

# ifrs-forum

Aktuelle Informationen  
von Ihren IFRS-Experten

Nr. 4 · Dezember 2003

## **I. Sind Ihre IT-Systeme den Anforderungen nach IFRS gewachsen?**

### **1. Systemanforderungen bei der Umsetzung von IFRS**

In der heutigen globalisierten Wirtschaft müssen die Unternehmen einem immer größer werdenden Umfang von Gesetzen und Richtlinien gerecht werden: von Basel II über IFRS bis hin zum Sarbanes-Oxley Act. Der Ruf nach größerer Kompatibilität, Transparenz und Sichtbarkeit wird immer lauter. Den gestiegenen Anforderungen gerecht zu werden ist angesichts immer größerer Datenmengen und komplexerer Strukturen schwierig und erfordert ein hohes Maß an Flexibilität, dem viele Finanz- und Reportingsysteme nicht gewachsen sind. Einige Firmen nutzen für jeden einzelnen Geschäftsprozess unterschiedliche Systeme, was eine effiziente Umsetzung von IFRS erschwert.

### **2. Koexistenz verschiedener Systeme**

Die Vielzahl verschiedener Systeme bereitet Schwierigkeiten bei der Datenerhebung und Informationsverarbeitung. Dies betrifft insbesondere Firmen, die in jüngster Zeit auf Grund von Unternehmenskäufen schnell gewachsen sind oder die sogar noch punktuell mit manuellen Systemen arbeiten. Häufig wird für Back-Office-Funktionen SAP eingesetzt in Ergänzung mit Excel für Reporting- und Konsolidierungszwecke. Um den veränderten Anforderungen gerecht zu werden und gerade auch zukünftige Änderungen nahtlos integrieren zu können, bietet der Markt immer mehr Business-Performance-Management-Systeme an.

### **3. Flexibilität der Systemumgebung**

Die Praxis zeigt deutlich, dass viele Firmen vom Umfang der Angabepflichten und von den zahlreichen Abweichungen zu nationalen Rechnungslegungsvorschriften überrascht sind. Darüber hinaus mangelt es den vorhandenen Systemen häufig an einer verlässlichen Kontrollumgebung sowie der Fähigkeit, die Daten hinreichend schnell zur Verfügung stellen zu können. Gemäß IFRS müssen die Daten nach Produkt- und Servicelinien sowie geographisch bestimmten Märkten aufbereitet werden, was häufig eine Modifikation der vorhandenen Organisationsstruktur erfordert (Stichwort: Segmentberichterstattung). Diesen organisatorischen und funktionalen Anforderungen müssen moderne Systemumgebungen gerecht werden, um eine höhere Effizienz des internen Reporting und eine bessere Abstimmung mit dem externen Reporting zu ermöglichen. Dadurch können Unternehmen sowohl internen als auch externen Adressaten gezielter und transparenter Informationen anbieten. Bei der Schaffung der Voraussetzungen für eine effiziente Umsetzung der IFRS kommt es vor allem auf interne Kompetenz an. Gerade darin liegen aber bei den Unternehmen momentan Mängel, wie eine neuere Umfrage unter europäischen Finanzvorständen ergab. Um diesem Mangel entgegenwirken

zu können, haben Systemanbieter zunächst Programme entwickelt, um das Bewusstsein ihrer Kunden für IFRS zu erhöhen. Darauf aufbauend begleiten Spezialisten konkrete Prozesse der Implementierung.

#### 4. **Umsetzung**

Die Hauptlast kommt dabei den börsennotierten Gesellschaften zu. Sie müssen zum einen intern für das entsprechende Know-how sorgen und zum anderen darauf achten, dass Aktionäre Unterschiede in der Darstellung und Bewertung von tatsächlichen Geschäftsveränderungen unterscheiden können. In diesem Zusammenhang kommt einer konzernweitlichen Berichterstattung erhöhte Bedeutung zu. Diese Sichtweise wird durch jüngste Marktuntersuchungen unter Finanzvorständen unterstützt. Dabei wurde deutlich, dass 72% der Firmen, die IFRS bereits für die Konzernrechnungslegung einsetzen, es auch für interne Reportingzwecke nutzen. 60% derer, die es noch nicht umgesetzt haben, planen dies in den nächsten zwei Jahren. Indessen müssen auch die Unternehmen, die IFRS bereits umgesetzt haben weitergehen. Denn in der schnellen Umsetzung und Abstimmung der Finanz- und Reportingsysteme aufeinander liegt die Chance, die Organisationsstruktur auf künftige Anforderungen vorzubereiten.

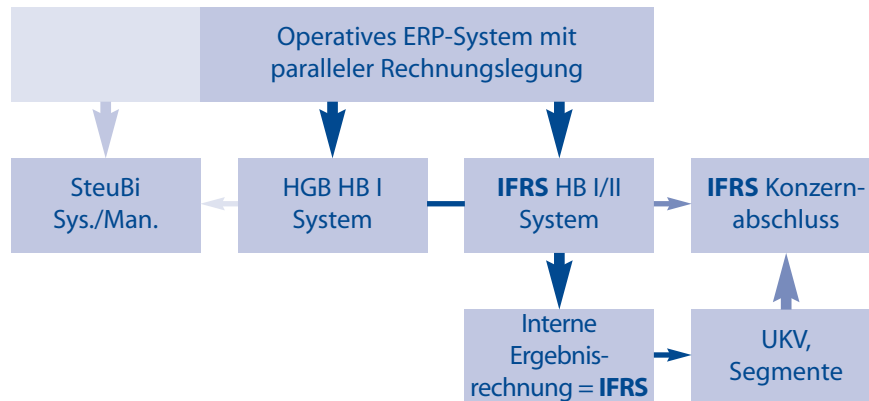
## II. **Praktische Aspekte der IFRS-Umstellung am Beispiel SAP R/3**

### 1. **Problematik**

Oft unterschätzt und in den Planungen der IFRS-Umstellung meist zunächst zurückgestellt werden die praktischen Aspekte einer zukünftigen Bilanzierung nach IFRS. Dabei kommt diesen Themen höchste Bedeutung zu – eine zu späte Adressierung kann das gesamte Projekt verzögern oder sogar gefährden und zu erheblichen Mehrkosten in der Folgezeit führen. Hier wird ein noch erhebliches Informationsdefizit deutlich, das es schnellstmöglich auszugleichen gilt. Geschäftsführung und Rechnungswesen sind gut beraten, sich frühzeitig neben der fachlichen Thematik auch mit den organisatorischen und EDV-technischen Aspekten auseinander zu setzen.

Komplex wird die Thematik durch die Anforderung der „parallelen“ Abbildung zweier Rechnungslegungsstandards. Denn auch wenn die Rechnungslegung nach IFRS die bisherige HGB-Berichterstattung zu externen Adressaten (bzw. zur Konzernobergesellschaft) ersetzt, bleibt nach der geltenden Rechtslage die Pflicht zur Erstellung HGB-konformer (Einzel-)Abschlüsse weiterhin bestehen und müssen die Wertansätze nach HGB ebenfalls im System abgebildet werden.

In diesem Beitrag wird auf die Einführung einer parallelen Bewertung am Beispiel der Software R/3 des Marktführers SAP eingegangen. Viele der genannten Punkte treffen so oder so ähnlich auch auf andere IT-Systeme zu.



**Abb. 1: Grundaufbau eines Systems mit paralleler Rechnungslegung**

Folgende Fragen stehen bei der EDV-technischen Darstellung einer parallelen Bilanzierung im Vordergrund:

- Wie sollen HGB und IFRS parallel nebeneinander im System abgebildet werden? Welche Funktionalitäten stehen dafür zur Verfügung, was sind deren Vor- und Nachteile?
- Gibt es die vollwertige Parallelität zweier Bilanzierungen? Was bedeutet es, wenn keine vollkommene Parallelität möglich ist?
- Auf welche Probleme stößt man in den verschiedenen Modulen eines integrierten Systems? Sind diese lösbar und wenn, mit welchem Aufwand und welchen Einschränkungen?
- Welche Auswirkungen hat die Systemumstellung auf das Unternehmen?
- Welcher Zeitrahmen muss für die Änderung des Systems einkalkuliert werden?

## 2. Die Festlegung der führenden und der alternativen Rechnungslegung

### a) Keine vollkommene Parallelität

Um es vorweg zu nehmen: Auch SAP R/3 unterstützt nicht die vollwertige parallele Abbildung zweier Rechnungslegungsstandards. Es ist eine führende Bewertung festzulegen, in der zunächst alle Geschäftsvorfälle abgebildet werden. Nur sie ermöglicht die vollständig durchgängige Abstimmbarkeit innerhalb des Systems (Integration) und bestimmt beispielsweise:

- mit welchen Werten Warenbewegungen abgebildet werden (basieren die Standardpreise der unfertigen und fertigen Erzeugnisse auf HGB oder IFRS?)
- auf welchen Werten die Ist-Kalkulationen und Ist-Tarife im Controlling basieren
- welche Abschreibungen in die Kostenrechnung durchgebucht werden

Mit der Festlegung der führenden Bewertung wird somit bestimmt, welche Werte operativ jederzeit zur Verfügung stehen. Die Festlegung geschieht dabei nicht zentral, sondern ergibt sich aus den Einstellungen der verschiedenen Module und den dadurch letztlich durchgängig geführten Wertansätzen.

Die Erfassung der Bewertung nach der alternativen Rechnungslegung geschieht zu im Einzelnen festzulegenden Zeitpunkten. Für die alternative Rechnungslegung steht jedoch nicht – zumindest nicht systemweit durchgängig und praktisch realisierbar – die uneingeschränkt gleiche Funktionalität wie für die führende Bewertung zur Verfügung (z.B. die parallele innerbetriebliche Leistungsverrechnung). Für einen Abschluss in der alternativen Rechnungslegung sind Mehrarbeiten und Einschränkungen unvermeidlich.

## **b) Bestimmung der führenden Bewertung**

An welchen Kriterien soll die Entscheidung der führenden Bewertung festgemacht werden? Sicherlich an der internen Steuerung des Unternehmens und den externen Berichterstattungserfordernissen an die Konzernmutter, an Aktionäre sowie Drittinteressenten. Idealerweise stehen interne Steuerung und externe Berichterstattung im Einklang (und basieren auf IFRS). Falls dies nicht der Fall ist, sollte die Zusammenführung ernsthaft erwogen werden. Nicht nur aus Effizienzgründen wird die monatliche Berichterstattung die führende Bewertung bestimmen. Die Mehrarbeit für die alternative Rechnungslegung (Abschluss nach lokalem Recht) hält sich dann auf Grund der reduzierten Frequenz (i.d.R. jährlich) in Grenzen. Entspricht die führende Rechnungslegung nicht der monatlichen Berichterstattung, sind Mehrarbeiten monatlich notwendig.

In der Praxis startet man nun aber nicht auf der „grünen Wiese“. Ein System ist bereits vorhanden und besitzt als führende Bewertung den lokalen Ansatz. Ist dadurch die Abbildung von IFRS nur als alternative Bewertung möglich? Nicht zwingend. Auch in einem produktiven System ist ein Wechsel der führenden Bewertung möglich. Die damit verbundenen Tätigkeiten (z.B. Kontenplanumstellung, Änderung der Kontenfindungen etc.) sind jedoch umfangreich und können bislang oft nur mit Hilfe des Softwareanbieters, hier: SAP AG, durchgeführt werden.

Erheblich sind die Auswirkungen der IFRS-Umstellung für Konzerne. Bei diesen bestehen in der Regel in allen Ländern Systeme, deren führende Bewertung jeweils die lokale Rechnungslegungsvorschrift abbildet. Sind die Systeme heterogen, ist der Umstellungs- und Pflegeaufwand mit der Anzahl an verschiedenen Systemen zu multiplizieren. Es kann daher unter Umständen vorteilhafter und kostengünstiger sein, auf ein neues, global einheitliches System überzugehen, dessen führende Rechnungslegungsvorschrift die des Konzerns ist. Eine enge Abstimmung mit den IT-strategischen Zielen des Konzerns ist deshalb bereits in den Anfängen des Projektes unvermeidlich.

## **3. Möglichkeiten zur Abbildung der parallelen Rechnungslegung**

### **a) Drei Alternativen in SAP R/3**

SAP R/3 bietet drei Möglichkeiten zur Abbildung der parallelen Rechnungslegung:

1. Die Abbildung im Hauptbuch mit zusätzlichen bzw. alternativen Konten für eine zweite Rechnungslegung („Kontenlösung“)

2. Das Führen eines zweiten Buches für die alternative Rechnungslegung mit Hilfe der Funktionalität „Spezielle Ledger“

3. Die Abbildung der alternativen Rechnungslegung in einem zusätzlichen Buchungskreis

Die Entscheidung für eine der drei Alternativen hat erhebliche Auswirkungen auf die weitere Vorgehensweise und die Unterstützung der parallelen Rechnungslegung durch das System. Folgende Kriterien sind maßgeblich für die Auswahl:

- Unterstützt die Lösung die Integration des Systems, also die Fähigkeit der Software, betriebswirtschaftliche Vorgänge aus anderen Modulen (Materialwirtschaft, Produktion, Vertrieb etc.) automatisch durch Buchungen in der Finanzbuchhaltung und Kostenrechnung abzubilden (der Vorteil von integrierten Systemen wie SAP schlechthin)?
- Ist die Lösung einfach zu implementieren?
- Ist die Lösung leicht verständlich für den Anwender? Sind entsprechende Funktionalitäten für die tägliche Arbeit bereits im Standard vorhanden?
- Genügt die Lösung den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung?

Bei genauerer Betrachtung fallen die Alternativen „Spezielle Ledger“ und „zusätzlicher Buchungskreis“ für die meisten Unternehmen schnell durch das Auswahlraster. Beide gewährleisten nicht die volle Integration, insbesondere nicht die i.d.R. unverzichtbare Integration von Finanzbuchhaltung und Kostenrechnung.

Beim Lösungsansatz „Spezielle Ledger“ sprechen zudem noch mangelnde Standardauswertungen, ein teilweise umständliches Handling für den Anwender sowie ernsthafte Fragen zur GoB-Fähigkeit der Lösung gegen die Einführung. So sind z.B. einseitige Buchungen mit Standardtransaktionen möglich. Auch eine Konten- und Journalschreibung existiert in der gesetzlich oft geforderten Form nicht.

Die Lösung „zusätzlicher Buchungskreis“, bei der die Bewertungsunterschiede in einem zweiten Buchungskreis abgebildet werden, disqualifiziert sich dagegen für die meisten Anwender schon dadurch, dass sie mit Ausnahme der Anlagenbuchhaltung durch kein Modul mit Standardfunktionalitäten unterstützt wird. Die Nutzung bedeutet somit entweder die nahezu vollständige manuelle Erfassung aller Bewertungsunterschiede oder einen sehr umfangreichen Programmieraufwand mit späteren Folgekosten (z.B. beim Release-Wechsel).

## **b) Die „Kontenlösung“**

Best Practice und auch die Empfehlung der SAP AG ist somit die Lösung durch zusätzliche Konten im Hauptbuch. Gegen diese Alternative spricht ggf. nur, dass der Kontenplan eventuell stark erweitert wird. Nur wer darin ernsthafte Schwierigkeiten sieht, sollte sich mit einem der anderen Ansätze intensiver beschäftigen.

Bei der Kontenlösung existieren drei Hauptbuchkontenkreise. Ein Kreis bildet diejenigen Konten ab, die ausschließlich in den Abschluss nach lokalem Recht fließen. Der zweite Kreis umfasst die aus-

schließlich in den Abschluss nach IFRS einfließenden Konten. Der dritte Kontenkreis besteht aus denjenigen Konten, die in beide Abschlüsse einzubeziehen sind. Der jeweilige Abschluss wird somit immer aus zwei Kontenkreisen gebildet: aus den gemeinsamen Konten und den Konten der jeweiligen Rechnungslegung.

Die Kontenkreise sind strikt voneinander zu trennen. Buchungen zwischen den Kreisen dürfen nicht stattfinden. Die Ergebnisvorträge der GuV-Konten erfordern unterschiedliche Erfolgsvortragskonten. Diese Anforderungen können jedoch durch SAP-Funktionalitäten unterstützt werden, wodurch die Lösung in der praktischen Arbeit sicher wird.

### c) Vollständige Buchungen versus „Delta“-Buchungen

Da häufig von Bewertungsunterschieden gesprochen wird, ist der erste Gedanke meist, die Bewertungsunterschiede als „Delta“ zur führenden Bewertung zu erfassen. Der Abschluss der alternativen Bewertung ergibt sich dann durch die Hinzuziehung der Konten der alternativen Rechnungslegung zum Abschluss der führenden Bewertung.

Bei näherer Betrachtung offenbaren sich jedoch die Schwächen dieser Methode. Um einen in der Bewertung abweichenden Geschäftsvorfall zu betrachten, müssen zwei Teilbeträge auf verschiedenen Konten gemeinsam betrachtet werden. Dies ist wenig transparent und effizient. Die bessere Lösung ist, jeden Geschäftsvorfall mit den unterschiedlichen vollständigen Beträgen auf den Konten in beiden Rechnungslegungen zu erfassen. Die Konten der führenden Bewertung werden dann durch die Konten der alternativen Rechnungslegung nicht ergänzt, sondern substituiert. Da die meisten Buchungen ohnehin maschinell vorgenommen werden, wird der verbleibende manuelle Mehraufwand durch die Vorteile mehr als ausgeglichen.



**Abb. 2: Die Kontenkreislösung mit substituierenden Konten**

## 4. Zusammenfassung

Aus den obigen Ausführungen wird deutlich, dass ein allgemein gültiger, bester Lösungsweg nicht existiert. Jedes Unternehmen ist gefordert, die eigene Situation zu evaluieren, die Vor- und Nachteile sowie Nutzen und Kosten der Lösungsalternativen gegeneinander abzuwiegen und die für die individuelle Situation am besten geeignete Lösung zu finden.

Für weitere Fragen steht Ihnen Joachim Beineke, Management-Beratung, unter Tel (02 11) 87 72-3570 oder [jbeineke@deloitte.de](mailto:jbeineke@deloitte.de) gerne zur Verfügung.

### III. Neues vom IASB

#### 1. Business Combinations Phase II

In Phase II des Business Combinations Projekts liegt der Schwerpunkt des IASB auf der Klärung von Bilanzierungsfragen zu folgenden Themengebieten:

- **Bilanzierung von Unternehmenskäufen nach der Erwerbsmethode (als Gemeinschaftsprojekt mit dem US Financial Accounting Standards Board „FASB“):**
  - Minderheitsbeteiligungen
  - Sukzessiver Erwerb von Unternehmensanteilen
  - Bewertung der Gegenleistung des Unternehmenskaufs
  - Bewertung der erworbenen Vermögensgegenstände
- **Bilanzierungsvorschriften für Business Combinations in Form von Joint Ventures**
- **In Phase I nicht behandelte Themen:**
  - Business Combinations von Unternehmen unter gemeinsamer Beherrschung
  - Business Combinations von Gesellschaften auf Gegenseitigkeit
  - Business Combinations von Unternehmenszusammenschlüssen zu Bilanzierungszwecken ohne Beteiligungsinteresse

Bezüglich der Bilanzierung von Unternehmenskäufen hat das IASB sein grundsätzliches Einverständnis gegeben, dass folgende Grundsätze als Basis der Erwerbsmethode gelten sollen:

- Die Erwerbsmethode beruht auf der Annahme eines Austauschs gleichwertiger Vermögenswerte beim Unternehmenskauf.
- Der vom Käufer zu bilanzierende Wert kann auf Basis des Fair Value der gezahlten Gegenleistung oder auf der Grundlage des Fair Value der erworbenen Vermögensgegenstände ermittelt werden.
- Entspricht der Kaufpreis dem Fair Value des Unternehmens, so ist dieser auf die erworbenen Vermögensgegenstände und die übernommenen Verbindlichkeiten umzulegen.
- War der Kaufpreis höher als der Wert der erworbenen Vermögensgegenstände, so stellt dieser übersteigende Betrag den zu bilanzierenden Goodwill dar.
- War der Kaufpreis niedriger als der Wert der erworbenen Vermögensgegenstände, so ist dieser abweichende Betrag in der GuV als Ertrag auszuweisen.

Zu einigen ausgewählten Aspekten wird nachfolgend ein kurzer Überblick über den vorläufigen Diskussionsstand des IASB in der Phase II des Business Combinations Projekts gegeben.

Allgemein ist festzustellen, dass auf Grund der Zusammenarbeit mit dem FASB eine an US GAAP orientierte Lösung der einzelnen Probleme durch das IASB angestrebt wird.

## 2. **Überblick: Diskussionsstand „Business Combinations“**

### **Eventualforderungen und -verbindlichkeiten:**

Die Diskussion über die Definition sowie die Bewertung von Eventualforderungen und -verbindlichkeiten ist noch nicht abgeschlossen (die Definition der Eventualverbindlichkeiten soll sich aber an den Regeln des FASB orientieren).

Grundsätzlich findet aber auch in diesem Bereich eine Fair Value-Bewertung statt.

### **Ermittlung des Fair Value:**

Einigkeit besteht darüber, dass die erworbenen Vermögensgegenstände sowie Verbindlichkeiten grundsätzlich nach der Fair Value-Methode zu bewerten sind. Für die Ermittlung des Fair Value werden folgende Kriterien in hierarchischer Reihenfolge in Betracht gezogen:

1. Beobachtbarer Marktwert für identische Vermögenswerte als Fair Value
2. Beobachtbare Marktwerte für vergleichbare oder ähnliche Vermögenswerte als anzupassende Basis für den Fair Value
3. Ermittlung des Fair Value durch Schätzungen auf der Grundlage marktorientierter Annahmen

Die Diskussion über die einzelnen Kriterien durch das IASB ist noch nicht abgeschlossen.

### **Bewertung von Anteilspapieren:**

Das IASB hat sich darauf geeinigt, dass ausschlaggebendes Datum für die Bewertung der in die Business Combination eingebrachten Anteilspapiere das Erwerbsdatum sein soll (das Erwerbsdatum gilt als das Datum, zu dem die Kontrolle über das/die anderen Unternehmen erlangt wird).

### **Bewertung von latenten Steuern und Pensionsverpflichtungen:**

Die Bewertung soll nicht zum Fair Value erfolgen, andere Bewertungsmethoden werden diskutiert.

### **Bewertung von Vorratsvermögen:**

Das Vorratsvermögen soll auf der Grundlage marktorientierter Annahmen unter Einbeziehung beobachtbarer Marktpreise, kalkulierter Fertigstellungskosten, geschätzter Gewinnmarge und Verkaufskosten bewertet werden.

## **Latente Steuern:**

Der Goodwill soll nicht durch die nachträgliche Realisierung von Erträgen aus latenten Steuern verringert werden. Stattdessen soll der Käufer die latenten Steuern aktivieren und zugleich einen Ertrag aus latenten Steuern in der GuV verbuchen.

## **Kontrolle über ein Unternehmen ohne Anteilskauf:**

Ein Unternehmen kann innerhalb einer Business Combination die Kontrolle über ein anderes Unternehmen auch ohne die Übernahme bzw. den Kauf von Anteilen an diesem Unternehmen auf anderem Wege erlangen und auch wieder ohne Anteilsverkauf verlieren. Das IASB hat beschlossen, diese anderen Vorgehensweisen so zu bilanzieren, als wären Anteile erworben oder veräußert worden.

### **3. Überblick: Diskussionsstand „Minderheitsbeteiligungen“**

#### **Goodwill bei Minderheitsbeteiligungen:**

Wird eine Beteiligung von weniger als 100% erworben, so soll der Goodwill anteilig sowohl bei dem Erwerber, als auch bei dem Minderheitsgesellschafter jeweils im Verhältnis ihrer Beteiligung realisiert werden. Diese „full goodwill method“ wird im IASB während der Phase II des Business Combinations Projekts zunächst beibehalten, ist aber umstritten und wird daher noch diskutiert.

#### **Verluste der Minderheitsbeteiligung:**

Das IASB hat entschieden, dass die Verluste der Beteiligungsgesellschaft grundsätzlich anteilig nach ihrer jeweiligen Beteiligung auf den Mehrheits- bzw. Minderheitsgesellschafter aufgeteilt werden sollen.

Weiterhin hat das IASB beschlossen, im Rahmen des Projekts Business Combinations Phase II zwei Arbeitspapiere herauszugeben, welche sich mit den Themengebieten Business Combinations sowie Minderheitsbeteiligungen auseinandersetzen werden.

Nach den Planungen des IASB sollen die neuen Standards zu Business Combinations und Minderheitsbeteiligungen zum 01.01.2004 in Kraft treten. Die Regelungen der Standards können aber optional auch schon vorher angewendet werden.

### **4. Übernahme der IAS durch die Europäische Kommission**

Die Europäische Kommission hat am 29.09.2003 sämtliche IAS und Interpretationen des SIC mit Ausnahme der IAS 32 und 39 sowie der hierzu ergangenen Interpretationen SIC 5, 16 und 17 anerkannt. Der Beschluss wurde am 13.10.2003 im Amtsblatt der Europäischen Union veröffentlicht (L261/1). Der Kommissionsentscheidung sind die anerkannten 31 International Accounting Standards und 29 Interpretationen des SIC in autorisierter Übersetzung beigefügt.

## **IV. Neues vom IFRIC**

### **Interpretationsentwurf D2**

#### **Bilanzielle Behandlung von Entsorgungs-, Rekultivierungs- und ähnlichen Verpflichtungen**

##### **1. Einleitung**

Für viele Unternehmen ergibt sich die Notwendigkeit, Kosten der Entsorgung und Rekultivierung bilanziell zu berücksichtigen. Die bilanzielle Abbildung ist zum einen in IAS 16 sowie in IAS 37 geregelt. Der Interpretationsentwurf D2 des IFRIC beschäftigt sich mit der Frage, wie Effekte aus der Veränderung der Zahlungsströme (Höhe der Verpflichtung, Zeitraum) und des Zinssatzes bilanziell abzubilden sind.

##### **2. Hintergrund**

Gemäß IAS 16 sind Vermögenswerte des Anlagevermögens zu Anschaffungs- oder Herstellungskosten zu aktivieren, die notwendig sind, den Vermögenswert in einen betriebsbereiten Zustand über die gesamte Nutzungsdauer hinweg zu versetzen. Dies schließt Entsorgungsverpflichtungen insofern mit ein, als dafür eine Rückstellung gemäß IAS 37 gebildet werden muss. Die Rückstellung ist mit dem nach bestmöglicher Schätzung ermittelten Betrag der Verpflichtung zum Bilanzstichtag zu bewerten und auf Grund ihrer Langfristigkeit mit dem Marktzins zu diskontieren.

##### **3. Folgebewertung**

Anschließend werden sowohl die Anschaffungs- und Herstellungskosten über die Nutzungsdauer abgeschrieben als auch die Rückstellung aufgezinst und der Aufwand als Fremdkapitalkosten erfasst.

Es stellt sich die Frage, wie Änderungen der Parameter erfasst werden sollen. Der veröffentlichte Interpretationsentwurf D2 des IFRIC diskutiert verschiedene Varianten, um die Auswirkung von

1. Zahlungsstromänderungen (Höhe der Verpflichtung, Zeitraum) und

2. Veränderungen des Zinssatzes

auf die Entsorgungsverpflichtung darzustellen.

Im Ergebnis werden beide Effekte grundsätzlich gleich behandelt. Die Anpassungen sind zu jedem Bilanzstichtag vorzunehmen, da Rückstellungen grundsätzlich zum Fair Value zu bewerten sind.

Die Anpassung der Rückstellung soll

1. mit dem Anteil aktiviert (vom Buchwert abgezogen) werden, der dem zukünftigen Verbrauch des Vermögenswertes entspricht und

2. sofort in der Gewinn- und Verlustrechnung in Höhe des Anteils erfasst werden, der dem bereits abgeschriebenen Anteil des Vermögenswertes zuzuordnen ist.

Daraus ergibt sich, dass die Entsorgungsverpflichtung so bilanziert wird, als hätte das Unternehmen bereits im Zeitpunkt der erstmaligen Erfassung der Verpflichtung den sich aktuell ergebenden Betrag gekannt.

#### 4. Lösungsvorschläge gemäß IDW und US GAAP

Das IDW schlägt zur Behandlung der Änderungen des Abzinsungsfaktors wahlweise eine sofortige erfolgswirksame Erfassung oder alternativ eine Aktivierung mit anschließender Abschreibung über die Restnutzungsdauer vor. Zahlungsstromänderungen werden als eine Schätzungsänderung betrachtet und sind deshalb zu aktivieren und über die Restnutzungsdauer abzuschreiben.

Nach SFAS 143 führen nur Zahlungsstromänderungen zu einer Anpassung der Rückstellung. Grundsätzlich werden diese Zahlungsstromänderungen prospektiv angepasst und im Zeitpunkt der Buchung erfolgsneutral erfasst.

## V. Agenda des IASB

Während des ersten Quartals 2003 hat das IASB kein Diskussionspapier oder neuen Standard erlassen. Im zweiten Quartal 2003 hat das IASB den IFRS 1 „Erstmalige Anwendung der International Financial Reporting Standards“ herausgegeben. Es wurde kein neues Diskussionspapier veröffentlicht.

### Projektzeitplan des IASB für 2003/2004:

#### Entwürfe:

■ Business Combinations Phase II – Application of the Purchase Method	4. Quartal 2003
■ Minority Interest	4. Quartal 2003
■ Extractive Industries: Exploration and Evaluation Activities	4. Quartal 2003
■ IAS 32 und IAS 39 Amendments	4. Quartal 2003
■ Income Statements (Reporting Performance)	Under review
■ Concepts: Revenue Recognition, Liabilities and Equity	1. Quartal 2004
■ Consolidation, Including Special Purpose Entities	2004
■ Activities of Financial Institutions: Disclosure and Presentation	3. Quartal 2004
■ Insurance Contracts Phase II	2004

#### Endgültige Standards:

■ Improvements Project	4. Quartal 2003
■ IAS 32 und IAS 39 Amendments	4. Quartal 2003/ 1. Quartal 2004
■ Share-based payment	1. Quartal 2004
■ Business Combinations (Phase I)	1. Quartal 2004
■ Insurance Contracts Phase I	1. Quartal 2004
■ Business Combinations Phase II – Application of the Purchase Method	2004

■ Minority Interest	2004
■ Concepts: Revenue Recognition, Liabilities and Equity	2004
■ Convergence – Short-term Issues	2004
■ Convergence Issues – IFRS and US GAAP	2004
■ Extractive Industries: Exploration and Evaluation Activities	2004
■ Activities of Financial Institutions: Disclosure and Presentation	2004/2005

## Ansprechpartner

Für weitere Informationen stehen Ihnen folgende Ansprechpartner des IFRS Centre of Excellence gerne zur Verfügung:

<b>Berlin:</b>	Reinhard Scharpenberg (0 30) 2 54 68-104
<b>Düsseldorf:</b>	Adrian Crampton und Paul-Herbert Thiede (02 11) 87 72-2333 bzw. -2347
<b>Frankfurt:</b>	Andreas Barckow (0 69) 7 56 95-6520
<b>Hamburg:</b>	Jodi Gentilozzi (0 40) 3 20 80-4580
<b>Hannover:</b>	Dr. Frank Beine (05 11) 30 23-202
<b>München:</b>	Peter Götz (0 89) 2 90 36-8165

Redaktion: Adrian Crampton, Paul-Herbert Thiede

Diese Mandanteninformation enthält ausschließlich allgemeine Informationen, die nicht geeignet sind, den besonderen Umständen eines Einzelfalles gerecht zu werden. Sie hat nicht den Sinn, Grundlage für wirtschaftliche oder sonstige Entscheidungen jedweder Art zu sein. Sie stellt keine Beratung, Auskunft oder ein rechtsverbindliches Angebot dar und ist auch nicht geeignet, eine persönliche Beratung zu ersetzen. Sollte jemand Entscheidungen jedweder Art auf Inhalte dieser Broschüre oder Teile davon stützen, handelt dieser ausschließlich auf eigenes Risiko. Die Deloitte & Touche GmbH Wirtschaftsprüfungsgesellschaft übernimmt keinerlei Garantie oder Gewährleistung noch haftet sie in irgendeiner anderen Weise für den Inhalt dieser Mandanteninformation. Aus diesem Grunde empfehlen wir stets, eine persönliche Beratung einzuholen.