

# ifrs-forum

## Aktuelle Informationen von Ihren IFRS-Experten

### IASB veröffentlicht Ergebnisse des Improvements Project

Im Rahmen des Improvements Project hatte das IASB im Jahr 2002 zwei Entwürfe veröffentlicht, mit denen die insgesamt 14 Standards des bestehenden Regelwerks überarbeitet werden sollten. Am 17. bzw. 18.12.2003 wurden die folgenden geänderten Standards vom IASB verabschiedet:

- IAS 1 Darstellung des Abschlusses
- IAS 2 Vorräte
- IAS 8 Periodenergebnis, grundlegende Fehler und Änderungen von Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden
- IAS 10 Ereignisse nach dem Bilanzstichtag
- IAS 16 Sachanlagen
- IAS 17 Leasingverhältnisse
- IAS 21 Auswirkungen von Änderungen der Wechselkurse
- IAS 24 Angaben über die Beziehungen zu nahe stehenden Unternehmen und Personen
- IAS 27 Konzernabschlüsse und Bilanzierung von Anteilen an Tochterunternehmen
- IAS 28 Bilanzierung von Anteilen an assoziierten Unternehmen
- IAS 31 Rechnungslegung über Anteile an Joint Ventures
- IAS 33 Ergebnis je Aktie
- IAS 40 Als Finanzinstrumente gehaltene Immobilien

IAS 15 wurde ersatzlos aufgehoben.

Die Vorschriften der geänderten Standards treten für Abschlüsse in Kraft, deren Berichtszeiträume am oder nach dem 01.01.2005 beginnen, eine frühere Anwendung wird allerdings empfohlen. Wenn die frühere Anwendung Auswirkungen auf den Jahresabschluss hat, so ist dies im Anhang anzugeben.

Die in den Standards vorgenommenen Änderungen spiegeln hierbei im Wesentlichen die generellen Motive und Zielsetzungen des Improvements Project wider. Diese liegen in der Verminderung bzw. Beseitigung von Wahlrechten, Wiederholungen und Widersprüchen in den bisherigen Standards. Weitere Verbesserungen sollen unter anderem durch die Überarbeitung und Neueinfügung von Definitionen, Klarstellungen und Präzisierungen sowie das teilweise „Verschieben“ von Regelungen – einzelne bisher in IAS 1 enthaltene Regelungen sind jetzt beispielsweise in IAS 8 enthalten und umgekehrt – erreicht werden, wobei die „Basis of Conclusions“ sowie der „Implementation Guidance“ mit in die Standards aufgenommen werden. Eine weitere Verbesserung der Transparenz in der Normenstruktur der IAS/IFRS – und hiermit verbunden eine Erhöhung der Akzeptanz der IAS/IFRS – sollen durch die Integration der durch das SIC veröffentlichten Interpretationen in die Standards erreicht werden.



Folgende Interpretationen waren betroffen:

- SIC 1, SIC 2 und SIC 18 wurden in die Neufassung von IAS 8 aufgenommen.
- SIC 3 wurde in die Neufassung von IAS 28 aufgenommen.
- SIC 6 wurde zurückgezogen.
- SIC 11 war aufgrund der Streichung von IAS 21.21 zurückzuziehen.
- SIC 14 und SIC 23 wurden in die Neufassung von IAS 16 aufgenommen.
- SIC 19 und SIC 30 wurden in die Neufassung von IAS 21 aufgenommen.
- SIC 20 wurde aufgrund geänderter Regelungen in IAS 28 zurückgezogen.
- SIC 33 wurde aufgrund geänderter Regelungen in IAS 27 und IAS 28 zurückgezogen.
- SIC 24 wurde aufgrund geänderter Regelungen in IAS 33 zurückgezogen.

In der nachfolgenden Übersicht werden wesentliche Änderungen in den o.g. Standards den bisher geltenden Regelungen gegenübergestellt, wobei der Schwerpunkt auf die geänderten Standards gelegt wird. Insgesamt ist festzuhalten, dass die geänderten Regelungen im Einzelfall – z.B. als Folge der Abschaffung der LIFO-Methode – durchaus wesentliche Auswirkungen auf die Jahresabschlüsse von IFRS-Anwendern haben dürften.

## Vergleichende Darstellung wesentlicher Änderungen

### IAS 1 Darstellung des Abschlusses

#### Bisherige Regelungen (Auszüge)

Entsprechend der Geschäftstätigkeit des Unternehmens war zu bestimmen, ob die Bilanz nach Fristen gegliedert werden sollte. War dies nicht der Fall, so hatte eine Gliederung nach der Liquidität zu erfolgen.

Die Klassifizierung der Schulden als lang- oder kurzfristig war bisher ausgehend von der ursprünglichen Laufzeit zu bestimmen.

In der GuV war das Ergebnis der betrieblichen Tätigkeit auszuweisen. Zudem war bei Vorliegen der entsprechenden Voraussetzungen ein außerordentliches Ergebnis auszuweisen.

#### Zukünftige Regelungen (Auszüge)

Die Bilanz ist grundsätzlich nach Fristen zu gliedern, es sei denn, eine Darstellung nach der Liquidität stellt dem Bilanzleser relevantere und verlässlichere Informationen zur Verfügung. In diesem Fall sind alle Vermögenswerte und Schulden entsprechend ihrer Liquidität darzustellen. Als Finanzinstrumente gehaltene Immobilien (IAS 40) sowie biologische Vermögenswerte (IAS 41) sind zukünftig zusätzlich gesondert in der Bilanz auszuweisen.

Für die Klassifizierung der Schulden als lang- oder kurzfristig ist nunmehr die Restlaufzeit ausschlaggebend. Generell ist ein Vermögensgegenstand oder eine Schuld als kurzfristig zu klassifizieren, wenn die Realisierung innerhalb einer Restlaufzeit von maximal zwölf Monaten oder innerhalb des regulären Geschäftszyklus des Unternehmens erfolgt oder der Vermögensgegenstand bzw. die Schuld zu Handelszwecken gehalten wird oder es sich um Zahlungsmittel bzw. Zahlungsmitteläquivalente handelt, deren Verwendung keiner Beschränkung unterliegt (bei Vermögensgegenständen).

Der Ausweis des Ergebnisses der betrieblichen Tätigkeit in der GuV entfällt mangels einer eigenen Definition, d.h. es dürfen keine Ertrags- oder Aufwandsposten, die nicht aus der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit des Unternehmens resultieren, mehr dargestellt werden. Hieraus ergibt sich auch, dass der Ausweis eines außerordentlichen Ergebnisses grundsätzlich untersagt ist. Allerdings ist das Vorsteuerergebnis im Zusammenhang mit der Einstellung von Geschäftsbereichen gesondert auszuweisen.

Im Anhang sind zukunftsbezogene Schlüsselannahmen darzustellen, welche einen wesentlichen Einfluss auf die Anpassung der Vermögenswerte und Schulden des Unternehmens in dem folgenden Jahr haben werden. Zudem sind die Bilanzierungsmethoden mit wesentlichem Einfluss auf die im Jahresabschluss gezeigten Posten anzugeben. Schließlich sind umfangreiche Anhangangaben für den äußerst seltenen Fall vorgesehen, dass das Management zu dem Ergebnis gelangt, die Befolgung eines IFRS/IFRIC würde zu einem Konflikt mit den im Rahmenwerk enthaltenen Zielen führen. Weitere Änderungen haben sich im Hinblick auf das Erfordernis eines separaten Ausweises der auf Minderheiten entfallenden Ergebnisanteile innerhalb der GuV sowie des Eigenkapitals und im Hinblick auf die Angaben zur Anwendung neuer IFRS und IFRIC ergeben.

## IAS 2 Vorräte

### Bisherige Regelungen (Auszüge)

Im Rahmen der Kalkulation der AK der Vorräte gab es bisher ein Wahlrecht zur Aktivierung bestimmter erheblicher Währungsverluste.

Im Rahmen der Bewertung der Vorräte waren bisher die FIFO- sowie die LIFO-Methode zulässig. Die FIFO-Methode wurde dabei als Benchmark-Methode, die LIFO-Methode als alternativ zulässige Methode definiert.

### Zukünftige Regelungen (Auszüge)

Das Wahlrecht zur Aktivierung von Fremdwährungsdifferenzen bei der Kalkulation der AK wurde gestrichen.

Die Anwendung des LIFO-Verfahrens ist zukünftig untersagt; es ist somit nur noch die FIFO-Methode bzw. die Durchschnittsmethode anwendbar.

Im Anhang ist der Wert der zum „Fair Value“ abzüglich Veräußerungskosten aktivierten Vorräte anzugeben. Zudem ist jede ergebniswirksam erfasste Abwertung des Vorratsbestands im Anhang anzugeben. Andererseits entfallen einige Anhangangaben. Dies betrifft zum Beispiel die Angabe der insgesamt zum „Net Realizable Value“ bewerteten Vorräte.

## IAS 8 Rechnungslegungsgrundsätze, Schätzungen und Fehler

### Bisherige Regelungen (Auszüge)

Bisher wurden zwischen grundlegenden und anderen (wesentlichen) Fehlern unterschieden.

Bei der Änderung von Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden konnten die Benchmark-Methode oder die alternativ zulässige Methode zur Anwendung kommen. Im Rahmen der Benchmark-Methode erfolgte eine rückwirkende Verrechnung der Änderungen mit den „Retained Earnings“, d.h. eine erfolgsneutrale Anpassung der Eröffnungsbilanz-/Vorjahreswerte (inkl. GuV) und der Gewinnrücklagen. Bei der alternativ zulässigen Methode waren die aus der Änderung der Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden resultierenden Änderungen im Periodenergebnis zu erfassen, die Eröffnungsbilanzwerte blieben unverändert. Änderungen waren grundsätzlich retrospektiv durchzuführen, es sei denn, die erforderlichen Änderungen konnten nicht vernünftig bestimmt werden – in diesem Fall war eine prospektive Änderung vorzunehmen. Spezialregelungen existierten für den Fall, dass die Änderungen wiederum Folge eines neuen Standards waren und in diesem Standard spezielle Übergangsvorschriften enthalten waren.

Freiwillige Änderungen von Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden waren auch aufgrund der Änderung von nationalen Gesetzen bzw. der Vorgaben nationaler Standardsetter zulässig.

## **Zukünftige Regelungen (Auszüge)**

Es wird eine Hierarchie von zu beachtenden Regelungen in der Reihenfolge Standards, Interpretationen, Anhänge und Einführungshinweise bei der Festlegung von Rechnungslegungsmethoden eingeführt.

Die Unterscheidung zwischen grundlegenden und anderen (wesentlichen) Fehlern wird aufgehoben.

Die alternativ zulässige Methode steht nicht mehr zur Verfügung. Hieraus folgt, dass eine erfolgswirksame Erfassung der Änderungen nicht mehr zulässig ist. Stattdessen ist immer eine rückwirkende Verrechnung der Änderungen mit den „Retained Earnings“, d.h. eine erfolgsneutrale Anpassung der Eröffnungsbilanz-/Vorjahreswerte (inkl. GuV) und der Gewinnrücklagen (soweit die Änderungen bestimmbar sind) vorzunehmen. Änderungen sind grundsätzlich retrospektiv durchzuführen, die Möglichkeit einer prospektiven Anpassung ist nicht mehr gegeben. Spezialregelungen existieren weiterhin für den Fall, dass die Änderungen wiederum Folge eines neuen Standards sind und in diesem Standard spezielle Übergangsvorschriften enthalten sind.

Freiwillige Änderungen von Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden sind nur noch zulässig, wenn diese zu einem besseren oder verlässlicheren Einblick in die VFE-Lage des Unternehmens führen. Für diesen Fall sind zusätzliche Angabepflichten im Anhang vorgesehen (z.B. Angabe der Gründe für die freiwillige Änderung der Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden sowie Angabe von Vergleichszahlen für Vorjahre).

Angaben sind auch für den Fall vorgesehen, dass ein bereits verabschiedeter, aber noch nicht in Kraft getretener Standard nicht angewandt wird. Hier soll das voraussichtliche Datum der erstmaligen Anwendung angegeben werden. Zudem soll eine Abschätzung erfolgen, wie sich die Änderungen auf die VFE-Lage auswirken (soweit diese bekannt sind oder vernünftig geschätzt werden können).

## **IAS 10 Ereignisse nach dem Bilanzstichtag**

### **Zukünftige Regelungen (Auszüge)**

Es wird klargestellt, dass Dividenden, deren Ausschüttung nach dem Bilanzstichtag, aber noch vor Freigabe des Abschlusses beschlossen werden, nicht als Schulden im Sinne einer gegenwärtigen Verpflichtung (IAS 37) zu erfassen sind. Es hat allerdings eine Angabe solcher Dividenden im Anhang zu erfolgen.

## **IAS 16 Sachanlagen**

### **Bisherige Regelungen (Auszüge)**

Zur Ermittlung des Restwerts wurde bisher nach der Benchmark-Methode (Bewertung des Restwerts bei Erwerb) und der alternativ zulässigen Methode (Restwertüberprüfung zu jedem Neubewertungszeitpunkt) unterschieden.

Es wurde zwischen dem Tausch von ähnlichen und unähnlichen Sachanlagen unterschieden. Im ersten Fall bestimmten sich die AK des erhaltenen Vermögensgegenstands nach dem „Fair Value“ des abgegebenen Vermögensgegenstands. Im zweiten Fall wurde der Realisationsprozess als noch nicht abgeschlossen angesehen; die AK des erhaltenen Vermögensgegenstands entsprachen dem Buchwert des abgegebenen Vermögensgegenstands.

Sachanlagen, die nicht mehr genutzt wurden und zur Veräußerung vorgesehen waren, wurden mit dem Buchwert angesetzt, den sie zum Zeitpunkt der Stilllegung hatten.

Die Angabe von Vorjahresvergleichszahlen im Anlagespiegel war nicht verpflichtend.

### Zukünftige Regelungen (Auszüge)

Es sind einige Präzisierungen und Verdeutlichungen vorgenommen worden. Diese betreffen im Wesentlichen die folgenden Bereiche:

- Anwendung des Standards auch auf Sachanlagen, die bei der Exploration und Gewinnung von Bodenschätzen und biologischen Vermögenswerten eingesetzt werden.
- Neubewertung von Sachanlagen: Eine Neubewertung von Sachanlagen kann bilanziell nur erfolgen, wenn der „Fair Value“ zuverlässig bestimmt werden kann. Methoden und wesentliche Annahmen, die für die Bestimmung der „Fair Values“ herangezogen wurden, sollen im Anhang angegeben werden.
- Komponentenansatz: Sobald Komponenten eines Vermögenswerts unterschiedliche Nutzungsdauern aufweisen, hat eine Aufteilung der AK/HK auf die wesentlichen Komponenten zu erfolgen; es ist dann eine individuelle Bewertung der Komponenten erforderlich.
- AK: Wie bisher sind AK alle direkt zurechenbaren Kosten, die anfallen, um den Vermögensgegenstand am vorgesehenen Standort in einen betriebsbereiten Zustand zu bringen. Hier werden klarstellend Beispiele genannt, die nicht zu den AK zählen (Produktneueinführungskosten, Verwaltungs- und andere allgemeine Gemeinkosten, Anlaufverluste, Kosten von Standortwechseln/Reorganisation). Demontage-, Abbau und Reaktivierungskosten zählen zu den Bestandteilen der AK/HK; die Bewertung erfolgt in Übereinstimmung mit IAS 37. Bei nachträglichen AK/HK ist die Ertragskraft des Vermögenswerts zu berücksichtigen.
- Zeitpunkt für den Abschreibungsbeginn ist das Vorliegen der Betriebsbereitschaft. Die Nutzungsdauer und die Abschreibungsmethode sind mindestens einmal jährlich zu überprüfen.
- Wertminderungen sind getrennt von Entschädigungen für Wertminderungen darzustellen.

Sofern der Restwert wesentlich ist, soll dieser bei Erwerb bewertet und an jedem folgenden Bilanzstichtag überprüft werden. Die Restwertschätzung basiert auf einem gegenwärtig zu erzielenden Veräußerungswert eines vergleichbaren Vermögensgegenstands, der das Ende seiner Nutzungsdauer erreicht hat und unter ähnlichen Bedingungen eingesetzt wurde. Veränderungen des Restwerts werden über zukünftige Abschreibungen erfasst.

Die Unterscheidung zwischen ähnlichen und unähnlichen Sachanlagen entfällt. Die AK des erhaltenen Vermögensgegenstands bestimmen sich nach dem „Fair Value“ des abgegebenen Vermögensgegenstands. Der „Fair Value“ des erhaltenen Vermögensgegenstands wird herangezogen, falls dieser aussagekräftiger ist.

Die Abschreibung wird nicht deshalb ausgesetzt, weil die Sachanlage vorübergehend ungenutzt ist oder zur Veräußerung vorgesehen ist.

Im Anlagespiegel müssen zu allen Angaben Vorjahresvergleichszahlen aufgeführt werden.

### IAS 17 Leasing

#### Bisherige Regelungen (Auszüge)

Im Hinblick auf die Abschlusskosten des Leasingvertrags gab es bisher ein Wahlrecht zwischen der Aktivierung mit anschließender Verteilung über die Vertragslaufzeit oder der sofortigen Erfassung im Periodenergebnis.

Leasingverhältnisse für bebaute Grundstücke waren als „Operating Lease“ oder „Finance Lease“ zu klassifizieren.

### **Zukünftige Regelungen (Auszüge)**

Vertragsabschlusskosten sind grundsätzlich zu aktivieren und über die Laufzeit des Leasingvertrags zu verteilen. Ausnahmeregelungen gibt es bei Herstellern und Händlern.

Bei der Klassifizierung von Leasingverträgen über Grundstücke und Gebäude hat eine getrennte Betrachtung von Grundstück und Gebäude zu erfolgen. Grundstücke sind i.d.R. als „Operating Lease“ zu klassifizieren (sofern das Grundstück eine unbestimmte Nutzungsdauer hat und das Eigentum nicht am Ende der Laufzeit des Leasingverhältnisses auf den Leasingnehmer übergeht), Gebäude je nach der Ausgestaltung des Vertrags als „Operating Lease“ oder „Finance Lease“. Die Mindestleasingzahlungen sind dabei im Verhältnis der „Fair Values“ auf Grundstück und Gebäude zu verteilen. Falls der Wert des Grundstücks unwesentlich ist, kann eine Aufteilung unterbleiben.

## **IAS 21 Auswirkungen von Änderungen der Wechselkurse**

### **Bisherige Regelungen (Auszüge)**

Nach einer alternativ zulässigen Methode konnten Umrechnungsdifferenzen unter bestimmten Umständen aktiviert werden.

Der im Rahmen des Erwerbs einer wirtschaftlich selbstständigen Teileinheit entstandene Goodwill sowie „Fair Value“-Anpassungen von Vermögensgegenständen und Schulden im Rahmen des Erwerbs konnten entweder zum Stichtagskurs oder zum historischen Wechselkurs umgerechnet werden.

### **Zukünftige Regelungen (Auszüge)**

Die alternativ zulässige Methode wurde gestrichen; die Aktivierung von Umrechnungsdifferenzen ist generell nicht erlaubt.

Das Wahlrecht wurde gestrichen; künftig ist ausschließlich die Umrechnung zum Stichtagskurs zulässig.

Es wurden die Begriffe „Functional Currency“ und „Presentation Currency“ eingeführt.

## **IAS 24 Angaben über Beziehungen zu nahe stehenden Unternehmen und Personen**

### **Bisherige Regelungen (Auszüge)**

Angaben über Geschäftsvorfälle zwischen nahe stehenden Unternehmen und Personen waren bisher im Abschluss von öffentlichen Unternehmen nicht erforderlich.

Bisher waren Angaben hinsichtlich der Preisgestaltung zwischen nahe stehenden Unternehmen erforderlich.

Bei Geschäften mit nahe stehenden Unternehmen und Personen waren Angaben bzgl. der Art der Beziehung sowie der Art der Geschäfte und ihrer Bestandteile (absoluter Betrag oder relative Größe der Geschäfte/der offenen Posten, Preisgestaltung) zu machen.

### **Zukünftige Regelungen (Auszüge)**

Die Definitionen für nahe stehende Unternehmen und Personen wurden differenziert und präzisiert.

Die Befreiung von den Angabepflichten für öffentliche Unternehmen bzgl. Geschäftsvorfällen zwischen nahe stehenden Unternehmen und Personen entfällt.

Die Erläuterungen zu den Methoden der Preisgestaltung sind entfallen.

Bei der Angabe der Bestandteile der Geschäfte sind relative Größen nicht mehr ausreichend, es sind vielmehr absolute Größen anzugeben. Zudem wurden die Angabepflichten ausgedehnt, es sind nunmehr z.B. auch Angaben über die Konditionen (Fristen, Zinsen etc.), Garantien, Wertberichtigungen und Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten im Zusammenhang mit den Geschäften erforderlich.

Es hat eine detaillierte Aufgliederung der Managementvergütung zu erfolgen.

Das oberste Mutterunternehmen ist anzugeben.

### **IAS 27 Konzernabschlüsse und Bilanzierung von Anteilen an Tochterunternehmen**

#### **Bisherige Regelungen (Auszüge)**

Mutterunternehmen im nahezu vollständigen Besitz eines anderen übergeordneten Mutterunternehmens (Minderheitenanteile von bis zu 10%) waren von der Aufstellung eines (Teil-)Konzernabschlusses bei Vorliegen einer entsprechenden Zustimmung der Minderheitsgesellschafter befreit.

Für Tochterunternehmen, die mit Weiterveräußerungsabsicht in naher Zukunft erworben wurden oder bei denen bestimmte langfristige Beschränkungen hinsichtlich der Ausübung des Einflusses vorlagen, bestand ein Konsolidierungsverbot.

Bei der Aufstellung des Konzernabschlusses waren die Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden einheitlich anzuwenden. Von diesem Grundsatz konnte abgewichen werden, wenn die einheitliche Anwendung der Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden nicht praktikabel schien.

Minderheitenanteile waren bisher zwischen Eigenkapital, das auf die Anteilseigner des Mutterunternehmens entfällt, und Fremdkapital separat auszuweisen.

Anteile an Tochterunternehmen waren – unabhängig davon, ob sie in den Konzernabschluss einbezogen wurden oder nicht – im Einzelabschluss des Mutterunternehmens mit den Anschaffungskosten, wie Anteile an assoziierten Unternehmen, d.h. nach der Equity-Methode, oder wie Finanzinstrumente zu bilanzieren.

#### **Zukünftige Regelungen (Auszüge)**

Die Befreiungsvorschrift hinsichtlich der (Teil-)Konzernrechnungslegung wurde modifiziert. Insbesondere ist eine Befreiung dann nicht mehr möglich, wenn Wertpapiere des Unternehmens öffentlich gehandelt werden.

Die Vorschriften bzgl. des Konsolidierungsverbots wurden präzisiert. Insbesondere wurde klargestellt, dass unter „naher Zukunft“ ein Zeitraum innerhalb von zwölf Monaten nach dem Erwerb zu verstehen ist. Zudem muss die Verkaufsabsicht nachweisbar sein und das Management muss aktiv nach einem Käufer suchen.

Die Pflicht zur Anwendung einheitlicher Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden gilt nunmehr uneingeschränkt; praktische Schwierigkeiten rechtfertigen keine Ausnahme mehr von diesem Grundsatz.

Minderheitenanteile sind nunmehr innerhalb des Eigenkapitals, getrennt vom Eigenkapital, das auf die Anteilseigner des Mutterunternehmens entfällt, auszuweisen.

Anteile an Tochterunternehmen, Gemeinschaftsunternehmen oder assoziierten Unternehmen, die durch Vollkonsolidierung, Quotenkonsolidierung oder die Equity-Methode in den Konzernabschluss einbezogen werden, sind im Einzelabschluss des Mutterunternehmens mit den Anschaffungskosten oder wie Finanzinstrumente zu bilanzieren. Die Bilanzierung nach der Equity-Methode in einem gesondert aufgestellten Einzelabschluss entfällt.

## **IAS 28 Bilanzierung von Anteilen an assoziierten Unternehmen**

### **Bisherige Regelungen (Auszüge)**

Anteile an assoziierten Unternehmen waren bisher im Konzernabschluss nach der Equity-Methode zu bilanzieren; im Einzelabschluss bestand bisher ein Wahlrecht zur Bilanzierung mit den Anschaffungskosten, nach der Equity-Methode oder als Finanzinstrument. Die Pflicht zur Anwendung von IAS 28 bestand auch für Venture-Capital-Unternehmen und ähnliche Institutionen.

Für Anteile an assoziierten Unternehmen, die mit Weiterveräußerungsabsicht in naher Zukunft erworben wurden oder bei denen bestimmte langfristige Beschränkungen hinsichtlich der Ausübung des Einflusses vorlagen, bestand ein Anwendungsverbot hinsichtlich der Equity-Methode.

Die Anwendung der Equity-Methode basierte auf dem letzten verfügbaren Abschluss des assoziierten Unternehmens. Bei einem vom Stichtag des Konzernabschlusses abweichenden Stichtag war die Erstellung eines Zwischenabschlusses nicht zwingend, sofern dies nicht durchführbar oder wirtschaftlich nicht vertretbar war.

Im Abschluss des assoziierten Unternehmens waren die konzerneinheitlichen Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden anzuwenden, es sei denn, dies war nicht praktikabel.

Der anteilige Verlust des assoziierten Unternehmens wurde bisher maximal bis zur Höhe des Buchwerts der Anteile erfasst, d.h. die Verlustverrechnung war auf die Höhe der Beteiligung begrenzt.

### **Zukünftige Regelungen (Auszüge)**

Anteile an assoziierten Unternehmen sind sowohl im Konzernabschluss als auch im Einzelabschluss – auch wenn kein Konzernabschluss erstellt wird – nach der Equity-Methode zu bilanzieren. Eine Ausnahme hiervon gilt für einen Einzelabschluss nach IAS 27, d.h. in einem gesondert aufgestellten Einzelabschluss eines Konzern-Mutterunternehmens. Dort hat die Bilanzierung mit den Anschaffungskosten oder als Finanzinstrument zu erfolgen (vgl. oben). Die Equity-Methode ist für Anteile, die von Venture-Capital-Unternehmen gehalten werden, nicht mehr anzuwenden, sofern hier eine übliche „Fair Value“-Bewertung dieser Anteile in Übereinstimmung mit IAS 39 erfolgt.

Die Vorschriften bzgl. des Anwendungsverbots der Equity-Methode wurden präzisiert. Insbesondere wurde klargestellt, dass unter „naher Zukunft“ ein Zeitraum innerhalb von zwölf Monaten nach dem Erwerb zu verstehen ist. Zudem muss die Verkaufsabsicht

nachweisbar sein und das Management muss aktiv nach einem Käufer suchen. Die Ausnahmvorschrift hinsichtlich der Beschränkung des Einflusses wurde gestrichen.

Die bisherige Regelung für den Fall eines vom Stichtag des Konzernabschlusses abweichenden Stichtags gilt nur noch, wenn die Differenz zwischen dem Stichtag des Konzernabschlusses und dem Stichtag des assoziierten Unternehmens nicht mehr als drei Monate beträgt. Beträgt diese Abweichung mehr als drei Monate, so ist zwingend ein Zwischenabschluss zu erstellen.

Die konzerneinheitlichen Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden sind im Abschluss des assoziierten Unternehmens nunmehr generell zwingend anzuwenden.

Die anteilige Verlustverrechnung wurde auch auf andere langfristige Kapitalüberlassungen wie z.B. Vorzugsaktien, langfristige Forderungen und Kredite ausgedehnt.

### **IAS 31 Rechnungslegung über Anteile an Joint Ventures**

#### **Bisherige Regelungen (Auszüge)**

Anteile an Joint-Venture-Unternehmen waren bisher im Rahmen der Quotenkonsolidierung in den Konzernabschluss einzubeziehen oder nach der Equity-Methode zu bilanzieren. Im Einzelabschluss bestand bisher ein Wahlrecht zur Bilanzierung mit den Anschaffungskosten, nach der Equity-Methode oder als Finanzinstrument. Die Pflicht zur Anwendung von IAS 31 bestand auch für Venture-Capital-Unternehmen und ähnliche Institutionen.

Für Anteile an Joint Ventures, die mit Weiterveräußerungsabsicht in naher Zukunft erworben wurden oder bei denen bestimmte langfristige Beschränkungen hinsichtlich der Ausübung des Einflusses vorlagen, bestand hinsichtlich der Quotenkonsolidierung bzw. der Equity-Methode ein Anwendungsverbot.

#### **Zukünftige Regelungen (Auszüge)**

Die Regelung bzgl. der Anwendung der Quotenkonsolidierung für den Konzernabschluss blieb unverändert. Im Einzelabschluss eines Konzern-Mutterunternehmens hat dagegen analog zu IAS 27 die Bilanzierung mit den Anschaffungskosten oder als Finanzinstrument zu erfolgen. Die Quotenkonsolidierung bzw. die Equity-Methode ist für Anteile, die von Venture-Capital-Unternehmen gehalten werden, nicht mehr anzuwenden, sofern hier eine übliche „Fair Value“-Bewertung dieser Anteile in Übereinstimmung mit IAS 39 erfolgt.

Die Vorschriften bzgl. des Anwendungsverbots der Quotenkonsolidierung wurden präzisiert. Insbesondere wurde klargestellt, dass unter „naher Zukunft“ ein Zeitraum innerhalb von zwölf Monaten nach dem Erwerb zu verstehen ist. Zudem muss die Verkaufsabsicht nachweisbar sein und das Management muss aktiv nach einem Käufer suchen. Die Ausnahmvorschrift hinsichtlich der Beschränkung des Einflusses wurde gestrichen.

Im Anhang ist anzugeben, welche Methode zur Einbeziehung von Joint Ventures in den Konzernabschluss angewandt wurde.

### **IAS 33 Ergebnis pro Aktie**

#### **Bisherige Regelungen (Auszüge)**

Die Kennziffern „unverwässertes Ergebnis pro Aktie“ sowie „verwässertes Ergebnis pro Aktie“ waren bisher auf das Periodenergebnis bezogen.

Die „Verwässerung“ betraf bisher potenzielle Stammaktien sowie Options- und Bezugsrechte.

### **Zukünftige Regelungen (Auszüge)**

Die Kennziffern „unverwässertes Ergebnis pro Aktie“ sowie „verwässertes Ergebnis pro Aktie“ sind neben dem Periodenergebnis auch für das Ergebnis aus fortgeführter Geschäftstätigkeit zu machen.

Die Regelungen wurden um einige Spezialfälle, aus denen ebenfalls eine Verwässerung entstehen kann, ergänzt. Dies betrifft z.B. potenzielle Stammaktien von Tochter-, Gemeinschafts- und assoziierten Unternehmen, Verträge, die in bar oder in Aktien beglichen werden können, Contingently Issuable Shares sowie erworbene oder sonstige Put- und Call-Optionen.

## **IAS 40 Als Finanzinstrumente gehaltene Immobilien**

### **Bisherige Regelungen (Auszüge)**

Als Finanzinstrumente gehaltene Immobilien waren nach bisheriger Definition Immobilien, die vom Eigentümer oder Leasingnehmer (im Rahmen eines Finanzierungsleasings) zur Realisierung von Mieteinnahmen oder Wertsteigerungen gehalten wurden.

### **Zukünftige Regelungen (Auszüge)**

Die bisher geltenden Definition wurde erweitert um Immobilien, die ein Leasingnehmer im Rahmen eines „Operating Lease“ zur Realisierung von Mieteinnahmen oder Wertsteigerungen nutzt. In diesem Fall ist das „Fair Value“-Modell des IAS 40 zwingend anzuwenden. Eine Klassifizierung wird für jede als Finanzinvestition gehaltene Immobilie dieser Art individuell vorgenommen.

Die Definition der AK/HK wurde in Anlehnung an die in IAS 16 vorgenommenen Änderungen weiter konkretisiert.

Wird ein vorliegendes Bewertungsgutachten zur Bewertung von Immobilien für Jahresabschlusszwecke angepasst, so sind die Anpassungen in einer Überleitungsrechnung darzustellen.

## Agenda des IASB

Im Rahmen des Improvements Project veröffentlichte das IASB im Dezember letzten Jahres die 13 überarbeiteten IAS.

Des Weiteren hat das IASB am 15.01.2004 einen Standardentwurf ED 6 „Exploration for and Evaluation of Mineral Resources“ erlassen. Dieser stellt eine Übergangslösung für die bilanzielle Behandlung der Suche und Gewinnung nicht-regenerativer Ressourcen wie Mineralien, Erdöl und Naturgas dar.

Im Februar 2004 wurde vom IASB IFRS 2 „Share-Based Payment“ veröffentlicht. Der Standard befasst sich mit der Bilanzierung und Bewertung von Vergütungen aus Aktienoptionsplänen an Mitarbeiter, Lieferanten, Kreditgeber und andere Dritte im Jahresabschluss.

## Projektzeitplan des IASB für 2004/2005

### Diskussionspapiere

- Accounting Standards for Small and Medium-Sized Entities 2. Quartal 2004

### Entwürfe

- Financial Risk and Other Amendments to Financial Risk Disclosures 2. Quartal 2004
- Business Combinations: Scope of IFRS 3 2. Quartal 2004
- Business Combinations Phase II – Application of the Purchase Method 2. Quartal 2004
- Exploration for and Evaluation of Mineral Resources 2. Quartal 2004
- Convergence Issues – IFRS and US GAAP Phase I: IAS 37 2. Quartal 2004
- Convergence Issues – IFRS and US GAAP Phase II: Amendment or Withdrawal of IAS 20 2. Quartal 2004
- Employee Benefits (IAS 19) 2. Quartal 2004
- Concepts: Revenue Recognition, Liabilities and Equity 4. Quartal 2004
- Consolidation, Including Special Purpose Entities 4. Quartal 2004
- Insurance Contracts Phase II 2005
- Reporting Comprehensive Income Under review

### Endgültige Standards

- Amendments to IAS 32 and 39: Macro Hedging – Limited Amendment 1. Quartal 2004
- Financial Risk and Other Amendments to Financial Risk Disclosures 2005
- Business Combinations Phase I 1. Quartal 2004
- Business Combinations: Scope of IFRS 3 3. Quartal 2004
- Business Combinations Phase II: Application of the Purchase Method 2005
- Exploration and Evaluation of Mineral Resources 4. Quartal 2004
- Insurance Contracts Phase I 1. Quartal 2004
- Convergence Issues – IFRS and US GAAP Phase I: – Asset Disposals 1. Quartal 2004
- IAS 37 2005
- Convergence Issues – IFRS and US GAAP Phase II – Amendment or Withdrawal of IAS 20 (fraglich) 4. Quartal 2004
- Employee Benefits (IAS 19) 2005

## Ansprechpartner

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

### Berlin

Reinhard Scharpenberg  
Tel (030) 25468-104

### Düsseldorf

Adrian Crampton  
Paul-Herbert Thiede  
Tel (0211) 8772-2333 bzw. -2347

### Frankfurt

Dr. Andreas Barckow  
Tel (069) 75695-6520

### Hamburg

Jodi Gentilozzi  
Tel (040) 32080-4580

### Hannover

Dr. Frank Beine  
Tel (0511) 3023-202

### München

Peter Götz  
Tel (089) 29036-8165

## Redaktion: Adrian Crampton, Paul-Herbert Thiede, Christian Frank

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.

Deloitte Touche Tohmatsu ist ein Verein schweizerischen Rechts und haftet als solcher nicht für seine Mitgliedsunternehmen. Die Mitgliedsunternehmen, auch wenn sie unter den Bezeichnungen „Deloitte“, „Deloitte & Touche“, „Deloitte Touche Tohmatsu“ oder einem damit verbundenen Namen auftreten, sind rechtlich selbstständig und unabhängig und haften nicht für das Handeln oder Unterlassen eines anderen Mitgliedsunternehmens. Die hier bezeichneten Leistungen werden durch die einzelnen Mitgliedsunternehmen und nicht durch den Verein Deloitte Touche Tohmatsu erbracht. Copyright © 2004 Deloitte & Touche GmbH Wirtschaftsprüfungsgesellschaft. Alle Rechte vorbehalten.