inwiefern die Neueinführung von IFRS 10 eine Veränderung mit sich bringt, hierbei insbesondere die Veränderung bei der Konsolidierung von Zweckgesellschaften gegenüber IAS 27/SIC-12. Die Ergebnisse sind auch vor dem Hintergrund interessant, dass die EFRAG am 30. März 2012 noch ihre Übernahmeempfehlung für IFRS 10 ausgesprochen hatte. Das Ergebnis hinsichtlich der quantitativen Auswirkungen der Übernahme von IFRS 10 auf das Ausmaß der Konsolidierung von Zweckgesellschaften im Vergleich mit den noch geltenden Regeln ist im Rahmen dieser Studie ernüchternd ausgefallen bzw. „vermutlich relativ begrenzt“ (*is likely to be relatively limited*). Bezogen auf eine Grundgesamtheit von 10.537 Zweckgesellschaften wurden nach IAS 27/SIC-12 insgesamt 2.163 konsolidiert, nach IFRS 10 werden vermutlich (Nettoeffekt) nur 50 neue hinzukommen. Bezogen auf die dahinterstehenden Vermögenswerte wird sich vermutlich ein Nettozuwachs von gerade einmal 1,3% ergeben. Interessanter sind hierbei eher, die hohe Anzahl an bereits nach IAS 27/SIC-12 - aber auch noch nach IFRS 10 - nicht konsolidierten Gesellschaften bzw. Konstruktionen (ca. 8.000) und die nach IFRS 10 zu erwartenden erstmaligen Entkonsolidierungen von Zweckgesellschaften (ca. 193). Demgegenüber wiesen die Teilnehmer der Studie auch auf den „Folgeeffekt“ von IFRS 10 durch IFRS 12 hin. Insbesondere die neuen Anhangvorschriften in IFRS 12 würden signifikant mehr narrative Informationen zu Beteiligungen an nicht konsolidierten Zweckgesellschaften fordern als bisher.

4.3. EFRAG: Endgültige Stellungnahme zu vorgeschlagenen Änderungen an IFRS 10

Im Standardentwurf ED/2011/7 *Übergangleitlinien - Vorgeschlagene Änderungen an IFRS 10* wird vorgeschlagen, die Übergangsvorschriften zu IFRS 10 *Konzernabschlüsse* so zu modifizieren, dass klargestellt wird, wann die im Standard enthaltenen Konsolidierungsvorschriften retrospektiv anzuwenden sind.

EFRAG begrüßt die Entscheidung des IASB, die vorgeschlagenen Änderungen aus dem Standardentwurf separat und nicht im Rahmen der jährlichen Verbesserungen vorzunehmen.

4.4. EFRAG: Feldversuche zum Arbeitsentwurf zur allgemeinen Sicherungsbilanzierung

Am 19. April 2012 erklärte die EFRAG, dass gemeinsam mit den nationalen Standardsetzern in Europa Feldversuche zum Arbeitsentwurf zur allgemeinen Sicherungs-

bilanzierung durchgeführt werden sollen. Der Hauptzweck der Feldversuche soll darin liegen, "die praktische Umsetzbarkeit der Vorschläge zu testen, herauszufinden, ob der Standard wie beabsichtigt funktionieren wird und Informationen zu sammeln, die bei der Einschätzung der Qualität und der Auswirkungen des künftigen Rechnungslegungsstandards und der Nützlichkeit der Informationen, die aus der Anwendung der Vorschriften entstehen, helfen. Außerdem soll der Grad der Belastung aus der Umsetzung und Anwendung der Vorschriften beurteilt werden.

4.5. EFRAG: Übernahmeempfehlungen

EFRAG unterstützt zwar die Übernahme der Standards des Konsolidierungspakets vom Mai 2011, jedoch nicht den verpflichtenden Zeitpunkt des Inkrafttretens am 1. Januar 2013. Die von EFRAG durchgeführten Feldversuche haben gezeigt, dass einige Finanzinstitute mehr Zeit benötigen, um IFRS 10, IFRS 11 und IFRS 12 umzusetzen. EFRAG empfiehlt ein verpflichtendes Inkrafttreten zum 1. Januar 2014, eine vorzeitige Anwendung ist zulässig. Aufgrund der inneren Beziehungen der Standards empfiehlt EFRAG das spätere verpflichtende Datum des Inkrafttretens für alle Standards des Konsolidierungspakets.

EFRAG unterstützt ebenfalls die Übernahme der Änderungen an IAS 32 und IFRS 7 vom Dezember 2011.

4.6. ARC: Verabschiedung der Richtlinie zur Anwendung von IFRS 10

Das Accounting Regulatory Committee (ARC) als Regelungsausschuss und beratendes Organ der europäischen Kommission hat am 1. Juni 2012 eine Richtlinie zur Anwendung der Regelungen der Konsolidierungsstandards (IFRS 10, 11, 12, IAS 27rev., 28rev.) verabschiedet, in der es sich für eine Anwendung der Regelungen spätestens für Konzernabschlüsse die am oder nach dem 1. Januar 2014 beginnen ausspricht. Eine vorzeitige Anwendung der Regelungen wäre weiterhin möglich. Unter Anwendung der Richtlinie wäre es für EU-IFRS Anwender möglich, die Konsolidierungsstandards ein Jahr später als durch den IASB gefordert (*effective date*: 1. Januar 2013) anzuwenden.

5. AKTIVITÄTEN DES IASB

5.1. ED Leases: IASB und FASB einigen sich bzgl. der Bilanzierung beim Leasingnehmer

Der International Accounting Standards Board (IASB) und sein US-amerikanisches Pendant, der Financial Accounting Standards Board (FASB) haben sich im Rahmen diverser Diskussionen Leasingverhältnisse betreffend bzgl. der Bilanzierung beim Leasingnehmer (vorläufig) geeinigt. Hiernach gilt nun Folgendes: Es wurde klargestellt, dass Leasingverhältnisse mit einer Laufzeit von mehr als einem Jahr grundsätzlich in der

Bilanz gezeigt werden sollen. Diskutiert wurde allerdings wie die damit verbundenen Aufwendungen gezeigt werden könnten. IASB und FASB einigten sich auf einen Vorschlag, der vorsieht, dass Leasingverträge auf eine von zwei Arten bilanziert werden können:

- unter Anwendung eines Ansatzes, der bereits aus dem ursprünglichen Entwurf in 2010 bekannt ist bzw. diesem sehr ähnlich ist, oder
- unter Anwendung eines Ansatzes, der zu einer linearen Aufwandserfassung führt.

Hinsichtlich des letzten Punktes wird in der offiziellen Pressemitteilung klargestellt: „*The boards carefully considered the diverse views of stakeholders about whether the income statement profile of all leases should be the same. On balance, we decided that leases that convey a relatively small percentage of the life or value of the leased asset should be recognized evenly over the lease term.*“ Ein gemeinsamer (finaler) Entwurf wird im vierten Quartal 2012 erwartet.

5.2. Neue Veröffentlichungen des IFRS IC

Das IFRS Interpretations Committee (IFRS IC) hat Ende Mai 2012 zwei neue Interpretationsentwürfe zur öffentlichen Stellungnahme herausgegeben:

- Entwurf DI/2012/1 - Levies Charged by Public Authorities on Entities that Operate in a Specific Market
- Entwurf DI/2012/2 - Put Options Written on Non-controlling Interests

Der zweite Entwurf DI/2012/2 widmet sich der Bilanzierung von geschriebenen (Put-)Optionen eines Mutterunternehmens in Bezug auf (Eigenkapital-)Anteile an einem Tochterunternehmen, die von einem nicht-beherrschenden Gesellschafter (NCI) gehalten werden. Sofern eine Verpflichtung besteht die (Eigenkapital-)Anteile an dem Tochterunternehmen gegen Zahlungsmittel oder andere finanzielle Vermögenswerte zurück zu erwerben, muss im Abschluss des Mutterunternehmens eine finanzielle Verbindlichkeit in Höhe des beizulegenden Zeitwerts des Optionsausübungspreises angesetzt werden. Dem IFRS IC wurde die Frage vorgelegt, wie bei der Folgebewertung dieser finanziellen Verbindlichkeit vorzugehen ist, da in der Praxis wohl unterschiedliche Vorgehensweisen auftraten. Das IFRS IC kam im Entwurf zu dem Entschluss, dass alle Folgebewertungsänderungen nach IAS 39 bzw. IFRS 9 erfolgswirksam innerhalb der Gewinn- und Verlustrechnung (bzw. im erfolgswirksamen Teil einer zusammenfassenden Gesamtergebnisrechnung) zu erfassen sind.

Stellungnahmen zu den Entwürfen können für den Entwurf DI/2012/1 bis zum 5. September 2012 und für den Entwurf DI/2012 bis zum 1. Oktober 2012 eingereicht werden.

5.3. Neue Projekte im Arbeitsprogramm des IASB

Der IASB hat zum 14. Juni 2012 sein Arbeitsprogramm aktualisiert. Neben einigen zeitlichen Aktualisierungen gab es auch neue Projekte. Folgende „Meilensteine“ wurden klargestellt bzw. hinzugefügt:

Leasing - geplantes Datum für die erneute Veröffentlichung eines Entwurfs ist das vierte Quartal 2012.

Erlöserfassung - die Bearbeitungszeit der bisher eingegangenen Stellungnahmen zum Änderungsentwurf wurde auf das vierte Quartal 2012 verschoben.

IFRS for SMEs - das Projekt wurde erstmalig in das aktualisierte Arbeitsprogramm des IASB übernommen.

IFRS 10 - Veröffentlichung der endgültigen Verlautbarungen zu den Änderungen an den Übergangsleitlinien soll in Q2/2012 erfolgen.

Agendakonsultation 2011 - Die Verlautbarungen zu den erhaltenen Rückmeldungen sollen in Q2/2012 zur Verfügung gestellt werden.

IFRS 9 - Entwurf zur allgemeinen Sicherungsbilanzierung, eine endgültige Fertigstellung wird für H2/2012 erwartet.

IFRS 8 - Forderung nach Rückmeldungen zur Überprüfung der Einführung von IFRS 8 (*post implementation review*), die Analyse der Kommentare soll in Dezember 2012 erfolgen.

5.4. Jährlicher Verbesserungsprozess

Der IASB hat einen Entwurf vorgeschlagener Änderungen an elf *International Financial Reporting Standards* (IFRS) im Rahmen des jährlichen Verbesserungsprozesses (2010-2012 Cycle) als ED/2012/1 veröffentlicht:

- IFRS 2 Anteilsbasierte Vergütungen - Klarstellung der Definition von ‚Ausübungsbedingungen‘
- IFRS 3 Unternehmenszusammenschlüsse (mit Folgeänderungen an IFRS 9 Finanzinstrumente) - Bilanzierung von bedingten Gegenleistungen bei einem Unternehmenszusammenschluss und Zusammenfassung von Geschäftssegmenten
- IFRS 8 Geschäftssegmente - Überleitung der Summe der zu berichtenden Vermögenswerte des Geschäftssegments auf die Vermögenswerte des Unternehmens
- IFRS 13 Bemessung des beizulegenden Zeitwerts - Kurzfristige Forderungen und Verbindlichkeiten
- IAS 1 Darstellung des Abschlusses - Klassifizierung von Verbindlichkeiten als kurz- oder langfristig
- IAS 7 Darstellung der Zahlungsströme - Gezahlte Zinsen, die aktiviert werden
- IAS 12 Ertragsteuern - Ansatz von Vermögenswer-

ten aus latenten Steuern für nicht realisierte Verluste

- IAS 16 Sachanlagen - Neubewertungsmethode - anteilsgemäße Neudarstellung der kumulierten Abschreibung
- IAS 24 Angaben über Beziehungen zu nahe stehenden Unternehmen und Personen - Mitglieder der Unternehmensführung
- IAS 36 Wertminderung von Vermögenswerten - Harmonisierung der Angaben zum Nutzungswert und zum beizulegenden Zeitwert abzüglich Veräußerungskosten

6. BLICKPUNKT: DISCONTINUED OPERATIONS IM SEGMENTBERICHT

6.1. Einführung

Die Ausweis- und Bewertungsregeln von aufgegebenen oder nicht mehr fortgeführten Unternehmensbereichen (*discontinued operations*) sind in IFRS 5 dargestellt. Neben speziellen Vorgaben zum Ausweis in Bilanz und GuV bleibt offen, ob ein Ausweis von unterjährig aufgegebenen Geschäftsbereichen in der Segmentberichterstattung, die als vorrangige Stromgrößenrechnung streng vergangenheitsorientiert ist, zu erfolgen hat. Maßgeblich für eine Beurteilung darüber, welche Geschäftsbereiche in der Segmentberichterstattung aufzunehmen sind, ist daher die Frage, wie intern während der abgelaufenen Periode berichtet und gesteuert wurde. Dabei hat die Bestimmung der Berichtspflicht im vorliegenden Fall unter Berücksichtigung der Vorgaben von IFRS 5 zu erfolgen, wodurch sich die Frage ergibt, ob eine *discontinued operation* überhaupt noch ein operatives Segment darstellt. Im Folgenden soll das Verhältnis von IFRS 8 zu IFRS 5 anhand eines Beispiels erläutert werden.

Beispiel:

Die börsennotierte M AG hat bisher in ihrer Segmentberichterstattung zwischen drei Geschäftsbereichen unterschieden:

- Einzelhandel,
- Großhandel und
- Direktvertrieb.

Der Geschäftsbereich Direktvertrieb soll veräußert werden. Er qualifiziert sich sachlich und zeitlich bereits in 01 als *discontinued operation* (aufgegebener Geschäftsbereich) i.S. von IFRS 5. Bis zum für das Frühjahr 02 erwarteten Vollzug der Veräußerung werden die Ergebnisse jedoch auf Monatsbasis weiter an den Vorstand berichtet.

Frage:

Ist die M AG in ihrer Segmentberichterstattung für 01 noch dazu verpflichtet den Geschäftsbereich Direktvertrieb als Segment aufzuführen?

6.2. Stellt eine *discontinued operation* ein berichtspflichtiges Segment dar?

Börsennotierte Unternehmen haben nach IFRS 8 über das erwirtschaftete Ergebnis (sowie Vermögenswerte und Schulden) auch in nach Geschäftssegmenten (*operating segments*) disaggregierter Form zu berichten.

Fraglich ist, ob eine *discontinued operation* noch ein Geschäftssegment darstellt. Als solche definiert IFRS 8.5 Bestandteile eines Unternehmens,

- die Erlöse erwirtschaften (können),
- wobei ihre Ergebnisse im Hinblick auf Entscheidungen über die Ressourcenallokation von der verantwortlichen Unternehmensinstanz (*chief operation decision maker*) regelmäßig überprüft werden
- und zwar auf der Basis von regelmäßigen operativen Finanzinformationen.

Zweifelhaft könnte bei der M AG die Erfüllung des zweiten Merkmals sein, da dem Vorstand zwar noch die Information über die Ergebnisentwicklung erreichen, diese Informationen aber angesichts der beschlossenen Veräußerung nicht mehr Basis für strategische Allokationsentscheidungen sind. Eine Beschränkung auf strategische Entscheidungen ist in der Legaldefinition des Geschäftssegments allerdings nicht explizit enthalten. Auch implizit weist nichts auf eine solche Beschränkung hin. Die vom Standard gewählte Begrifflichkeit - *operating segments*- indiziert gerade keine Beschränkung auf strategische Inhalte.

Da die Finanzinformationen des Geschäftsbereichs Direktvertrieb weiterhin regelmäßig dem Vorstand vorgelegt werden, stellt dieser trotz Qualifikation als *discontinued operation* weiterhin ein Geschäftssegment dar.

6.3. Bestehende Ausnahmeregelungen für Angaben zu *discontinued operations*

Mit der Qualifikation des Geschäftsbereichs Direktvertrieb als operatives Segment ginge unter der Prämisse, dass die Schwellenwerte des IFRS 8.13 überschritten sind, nach IFRS 8 grundsätzlich eine Berichtspflicht einher (*reportable*).

Ein latenter Widerspruch ergibt sich jedoch zu IFRS 8.28b. Dort ist eine Überleitung von der Summe der Segmentergebnisse zum Unternehmens-/ Konzernergebnis vor Aufgabe von Geschäftsbereichen vorgesehen. Dem könnte nur genüge getan werden, wenn die zunächst als Segment erfasste *discontinued operation* in der Überleitung zu den Konzernzahlen wieder abgezogen würde.

Vor einem solchen Hin und Her bewahrt aber IFRS 5.5B. Er regelt das Verhältnis zu den Angabevorschriften anderer Standards wie folgt:

IFRS 5 „legt fest, welche Angaben ... zu aufgegebenen Geschäftsbereichen zu machen sind. Angaben in anderen IFRS gelten nicht ..., es sei denn, diese IFRS

schreiben Folgendes vor:

- *spezifische Angaben zu aufgegebenen Geschäftsbereichen; oder*
- *Angaben zur Bewertung der Vermögenswerte und Schulden einer Veräußerungsgruppe, die nicht unter die Bewertungsanforderung gemäß IFRS 5 fallen”*

Lösung:

Da keine der beiden genannten Ausnahmebedingungen des IFRS 5.5B erfüllt ist, kann die M AG auf eine Angabe des Geschäftsbereichs Direktvertrieb im Segmentbericht 01 verzichten. Der Geschäftsbereich qualifiziert sich zwar trotz vorgesehener Veräußerung weiterhin als operatives Segment, ist aber nicht mehr berichtspflichtig im Rahmen der Segmentberichterstattung.

Quelle:

WP/StB Dr. Norbert Lüdenbach, PiR 5/2012, S. 164.

HAMBURG (ZENTRALE)

Ferdinandstraße 59
20095 Hamburg
Telefon: +49 40 30293-0
Telefax: +49 40 337691
hamburg@bdo.de

BERLIN

Katharina-Heinroth-Ufer 1
10787 Berlin
Telefon: +49 30 885722-0
Telefax: +49 30 8838299
berlin@bdo.de

BIELEFELD

Viktoriastraße 16-20
33602 Bielefeld
Telefon: +49 521 52084-0
Telefax: +49 521 52084-84
bielefeld@bdo.de

BONN

Potsdamer Platz 5
53119 Bonn
Telefon: +49 228 9849-0
Telefax: +49 228 9849-450
bonn@bdo.de

BREMEN

Bürgermeister-Smidt-Str. 128
28195 Bremen
Telefon: +49 421 59847-0
Telefax: +49 421 59847-75
bremen@bdo.de

BREMERHAVEN

Dr.-Franz-Mertens-Straße 2 a
27580 Bremerhaven
Telefon: +49 471 8993-0
Telefax: +49 471 8993-76
bremerhaven@bdo.de

DORTMUND

Märkische Straße 212-218
44141 Dortmund
Telefon: +49 231 419040
Telefax: +49 231 4190418
dortmund@bdo.de

DRESDEN

Am Waldschlößchen 2
01099 Dresden
Telefon: +49 351 86691-0
Telefax: +49 351 86691-55
dresden@bdo.de

DÜSSELDORF

Berliner Allee 59
40212 Düsseldorf
Telefon: +49 211 1371-0
Telefax: +49 211 1371-120
duesseldorf@bdo.de

ERFURT

Arnstädter Straße 28
99096 Erfurt
Telefon: +49 361 3487-0
Telefax: +49 361 3487-19
erfurt@bdo.de

ESSEN

Max-Keith-Straße 66
45136 Essen
Telefon: +49 201 87215-0
Telefax: +49 201 87215-800
essen@bdo.de

FLENSBURG

Am Sender 3
24943 Flensburg
Telefon: +49 461 90901-0
Telefax: +49 461 90901-1
flensburg@bdo.de

FRANKFURT/MAIN

Grüneburgweg 102
60323 Frankfurt/Main
Telefon: +49 69 95941-0
Telefax: +49 69 554335
frankfurt@bdo.de

FREIBURG I. BR.

Wilhelmstraße 1 b
79098 Freiburg i. Br.
Telefon: +49 761 28281-0
Telefax: +49 761 28281-55
freiburg@bdo.de

HANNOVER

Landschaftstraße 2
30159 Hannover
Telefon: +49 511 33802-0
Telefax: +49 511 33802-40
hannover@bdo.de

KASSEL

Theaterstraße 6
34117 Kassel
Telefon: +49 561 70767-0
Telefax: +49 561 70767-11
kassel@bdo.de

KIEL

Dahlmannstraße 1-3
24103 Kiel
Telefon: +49 431 51960-0
Telefax: +49 431 51960-40
kiel@bdo.de

KOBLENZ

August-Thyssen-Straße 23-25
56070 Koblenz
Telefon: +49 261 88417-0
Telefax: +49 261 88417-30
koblenz@bdo.de

KÖLN

Im Zollhafen 22
50678 Köln
Telefon: +49 221 97357-0
Telefax: +49 221 7390395
koeln@bdo.de

LEIPZIG

Großer Brockhaus 5
04103 Leipzig
Telefon: +49 341 9926600
Telefax: +49 341 9926699
leipzig@bdo.de

LÜBECK

Kohlmarkt 7-15
23552 Lübeck
Telefon: +49 451 70281-0
Telefax: +49 451 70281-49
luebeck@bdo.de

MÜNCHEN

Radlkoferstraße 2
81373 München
Telefon: +49 89 55168-0
Telefax: +49 89 55168-199
muenchen@bdo.de

ROSTOCK

Freiligrathstraße 11
18055 Rostock
Telefon: +49 381 493028-0
Telefax: +49 381 493028-58
rostock@bdo.de

STUTTGART

Augustenstraße 1
70178 Stuttgart
Telefon: +49 711 50530-0
Telefax: +49 711 50530-199
stuttgart@bdo.dee

TROISDORF

Siebengebirgsallee 84
53840 Troisdorf
Telefon: +49 2241 97994-0
Telefax: +49 2241 97994-25
troisdorf@bdo.de

WIESBADEN

Gustav-Nachtigal-Straße 5
65189 Wiesbaden
Telefon: +49 611 99042-0
Telefax: +49 611 99042-99
wiesbaden@bdo.de

WELTWEIT

BDO Global Coordination B.V.
Boulevard de la Woluwe 60
B-1200 Brüssel · Belgien
Telefon: ++32-2/778 01 30
Telefax: ++32-2/778 01 43
bdoglobal@bdoglobal.com

BDO AG Wirtschaftsprüfungsgesellschaft, eine Aktiengesellschaft deutschen Rechts, ist Mitglied von BDO International Limited, einer britischen Gesellschaft mit beschränkter Nachschusspflicht, und gehört zum internationalen BDO Netzwerk voneinander unabhängiger Mitgliedsfirmen.

BDO ist der Markenname für das BDO Netzwerk und für jede der BDO Mitgliedsfirmen.

Dieses Dokument wurde mit Sorgfalt erstellt, ist aber allgemein gehalten und kann daher nur als grobe Richtlinie gelten. Es ist somit nicht geeignet, konkreten Beratungsbedarf abzudecken, so dass Sie die hier enthaltenen Informationen nicht verwerten sollten, ohne zusätzlichen professionellen Rat einzuholen. Bitte wenden Sie sich an BDO AG Wirtschaftsprüfungsgesellschaft, um die hier erörterten Themen in Anbetracht Ihrer spezifischen Beratungssituation zu besprechen.

BDO AG Wirtschaftsprüfungsgesellschaft, deren Partner, Angestellte, Mitarbeiter und Vertreter übernehmen keinerlei Haftung oder Verantwortung für Schäden, die sich aus einem Handeln oder Unterlassen im Vertrauen auf die hier enthaltenen Informationen oder darauf gestützte Entscheidungen ergeben.

Vorsitzender des Aufsichtsrats: Johann C. Lindenberg
Vorstand: WP StB RA Dr. Holger Otte (Vorsitzender)
WP StB RA Werner Jacob (stellv. Vorsitzender) • StB Frank Biermann • WP StB Christian Dyckerhoff • WP StB Klaus Eckmann • WP Dr. Christian Gorny • WP StB Dr. Arno Probst • WP StB Manuel Rauchfuss • WP StB Kai Niclas Rauscher • WP StB Roland Schulz • Sitz der Gesellschaft: Hamburg; Amtsgericht Hamburg HR B 1981



BDO AG
Wirtschaftsprüfungsgesellschaft

Berliner Allee 59
40225 Düsseldorf
Telefon: +49 211 1371-0
Telefax: +49 211 1371-120
zair@bdo.de
www.bdo.de

