

IFRS fokussiert IASB beschließt Verschiebung der verpflichtenden Erstanwendung von IFRS 9



Inhalt

- 2 Überblick
- 2 Hintergrund
- 3 Zusätzliche Anhangangaben
- 5 Übergangsvorschriften für vorzeitige Erstanwender von IFRS 9

Das Wichtigste in Kürze

- Die verpflichtende Erstanwendung der fertiggestellten Teile von IFRS 9 *Finanzinstrumente* wird um zwei Jahre auf den 1. Januar 2015 verschoben.
- Vorjahresvergleichszahlen auf Basis von IFRS 9 müssen jetzt nicht mehr verpflichtend dargestellt werden.
- Zusätzliche Anhangangaben zur Darstellung der Änderungen in der Klassifizierung finanzieller Vermögenswerte und Verbindlichkeiten beim Übergang von IAS 39 auf IFRS 9.
- Für Unternehmen, die IFRS 9 freiwillig vorzeitig anwenden wollen (sofern möglich), gelten besondere Übergangsvorschriften.

Überblick

Am 16. Dezember 2011 hat der IASB Änderungen an IFRS 9 *Finanzinstrumente* und IFRS 7 *Finanzinstrumente: Angaben* veröffentlicht, die den Zeitpunkt der verpflichtenden Anwendung von IFRS 9 um zwei Jahre verschieben. Somit ist IFRS 9 verpflichtend erstmalig für Geschäftsjahre anzuwenden, die am oder nach dem 1. Januar 2015 beginnen. Eine freiwillige vorzeitige Anwendung ist weiterhin zulässig. Dies gilt sowohl für IFRS 9 in der Fassung vom November 2009, der sich nur auf finanzielle Vermögenswerte erstreckt, als auch für IFRS 9 in der Fassung vom Oktober 2010, der darüber hinaus auch finanzielle Verbindlichkeiten umfasst.

Bei der erstmaligen Anwendung ist ein Unternehmen nicht verpflichtet (wie noch in den ursprünglichen Fassungen von IFRS 9), die Vorjahresvergleichszahlen hinsichtlich der neuen Klassifizierung finanzieller Vermögenswerte und Verbindlichkeiten nach IFRS 9 anzupassen. Eine freiwillige Anpassung ist jedoch erlaubt.

Stattdessen werden zusätzliche Anhangangaben gefordert, um den Abschlussadressaten die Auswirkungen der Änderungen in der Klassifizierung finanzieller Vermögenswerte und Verbindlichkeiten beim Übergang von IAS 39 auf IFRS 9 transparent zu machen.

Für Unternehmen, die IFRS 9 freiwillig vorzeitig anwenden wollen, gelten besondere Übergangsvorschriften. Diese sind abhängig vom Zeitpunkt der erstmaligen Anwendung, den das Unternehmen gewählt hat. Da IFRS 9 bisher nicht in europäisches Recht im Rahmen des Endorsement-Prozesses übernommen wurde, scheidet eine vorzeitige Anwendung für deutsche Unternehmen derzeit aus.

Hintergrund

Der IASB hat sein Projekt zur vollständigen Überarbeitung seiner Vorschriften bezüglich der Bilanzierung von Finanzinstrumenten und der damit einhergehenden Ablösung des bisherigen Standards IAS 39 *Finanzinstrumente: Ansatz und Bewertung* in vier Phasen aufgeteilt:

- Phase 1: Klassifizierung und Bewertung
- Phase 2: Wertminderungen
- Phase 3: Sicherungsbeziehungen
- Phase 4: Saldierung von finanziellen Vermögenswerten und finanziellen Verbindlichkeiten

Phase 1 wurde mit IFRS 9 (2009), der nur für finanzielle Vermögenswerte gilt und im November 2009 veröffentlicht wurde, sowie mit dem im Oktober 2010 veröf-

fentlichten IFRS 9 (2010), der die Klassifizierungsregeln für finanzielle Verbindlichkeiten enthält, abgeschlossen. Gleichwohl hatte der IASB in seinen Grundlagen für Schlussfolgerungen (Basis for Conclusions) darauf hingewiesen, den Zeitpunkt des Inkrafttretens erneut in Betracht zu ziehen, wenn die Phase 2 eine solche Verschiebung notwendig macht oder der neue Standard für Versicherungsverträge einen verbindlichen Zeitpunkt des Inkrafttretens nach 2013 vorsieht. Da sich diese beiden Projekte derzeit noch in Bearbeitung befinden und bereits mehrmals auf der Zeitachse nach hinten verschoben wurden, wurde die Verschiebung des Erstanwendungszeitpunkts von IFRS 9 beschlossen. Damit soll sichergestellt werden, dass Unternehmen, die alle Phasen von IFRS 9 gleichzeitig anwenden wollen, ausreichende Vorlaufzeit für deren Einführung erhalten. Außerdem soll verhindert werden, dass Versicherungsunternehmen, abhängig von den Ergebnissen des ebenfalls noch laufenden Projekts Versicherungsverträge, in kurzer Zeit zwei Umstellungen vornehmen müssen.

Die bisher gültigen Fassungen von IFRS 9 sahen eine grundsätzlich rückwirkende Anwendung dieses Standards vor, aus der sich das Erfordernis zur Anpassung der dargestellten Vorjahreszahlen ergab. Erleichterungen galten u.a. hinsichtlich der Tatsachen und Umstände zur Beurteilung des Geschäftsmodells, der Designation oder De-Designation in bzw. aus der Fair-Value-Option und der Entscheidung zur Ausübung der OCI-Option für gehaltene Eigenkapitalinstrumente. Hierbei ist jeweils der Zeitpunkt der erstmaligen Anwendung entscheidend. Eine Ausnahme von der Pflicht zur Anpassung der Vorjahreszahlen bestand für Unternehmen, die IFRS 9 vorzeitig für Perioden anwenden, die vor dem 1. Januar 2012 beginnen.

Praxishinweis

Der nunmehr eingeführte Verzicht auf eine Anpassung der Vorjahresvergleichszahlen führt bei den erstellenden Unternehmen grundsätzlich zu einer Erleichterung im Parallelbetrieb der Systeme beim Übergang von IAS 39 auf IFRS 9. Daneben fallen erwartete Praxisprobleme weg, die sich aus der Vorschrift ergeben, dass IFRS 9 nicht auf Finanzinstrumente anzuwenden ist, die zum Zeitpunkt der erstmaligen Anwendung bereits abgegangen sind, aber im Vorjahr noch bilanziert wurden.

Jedoch ist zu erwarten, dass viele Unternehmen – insbesondere im Finanzdienstleistungssektor – einen Parallelbetrieb umsetzen werden. Zum einen kann dies durch ein gesondertes aufsichtsrechtliches Erfordernis zur Erstellung von Vergleichszahlen notwendig sein bzw. durch den Markt diktiert werden. Zum anderen werden die Entscheidungsträger in den Unternehmen für interne Zwecke solche Zahlen zur Verfügung gestellt bekommen wollen, um die Effekte aus der Umstellung auf IFRS 9 im Vorfeld beurteilen zu können und ggf. Maßnahmen zu ergreifen.

Zusätzliche Anhangangaben

Ein Unternehmen hat zum Zeitpunkt der erstmaligen Anwendung von IFRS 9 die Änderungen in der Klassifizierung finanzieller Vermögenswerte und finanzieller Verbindlichkeiten anzugeben. Diese sind zu trennen in

- a) Änderungen in den Buchwerten auf Basis der Bewertungskategorien gemäß IAS 39 (also diejenigen Buchwertänderungen, die nicht aus einer Änderung der Bewertungskategorie bei Übergang auf IFRS 9 herrühren), und
- b) Änderungen in den Buchwerten, die aus einer Änderung der Bewertungskategorie beim Übergang auf IFRS 9 resultieren.

Diese Angaben sind für nachfolgende Berichtsperioden nicht erforderlich.

In der Berichtsperiode, in der IFRS 9 erstmals angewendet wird, hat ein Unternehmen für finanzielle Vermögenswerte und Verbindlichkeiten, die aufgrund des Übergangs auf IFRS 9 neu kategorisiert wurden und nunmehr zu fortgeführten Anschaffungskosten bilanziert werden, die folgenden Angaben zu machen:

- a) den beizulegenden Zeitwert der finanziellen Vermögenswerte und Schulden am Ende der Berichtsperiode,
- b) die Änderungen des beizulegenden Zeitwerts, die in der Gewinn- und Verlustrechnung bzw. im sonstigen Ergebnis (other comprehensive income – OCI) erfasst worden wären, wenn die finanziellen Vermögenswerte oder Schulden nicht hätten neu kategorisiert werden müssen,
- c) den im Zeitpunkt der Neukategorisierung ermittelten Effektivzins, und
- d) den erfassten Zinsertrag oder Zinsaufwand für die Berichtsperiode.

Sofern ein Unternehmen den beizulegenden Zeitwert eines finanziellen Vermögenswerts oder einer finanziellen Verbindlichkeit zum Zeitpunkt der erstmaligen Anwendung als dessen fortgeführte Anschaffungskosten ansetzt, so sind die Angaben nach c) – Effektivzinssatz – und d) – Zinsertrag/-aufwand – zusätzlich für jede nachfolgende Berichtsperiode bis zum Abgang bzw. zur Ausbuchung des Vermögenswerts oder der Verbindlichkeit zu machen.

Diese zusätzlichen Anhangangaben, zusammen mit den nach IAS 8.28 erforderlichen Angaben, müssen es den Abschlussadressaten erlauben, eine Abstimmung der Bewertungskategorien nach IAS 39 und nach IFRS 9 mit den in der Bilanz ausgewiesenen Posten vornehmen zu können. Ebenso müssen diese zusätzlichen Anhangangaben, zusammen mit den Angaben nach IFRS 7.25 (Abstimmung Fair Values von Finanzaktiva und -passiva zu Buchwerten), eine Überleitung der nach IAS 39 und nach IFRS 9 dargestellten Bewertungskategorien zu den Klassen von Finanzinstrumenten im Zeitpunkt der erstmaligen Anwendung ermöglichen.

Der IASB hat ein illustrierendes Beispiel in IFRS 7 aufgenommen. Die darin enthaltene Tabelle (s. S. 4) stellt eine mögliche Vorgehensweise dar, wie die geforderten quantitativen Angaben gemacht werden können.

Überleitung der Bilanzposten von IAS 39 auf IFRS 9 am 1. Januar 2015

Alle Angaben in TEUR

Finanzielle Vermögenswerte

Bewertungskategorie	(i) IAS 39 Buchwert am 31. Dezember 2014	(ii) Umklassi- fizierungen	(iii) Umbe- wertungen	(iv) = (i) + (ii) + (iii) IFRS 9 Buchwert am 1. Januar 2015	(v) = (iii) Auswirkung auf die Gewinn- rücklagen am 1. Januar 2015
„Zu Handelszwecken gehalten“	1.000				
Fair-Value-Option ausgeübt	300				
Erfolgswirksam zum beizulegenden Zeitwert bewertet	<u>1.300</u>			1.300	
<i>Zugänge:</i>					
Von „zur Veräußerung verfügbar“ (IAS 39)		300	30	330	30
Von „fortgeführten Anschaffungskosten“ (IAS 39)					
- erforderliche Umklassifizierung		500	-120	380	-120
Von „fortgeführten Anschaffungskosten“ (IAS 39)					
- Fair-Value-Option am 1. Januar 2015 ausgeübt		200	50	250	50
<i>Abgänge:</i>					
Zu „fortgeführten Anschaffungskosten“ (IFRS 9)		-200		-200	
Gesamte Änderung bei Erfolgswirksam zum beizulegenden Zeitwert bewertet	<u>1.300</u>	<u>800</u>	<u>-40</u>	<u>2.060</u>	<u>-40</u>
Erfolgsneutral (OCI) zum beizulegenden Zeitwert bewertet	800			800	
<i>Abgänge:</i>					
„Zur Veräußerung verfügbar“ (IAS 39) zu „erfolgswirksam zum beizulegenden Zeitwert bewertet“ (IFRS 9)		-300		-300	
„Zur Veräußerung verfügbar“ (IAS 39) zu „fortgeführten Anschaffungskosten“ (IFRS 9)		-100	0	-100	
Gesamte Änderung bei Erfolgsneutral (OCI) zum beizulegenden Zeitwert bewertet	<u>800</u>	<u>-400</u>	<u>0</u>	<u>400</u>	<u>0</u>
„Bis zur Endfälligkeit gehalten“	200				
„Kredite und Forderungen“	1.100				
Fortgeführte Anschaffungskosten	<u>1.300</u>			1.300	
<i>Zugänge:</i>					
Von „zur Veräußerung verfügbar“ (IAS 39)		100		100	
Von „erfolgswirksam zum beizulegenden Zeitwert bewertet“ (IAS 39)					
- erforderliche Umklassifizierung		100	-20	80	-20
Von „erfolgswirksam zum beizulegenden Zeitwert bewertet“ (IAS 39)					
- Fair-Value-Option zum 1. Januar 2015 zurückgenommen		100	-30	70	-30
<i>Abgänge:</i>					
Zu „erfolgswirksam zum beizulegenden Zeitwert bewertet“ (IFRS 9)					
- erforderliche Umklassifizierung		-500		-500	
Zu „erfolgswirksam zum beizulegenden Zeitwert bewertet“ (IFRS 9)					
- Fair-Value-Option am 1. Januar 2015 ausgeübt		-200		-200	
Gesamte Änderung bei Fortgeführten Anschaffungskosten	<u>1.300</u>	<u>-400</u>	<u>-50</u>	<u>850</u>	<u>-50</u>
Gesamte Salden der finanziellen Vermögenswerte, Umklassifizierungen und Umbewertungen zum 1. Januar 2015	<u>3.400</u>	<u>0</u>	<u>-90</u>	<u>3.310</u>	
Gesamte Änderung der Gewinnrücklagen am 1. Januar 2015					<u>-90</u>

Praxishinweis

Die Darstellung der Änderungen bei der Klassifizierung von Finanzinstrumenten aufgrund des Übergangs auf IFRS 9 ist nach dem Wortlaut des Standards jeweils nur für die finanziellen Vermögenswerte und finanziellen Verbindlichkeiten auf Basis der unterschiedlichen Bewertungskategorien erforderlich. Demgegenüber hat die bereits derzeit von IFRS 7.44I geforderte Unterteilung der Bewertungskategorien im Zeitpunkt der erstmaligen Anwendung auf Basis der Klassen von Finanzinstrumenten zu erfolgen. Aus Gründen der Übersichtlichkeit empfiehlt es sich, diese Angaben in zwei getrennten Tabellen darzustellen, insbesondere wenn ein Unternehmen seine Finanzinstrumente in eine größere Zahl von Klassen unterteilt hat.

Übergangsvorschriften für vorzeitige Erstanwender von IFRS 9

Die derzeitigen Fassungen von IFRS 9 enthalten Erleichterungen für Unternehmen, die IFRS 9 freiwillig vorzeitig anwenden wollen oder bereits anwenden. Die nunmehr beschlossenen Änderungen hinsichtlich Anpassung von Vorjahresvergleichszahlen und zusätzlichen Angaben weichen davon ab. Um zu vermeiden, dass Unternehmen, die sich bereits für eine vorzeitige Anwendung von IFRS 9 entschieden haben, mit Anforderungen konfrontiert werden, die zum Zeitpunkt der Entscheidung nicht bekannt waren, wurden Übergangsvorschriften für vorzeitige Erstanwender aufgenommen. Diese sind abhängig vom gewählten Zeitpunkt der erstmaligen Anwendung und in der nachfolgenden Übersicht dargestellt:

Zeitpunkt der erstmaligen Anwendung	Anpassung der Vorjahresvergleichszahlen	Zusätzliche Anhangangaben
Geschäftsjahre, die vor dem 1. Januar 2012 beginnen	Nicht erforderlich	Nicht erforderlich
Geschäftsjahre, die am oder nach dem 1. Januar 2012 und vor dem 1. Januar 2013 beginnen	Erforderlich, es sei denn, Unternehmen macht die zusätzlichen Angaben	Nicht erforderlich, es sei denn, Unternehmen passt die Vorjahresvergleichszahlen nicht an
Geschäftsjahre, die am oder nach dem 1. Januar 2013 beginnen	Nicht erforderlich	Erforderlich

Ihre Ansprechpartner

Prof. Dr. Andreas Barckow

Tel: +49 (0)69 75695 6520

abarckow@deloitte.de

Jens Berger

Tel: +49 (0)69 75695 6581

jensberger@deloitte.de

Hinweis

Bitte schicken Sie eine E-Mail an mdorbath@deloitte.de, wenn Sie Fragen zum Inhalt haben, dieser Newsletter an andere oder weitere Adressen geschickt werden soll oder Sie ihn nicht mehr erhalten wollen.

Für weitere Informationen besuchen Sie unsere Webseite auf www.deloitte.com/de

Die Deloitte & Touche GmbH Wirtschaftsprüfungsgesellschaft als verantwortliche Stelle i.S.d. BDSG und, soweit gesetzlich zulässig, die mit ihr verbundenen Unternehmen nutzen Ihre Daten im Rahmen individueller Vertragsbeziehungen sowie für eigene Marketingzwecke. Sie können der Verwendung Ihrer Daten für Marketingzwecke jederzeit durch entsprechende Mitteilung an Deloitte, Business Development, Kurfürstendamm 23, 10719 Berlin, oder kontakt@deloitte.de widersprechen, ohne dass hierfür andere als die Übermittlungskosten nach den Basistarifen entstehen.

Diese Veröffentlichung enthält ausschließlich allgemeine Informationen und weder die Deloitte & Touche GmbH Wirtschaftsprüfungsgesellschaft noch Deloitte Touche Tohmatsu Limited („DTTL“), noch eines der Mitgliedsunternehmen von DTTL oder eines der Tochterunternehmen der vorgenannten Gesellschaften (insgesamt das „Deloitte Netzwerk“) erbringen mittels dieser Veröffentlichung professionelle Beratungs- oder Dienstleistungen in den Bereichen Wirtschaftsprüfung, Unternehmensberatung, Finanzen, Investitionen, Recht, Steuern oder in sonstigen Gebieten.

Diese Veröffentlichung stellt keinen Ersatz für entsprechende professionelle Beratungs- oder Dienstleistungen dar und sollte auch nicht als Grundlage für Entscheidungen oder Handlung dienen, die Ihre Finanzen oder Ihre geschäftlichen Aktivitäten beeinflussen könnten. Bevor Sie eine Entscheidung treffen oder Handlung vornehmen, die Auswirkungen auf Ihre Finanzen oder Ihre geschäftlichen Aktivitäten haben könnte, sollten Sie einen qualifizierten Berater aufsuchen. Keines der Mitgliedsunternehmen des Deloitte Netzwerks ist verantwortlich für Verluste jedweder Art, die irgendjemand im Vertrauen auf diese Veröffentlichung erlitten hat.

Deloitte erbringt Dienstleistungen aus den Bereichen Wirtschaftsprüfung, Steuerberatung, Consulting und Corporate Finance für Unternehmen und Institutionen aus allen Wirtschaftszweigen. Mit einem weltweiten Netzwerk von Mitgliedsunternehmen in mehr als 150 Ländern verbindet Deloitte herausragende Kompetenz mit erstklassigen Leistungen und steht Kunden so bei der Bewältigung ihrer komplexen unternehmerischen Herausforderungen zur Seite. „To be the Standard of Excellence“ – für rund 182.000 Mitarbeiter von Deloitte ist dies gemeinsame Vision und individueller Anspruch zugleich.

Deloitte bezieht sich auf Deloitte Touche Tohmatsu Limited, eine „private company limited by guarantee“ (Gesellschaft mit beschränkter Haftung nach britischem Recht), und/oder ihr Netzwerk von Mitgliedsunternehmen. Jedes dieser Mitgliedsunternehmen ist rechtlich selbstständig und unabhängig. Eine detaillierte Beschreibung der rechtlichen Struktur von Deloitte Touche Tohmatsu Limited und ihrer Mitgliedsunternehmen finden Sie auf www.deloitte.com/de/ueberUns.

© 2012 Deloitte & Touche GmbH Wirtschaftsprüfungsgesellschaft

Stand 01/2012

