

ifrs-forum

Aktuelle Informationen von Ihren IFRS-Experten

Abbildung von Customer Loyalty Programmes gemäß IFRIC 13

1. Einführung

Die unterschiedlichsten Branchen setzen seit Jahren mehr und mehr auf Kundenbindungsprogramme (*customer loyalty programmes*). Ziel ist es, bestehende Kunden an sich zu binden und neue zu gewinnen, indem attraktive Prämien oder Vergünstigungen angeboten werden. Letztlich soll dadurch das Umsatzvolumen mindestens gehalten, wenn nicht gar ausgebaut werden. Diese verkaufsfördernden Maßnahmen finden vor allem ihren Einsatz im Einzelhandel, bei Telekommunikationsunternehmen, Flug- und Reisegesellschaften oder auch Kreditkartenanbietern.

In der IFRS-Rechnungslegung mangelte es bisher an eindeutigen Regeln zur Abbildung dieses Marketing-Tools. Das IFRIC befasste sich deshalb seit Ende 2005 mit der Entwicklung einer Interpretation, die diese Regelungslücke füllen und zu einer einheitlichen Bilanzierung führen soll. Insbesondere die Realisation von Erträgen in Zusammenhang mit Kundenbindungsprogrammen war umstritten: Grundsätzlich kommt eine Abbildung gemäß IAS 18.13 oder IAS 18.19 in Betracht (vgl. IFRIC 13.4(a)). Würde der Bilanzierung IAS 18.13 zugrunde gelegt, so müsste der Gesamtumsatz aus einer Transaktion auf Haupt- und Nebenleistung aufgeteilt werden. Die bilanzielle Abbildung ist daher vergleichbar mit der Bilanzierung von Mehrkomponentenverträgen. Demgegenüber würde bei Anwendung von IAS 18.19 die Prämie oder Vergünstigung zusammen mit der Hauptleistung als Einheit betrachtet und abgebildet.

Mit der Veröffentlichung von IFRIC 13 *Customer Loyalty Programmes* liegen nunmehr die Arbeitsergebnisse des IFRIC vor. Der nachfolgende Beitrag erläutert deshalb den Regelungsinhalt dieser neuen Interpretation und illustriert die bilanziellen Konsequenzen anhand einzelner Beispiele. Der Beitrag schließt mit einer Zusammenfassung der wesentlichen Änderungen, die sich aus der Anwendung von IFRIC 13 für die Bilanzierungspraxis ergeben.

2. Regelungsinhalt von IFRIC 13

2.1. Anwendungsbereich

IFRIC 13 ist für Unternehmen verpflichtend anzuwenden, die die aus Kundenbindungsprogrammen resultierenden Rechte auf eine Prämie oder Vergünstigung gewähren (IFRIC 13.3). Aus der Formulierung wird bereits ersichtlich, dass IFRIC 13 auch dann greift, wenn nicht das die Rechte gewährende Unternehmen den Anspruch erfüllt, sondern diese durch Dritte erfüllen lässt (IFRIC 13.2 i.V.m IFRIC 13.4(b)(iii)).



Folgende Voraussetzungen müssen kumulativ erfüllt sein, damit Kundenbindungsprogramme in den Anwendungsbereich von IFRIC 13 fallen:

- Das Recht auf eine Prämie oder Vergünstigung muss zum Zeitpunkt des ursprünglichen Geschäftsvorfalles entstanden sein, d.h. zum Zeitpunkt des Verkaufs oder Verbrauchs der Hauptware bzw. Hauptleistung (IFRIC 13.3(a)).
- Das Recht auf eine Prämie oder Vergünstigung kann erst in Zukunft eingelöst werden (IFRIC 13.3(b)).

Grundsätzlich ist zunächst unbeachtlich, welche Prämissen an die Vergabe von Prämien- oder Vergünstigungsrechten gebunden sind. So kann ein Mindestumsatz, eine Mindestanzahl von Käufen oder das Ansammeln von Treuepunkten („*digits*“, „*points*“) vorgesehen sein. Auch die Bedingungen für die Einlösung von z.B. Treuepunkten können variieren.

2.2. Bilanzierung von Customer Loyalty Programmes

2.2.1. Analoge Abbildung zu Mehrkomponentenverträgen

Aus IFRIC 13.5 geht hervor, dass Prämienansprüche bzw. Vergünstigungen gemäß IAS 18.13 als einzeln abzugrenzende Bestandteile eines Mehrkomponentengeschäfts zu behandeln sind. Haupt- und Nebenleistung (primäres Erfüllungsgeschäft und Prämie etc.) sind daher bei der bilanziellen Abbildung grundsätzlich separat zu betrachten. Schließlich ist IFRIC 13 nur auf Fälle anzuwenden, in denen die Prämien und Vergünstigungen im Vergleich zur Abwicklung der Hauptleistung zu einem späteren Zeitpunkt gewährt werden. Die Zeitpunkte der Ertragsrealisation je Einzelleistung sowie die Einzelleistungen selbst sind zu identifizieren, um eine sachlich sowie zeitlich korrekte Abgrenzung von Erträgen und Aufwendungen zu erreichen.

Der Rückgriff auf IAS 18.13 wird vom IFRIC damit begründet, dass Kunden implizit für die gewährten Prämien zu zahlen bereit sind (vgl. IFRIC 13.BC7(a)). Zudem werden Prämienleistungen nicht zum Zeitpunkt der Hauptleistung erbracht und müssten deshalb in einzelne Komponenten aufgeteilt werden (vgl. IFRIC 13.BC7(b)). Ziel sei es, den wirtschaftlichen Gehalt einer Transaktion den tatsächlichen Verhältnissen entsprechend abzubilden.

2.2.2. Zuordnung von Erträgen auf Haupt- und Nebenleistung

Grundsätzlich bestimmt sich die Höhe der insgesamt zu verbuchenden Erträge nach dem ursprünglichen Geschäftsvorfall, aus dem das Anrecht des Kunden auf Haupt- und Nebenleistung erwachsen ist. In der Regel wurde zum Zeitpunkt dieses Geschäftsvorfalles die Hauptleistung bereits erbracht, wie z.B. im Rahmen eines Thekengeschäfts. Die Zuordnung von Erträgen auf Haupt- und Nebenleistung beginnt damit, den auf den Prämienanspruch entfallenden Teil zu ermitteln. Dieser bestimmt sich grundsätzlich nach dem beizulegenden Zeitwert (*fair value*) des Prämienanspruchs (vgl. IFRIC 13.6). Die Differenz aus dem Gesamtertrag (z.B. Gesamterlös aus dem Thekengeschäft) abzüglich des auf den Prämienanspruch entfallenden Teils (z.B. Sammelpunkte) ergibt den auf die Hauptleistung (z.B. Kauf einer Hose) zuzurechnenden Ertrag.

2.2.3. Fair Value der Nebenleistung

Bei der Ermittlung des beizulegenden Zeitwerts pro Prämienanspruch ist hierarchisch vorzugehen. Dazu werden in den Anwendungsleitlinien von IFRIC 13 konkrete Hinweise vorgegeben (vgl. IFRIC 13.AG1-AG3), die als integrale Bestandteile von IFRIC 13 anzusehen sind. Demnach bestimmt IFRIC 13.AG1, dass der beizulegende Zeitwert nach demjenigen Wert zu bemessen ist, zu dem eine Prämie einzeln veräußert werden kann. Vorrang haben dabei solche Preise, die auf einem aktiven Markt beobachtbar sind. Vielfach ist ein Marktpreis jedoch nicht direkt ermittelbar. In diesem Fall hat das Unter-

nehmen den beizulegenden Zeitwert der Prämien durch Bewertungsverfahren zu schätzen. Die Schätzung des beizulegenden Zeitwerts der Prämienansprüche soll sich IFRIC 13.AG2 zufolge an dem beizulegenden Zeitwert solcher Bonusleistungen orientieren, für die man die Prämienansprüche einlösen könnte. Hierzu zählen weitgehend vergleichbare Güter oder Dienstleistungen auf aktiven Märkten sowie Preisnotierungen identischer oder vergleichbarer Güter oder Dienstleistungen auf inaktiven Märkten. Der ermittelte Wert ist um solche Vergünstigungen zu reduzieren, die das Unternehmen auch außerhalb des Bonusprogramms an seine Kunden gewährt (z.B. Sondernachlässe bei Verkaufsaktionen; vgl. IFRIC 13.AG2(a)). Weiterhin ist der Zeitwert um die Prämien zu berichtigen, die von den Kunden voraussichtlich nicht eingelöst werden (vgl. IFRIC 13.AG2(b)). Weitere Ausführungen zur Bestimmung des beizulegenden Zeitwerts enthält IFRIC 13 nicht.

Alternativ kann die Ermittlung des auf die Nebenleistung entfallenden Ertrags auch nach der Maßgabe des relativen beizulegenden Zeitwerts (*relative fair value*) erfolgen (vgl. IFRIC 13.BC14). Die Bilanzierung der Prämien zum relativen beizulegenden Zeitwert folgt grundsätzlich der oben geschilderten Methodik. Entscheidend ist bei dieser Methode, dass sich der relative beizulegende Zeitwert nach dem Verhältnis des Zeitwerts der Nebenleistung zum Zeitwert der Hauptleistung richtet (vgl. IFRIC 13.BC14(b)). Der Gesamtertrag des ursprünglichen Verkaufsgeschäfts ist also in dem Umfang auf die Nebenleistung zu verteilen, in dem der beizulegende Zeitwert der Prämie relativ zu der Summe der beizulegenden Zeitwerte von Hauptleistung und Nebenleistung steht.

Zum besseren Verständnis seien die Bewertungsmethoden – *fair value method* vs. *relative fair value method* – durch ein Beispiel verdeutlicht¹.

Eine Kaufhauskette gewährt seinen Kunden Prämienpunkte, wenn diese für einen bestimmten Betrag einkaufen. Ab einem Zahlungsbetrag von über € 100 wird dem Kunden 1 Prämienpunkt zugestanden. Jeder Prämienpunkt berechtigt den Kunden, später im kaufhauseigenen Restaurant, ein Mittagsgeschicht im Wert von € 5 einzunehmen.

Die Zuordnung des Gesamtertrags in Höhe von € 100 würde sich entsprechend der *fair value method* wie folgt ergeben: Dem Prämienanspruch auf ein Mittagsgeschicht würden € 5 des vereinnahmten Betrags zugeordnet; dies entspricht annahmegemäß dem *fair value* des Gutscheins. Der auf die Hauptleistung entfallende Ertrag ergibt sich dann als Differenz zwischen Gesamtertrag und dem beizulegenden Zeitwert der Prämie: € 100 abzgl. € 5 = € 95.

Bei Anwendung der *relative fair value method* bestimmt sich der auf den Prämienanspruch entfallende Ertrag nach dem Verhältnis des beizulegenden Zeitwerts der Prämienpunkte zu der Summe der Zeitwerte von Prämienpunkten sowie der gekauften Waren im Kaufhaus. Der beizulegende Zeitwert der Prämienpunkte entspricht bekanntlich jeweils dem Wert eines Mittagsgeschichts, also € 5. Da die verkauften Güter auch außerhalb des Kundenbindungsprogramms zum gleichen Preis angeboten werden, besitzt ein Einkauf von € 100 einen beizulegenden Zeitwert von € 100. Die Summe der Zeitwerte von Prämienanspruch und Hauptleistung ist folglich € 5 + € 100 = € 105. Der relative beizulegende Zeitwert eines Prämienpunkts ergibt sich daher aus $€ 100 \times (\frac{€ 5}{€ 105}) = € 4,76$. Auf die Hauptleistung entfallen dann € 100 abzgl. € 4,76 = € 95,24.

Problematisch ist, dass Kunden häufig selbst entscheiden können, welche kostenlosen oder preisreduzierten Güter oder Dienstleistungen gegen Prämienansprüche eingetauscht werden sollen. Das bilanzierende Unternehmen hat dann jede Alternative gemäß der

¹ In Anlehnung Wüstemann/Kierzek, BB 2006 S. 2812.

erwarteten Inanspruchnahme zu gewichten. Der beizulegende Zeitwert der Prämien ergibt sich dann als Summe der zur Wahl stehenden Vergünstigungen multipliziert mit der jeweiligen erwarteten Inanspruchnahme. Sofern das Unternehmen eine dritte Partei zur Erfüllung der Leistungsverpflichtung einsetzt, entspricht der Zeitwert der Prämien der Höhe der Zahlungsverpflichtung gegenüber dieser Partei. Dieser Wert ist jedoch um eine Gewinnmarge zu erhöhen (vgl. IFRIC 13.AG3). Generell gilt, dass die Ergebnisse einer Schätzmethode den wirtschaftlichen Gehalt der Transaktion widerspiegeln muss.

2.2.4. Auswirkung auf Bilanz und Gewinn- und Verlustrechnung

Zum Verkaufszeitpunkt ist der auf die Hauptleistung entfallende Betrag als Umsatzerlös zu erfassen. In IFRIC 13 wird bei der Erfassung des Prämienanspruchs danach unterschieden, ob das bilanzierende Unternehmen selbst den Prämienanspruch erfüllt (vgl. IFRIC 13.7) oder aber Dritte zur Erfüllung hinzugezogen werden (vgl. IFRIC 13.8).

Der auf die Prämien entfallende Ertrag ist zum Verkaufszeitpunkt passivisch abzugrenzen, wenn das bilanzierende Unternehmen selbst den Prämienanspruch bedient. In der Praxis wird zum Zeitpunkt des ursprünglichen Verkaufsgeschäfts der Umsatz zunächst in voller Höhe eingebucht. Die buchhalterische Abbildung des Prämienanspruchs erfolgt dann als Erlösschmälerung von den Bruttoumsatzerlösen. Der Erlösschmälerung entspricht in der Bilanz ein passivischer Rechnungsabgrenzungsposten (*deferred revenue*). Es ergibt sich folgendes Bild:

Forderungen aus Lieferungen und Leistungen	an	Umsatzerlöse	100
Umsatzerlöse	an	Passiver RAP	5

Die Auflösung des Abgrenzungspostens richtet sich dann nach dem oder den Zeitpunkten, zu denen das bilanzierende Unternehmen auf Wunsch des Kunden leisten muss (vgl. IFRIC 13.7). Ist nicht mehr mit einer Inanspruchnahme seitens des Kunden zu rechnen, hat eine erfolgswirksame Auflösung zu erfolgen. Die Höhe der Auflösung orientiert sich dabei am Verhältnis der eingelösten Zahl von Prämien zu der Gesamtzahl erwarteter zu bedienender Prämienansprüche.

Die bilanzielle Abbildung der Inanspruchnahme bzw. des (erwarteten) Verfalls der Leistungsverpflichtung kann wie folgt illustriert werden (vgl. IFRIC 13.E1-.E5).

Die oben genannte Kaufhauskette ändert ihr Kundenbonusprogramm. Den Kunden werden Prämienpunkte gewährt, sofern ein bestimmtes Transaktionsvolumen (Umsatz) erreicht ist. Die Treuepunkte können diesmal allerdings innerhalb einer dreijährigen Frist gegen vergünstigte Waren eingelöst werden. Im Folgenden wird die Bilanzierung von im ersten Geschäftsjahr gewährten Prämien für den Zeitraum von drei Perioden betrachtet, in dem die Einlösung der Prämienpunkte sukzessive erfolgt. In Geschäftsjahr 01 hat das Unternehmen 100 Prämienpunkte an seine Kunden vergeben. Die Geschäftsführung rechnet damit, dass während des dreijährigen Zeitraums insgesamt 80 Prämienpunkte eingelöst werden. Der beizulegende Zeitwert aller gewährten Prämienansprüche wurde auf € 10 T geschätzt und zunächst passivisch abgegrenzt.

Umsatzerlöse	an	Passiver RAP	€ 10 T
--------------	----	--------------	--------

Im Geschäftsjahr 01 wurden 40 Prämienpunkte gegen vergünstigte Waren eingelöst. Der darauf entfallende anteilige Ertrag entspricht $(40 \text{ Punkte} \div 80 \text{ Punkte}) \times € 10 \text{ T} = € 5 \text{ T}$.

Der auf die voraussichtlich nicht eingelösten Punkte entfallende Ertrag wird somit pro rata erfolgswirksam aufgelöst, in dem die tatsächlich eingelösten Prämien erfolgswirksam verbucht werden. Die Kaufhauskette muss diese Einlösung wie folgt erfassen:

Passiver RAP	an	Umsatzerlöse	€ 5 T
--------------	----	--------------	-------

Im zweiten Jahr (Geschäftsjahr 02) revidiert die Kaufhauskette ihre Prognose über die erwartete Anzahl von eingelösten Prämien. Es wird damit gerechnet, dass insgesamt 90 Prämienpunkte gegen Vergünstigungen eingelöst werden. Da in diesem Geschäftsjahr 41 Punkte in Anspruch genommen wurden, bestimmt sich der kumulative Betrag, den das Unternehmen bis zu diesem Zeitpunkt aufzulösen hat als $((40 \text{ Punkte} + 41 \text{ Punkte}) \div 90 \text{ Punkte}) \times € 10 \text{ T} = € 9 \text{ T}$. Folglich sind € 4 T (€ 9 T abzgl. € 5 T, die bereits in Geschäftsjahr 01 verbucht wurden) ergebniswirksam zu erfassen:

Passiver RAP	an	Umsatzerlöse	€ 4 T
--------------	----	--------------	-------

Im Geschäftsjahr 03 erfolgt die Einlösung der restlichen neun Prämienpunkte (81 Punkte + 9 Punkte = 90 Punkte) gegen vergünstigte Waren. Da die Kaufhauskette davon ausgeht, dass es insgesamt bei 90 eingelösten Prämienpunkten bleibt, muss das Unternehmen bis zu diesem Moment $((40 \text{ Punkte} + 41 \text{ Punkte} + 9 \text{ Punkte}) \div 90 \text{ Punkte}) \times € 10 \text{ T} = € 10 \text{ T}$ kumulativ realisiert haben. Somit werden € 1 T (€ 10 T abzgl. € 5 T sowie € 4 T – diese Beträge wurden bereits in den Geschäftsjahren 01 sowie 02 verbucht) erfolgswirksam aufgelöst:

Passiver RAP	an	Umsatzerlöse	€ 1 T
--------------	----	--------------	-------

Soll anstatt des bilanzierenden Unternehmens ein Dritter leisten, so bestimmt sich die Bilanzierung der Nebenleistung danach, zu welchem Zweck die Prämien vereinnahmt werden (vgl. IFRIC 13.8). Zu unterscheiden sind zwei denkbare Funktionen des bilanzierenden Unternehmens:

- „Geschäftsherr“ (*principal in the transaction*) oder
- „Vermittler“ (*agent for the third party*).

Zieht das bilanzierende Unternehmen das auf den Prämienanspruch entfallende Entgelt auf eigene Rechnung ein, hat diese die Funktion des „Geschäftsherrn“ inne (vgl. IFRIC 13.8(b)). In diesem Fall ist der auf die Nebenleistung entfallende Ertrag – analog der Bedienung durch das gewährende Unternehmen selbst – zunächst passivisch abzugrenzen. Diese abgegrenzten Umsatzerlöse werden dann zum Zeitpunkt erfolgswirksam aufgelöst, zu dem der Dritte die Leistungsverpflichtung übernimmt. In der Regel erfolgt diese Übernahme direkt zum Verkaufszeitpunkt, z.B. wenn ein Rahmenvertrag zur Übernahme mit der übernehmenden Partei existiert. Daher wird das gewährende Unternehmen seinen voll eingebuchten Umsatz erst gar nicht um den beizulegenden Zeitwert des Prämienanspruchs schmälern. Die Bilanzierung unterscheidet sich damit praktisch nicht von einem Verkaufsgeschäft ohne Prämiengewährung.

Zu anderen Ergebnissen kommt es jedoch, wenn der Kunde selbst wählen kann, ob er seinen Anspruch durch das Prämien gewährende Unternehmen oder durch die dritte Partei bedient haben möchte (IFRIC 13.8(a)(ii)). In diesem Fall gilt der Prämienanspruch seitens des gewährenden Unternehmens nur dann als erfüllt, wenn der Kunde die Prämien tatsächlich einlöst. Die auf die Prämien entfallenden Erträge können also erst zu diesem Zeitpunkt erfolgswirksam erfasst werden.

Das bilanzierende Unternehmen ist andererseits als „Vermittler“ zu charakterisieren, wenn es die Vergütung für die Prämien auf Rechnung einer dritten Partei vereinnahmt (vgl. IFRIC 13.8(a)). Hier bestimmen sich die Abgrenzung der auf die Prämien entfallenden Erträge sowie der Zeitpunkt der erfolgswirksamen Auflösung ebenfalls nach den Vertragsvereinbarungen. Dies kann bspw. dazu führen, dass die der Hauptleistung und der Nebenleistung zuzuordnenden Erträge gleichzeitig erfolgswirksam realisiert werden, also kein Unterschied zur Methodik „Geschäftsherr“ besteht. Einziger Unterschied ist, dass ein Nettoausweis des Ertrags gemäß IAS 18.8 i.V.m. IAS 18.20 geboten ist (vgl. IFRIC 13.BC19–BC21). Nur der den Prämien zugeordnete Ertrag – aber vermindert um die Höhe der Verbindlichkeit gegenüber der dritten Partei aufgrund der Übernahme der Leistungsschuld – darf angesetzt werden.

Folgendes Beispiel verdeutlicht den Sachverhalt (vgl. IFRIC 13.IE6-IE10):

Die Kaufhauskette partizipiert seit neuestem in einem Partnerbonusprogramm, das von einer Fluggesellschaft betrieben wird. Den Kunden der Kaufhauskette werden beim Kauf von Waren zusätzlich Bonusmeilen gewährt, welche gegen vergünstigte Flüge der Fluggesellschaft eingelöst werden können. Die Anzahl gewährter Bonusmeilen richtet sich nach dem Transaktionsvolumen (Umsatz) von Waren der Kaufhauskette. Für € 1 Umsatz erhält jeder Kunde zehn Bonusmeilen gutgeschrieben. Im aktuellen Geschäftsjahr (Geschäftsjahr 01) hat die Kaufhauskette einen Umsatz von € 10 Mio. erzielt und somit insgesamt 100 Millionen Bonusmeilen an seine Kunden vergeben. Für jede gewährte Bonusmeile ist die Kaufhauskette dazu verpflichtet € 0,009 an die Fluggesellschaft zu zahlen. Die Geschäftsführung der Kaufhauskette bestimmt den beizulegenden Zeitwert einer Bonusmeile mit € 0,01. Zudem wird damit gerechnet, dass alle Bonusmeilen eingelöst werden. Im Folgenden wird die Bilanzierung der gewährten Prämien in der aktuellen Periode hinsichtlich der Umsatzrealisation sowie der Verbuchung der Verbindlichkeit gegenüber der Fluggesellschaft aufgrund der Übernahme der Leistungsschuld betrachtet.

Den gewährten Prämienansprüchen sind 100.000.000 Meilen \times € 0,01 = € 1 Mio. an Ertrag zuzuordnen. Da die Kunden sich mit ihren Prämienansprüchen unmittelbar an die Fluggesellschaft wenden können, hat die Kaufhauskette ihre Leistungspflicht aus dem Prämiengeschäft bereits in dem Moment erfüllt, in dem diese die Prämien an ihre Kunden gewährt. Folglich muss der auf die Prämienansprüche entfallende Ertrag nicht abgegrenzt werden. Der generierte Umsatz wird – ohne Erlösschmälerung – in voller Höhe erfasst:

Forderungen aus Lieferungen und Leistungen	an	Umsatzerlöse	€ 10 Mio.
---	-----------	---------------------	------------------

Die bilanzielle Abbildung der Verbindlichkeit gegenüber der Fluggesellschaft aufgrund der Übernahme der Leistungsschuld bestimmt sich nach der Funktion der Kaufhauskette im Hinblick auf die Prämienpunkte. Vereinnahmt die Kaufhauskette das auf die Prämien entfallende Entgelt als „Geschäftsherr“, so wird die Verbindlichkeit in Höhe von 100.000.000 Meilen \times € 0,009 = € 900 T wie folgt verbucht:

Umsatzkosten	an	Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen	€ 900 T
---------------------	-----------	---	----------------

Sofern die Kaufhauskette die Prämien auf Rechnung der Fluggesellschaft vereinnahmt, d.h. als „Vermittler“ auftritt, wird die Verbindlichkeit gegenüber der Fluggesellschaft

von den Umsatzerlösen abgezogen. Als Resultat werden die auf das Prämiengeschäft entfallenden Umsatzerlöse „netto“ dargestellt (€ 1 Mio. abzgl. € 900 T = € 100 T).

Umsatzerlöse	an	Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen	€ 900 T
--------------	----	--	---------

2.3. Änderungen von Schätzungen

Oft ist es notwendig, dass prognostizierte Verfallsraten von Prämienansprüchen oder die Höhe von Verbindlichkeiten, die mit der Erfüllung der Prämienansprüche verbunden sind, im Zeitablauf angepasst werden müssen. Bei wesentlichen Auswirkungen sind Schätzungsänderungen entsprechend IAS 8 prospektiv und erfolgswirksam zu erfassen (vgl. IAS 8.36), soweit Folgeperioden betroffen sind. Änderungen innerhalb des betrachteten Geschäftsjahres werden unmittelbar erfolgswirksam erfasst.

Sollte ein Unternehmen seine ursprünglich angenommene Verfallsrate der Prämienansprüche revidieren müssen, ist zu beachten, dass keine Anpassung der abgegrenzten Erträge erfolgen darf. Diese wurden im Zeitpunkt des ursprünglichen Geschäftsvorfalles festgesetzt und basieren auf der erhaltenen fixen Gegenleistung (vgl. IFRIC 13.BC16). Vielmehr sind die abgegrenzten Erträge entsprechend dem Verhältnis der eingelösten Zahl von Prämien zu der veränderten Gesamtzahl erwarteter, zu bedienender Prämienansprüche aufzulösen. Darüber hinaus kann der Fall auftreten, dass die Kosten der Leistungsverpflichtung bei Einlösung der Prämien die entsprechend abgegrenzten Erträge übersteigen. Dies ist der Fall, wenn die prognostizierte Anzahl von eingelösten Prämien erhöht werden muss oder der Wert der angebotenen Nebenleistungen gestiegen ist. Die Erfüllung eines Prämienanspruchs resultiert dann unmittelbar in einem Verlust für das bilanzierende Unternehmen. Die künftig zu erfüllenden Prämiengeschäfte sind daher als „belastende Verträge“ (*onerous contracts*) zu klassifizieren (vgl. IFRIC 13.9 und IFRIC 13.BC17). Gemäß IAS 37.66-69 ist für belastende Verträge eine Rückstellung zu bilden.

2.4. Zeitpunkt des Inkrafttretens sowie Übergangsvorschriften

IFRIC 13 ist auf Geschäftsjahre anzuwenden, die am oder nach dem 01. Juli 2008 beginnen (vgl. IFRIC 13.10). Eine frühere Anwendung wird empfohlen, bei vorgezogener Anwendung ist jedoch darüber zu berichten.

Zu beachten ist, dass Änderungen in der Bilanzierungspraxis im Einklang mit IAS 8 zu erfolgen haben (vgl. IFRIC 13.11). Die Regelungen von IFRIC 13 sind danach regelmäßig rückwirkend anzuwenden (*retrospective application*), d.h., alle Vorjahresdaten werden unter der Annahme angepasst, die neu angewendete Methode sei von jeher angewendet worden (vgl. IAS 8.14-31). Die Anpassungen aus der Umstellung auf IFRIC 13 erfolgen gemäß IAS 8.22 somit erfolgsneutral. Ist eine retrospektive Anwendung von IFRIC 13, hingegen trotz aller angemessenen Anstrengungen des Unternehmens nicht möglich und gilt sie deshalb als undurchführbar (*impracticable*), erfolgt die erstmalige Anwendung der Regelung lediglich prospektiv.

Auf europäischer Ebene hat die European Financial Reporting Advisory Group (EFRAG) vorläufig eine positive Übernahmeempfehlung zu IFRIC 13 veröffentlicht. Eine verpflichtende Anwendung von IFRIC 13 im europäischen Rechtsraum erscheint damit möglich. In diesem Zusammenhang sind dann die Angabepflichten gemäß IAS 8.30 f. zu beachten. Das bilanzierende Unternehmen hat darüber zu berichten, wenn ein neu herausgegebener, aber noch nicht geltender Rechnungslegungsstandard oder eine Rechnungslegungsinterpretation nicht (vorzeitig) angewendet wurde. Solange nicht

nach den Vorschriften von IFRIC 13 bilanziert wird, müssen die Prämien gewährenden Unternehmen folglich Angaben über die erwarteten Folgen aus der Erstanwendung von IFRIC 13 veröffentlichen (vgl. IAS 8.31).

3. Zusammenfassung

Das IFRIC hat mit IFRIC 13 für eine Vereinheitlichung der Bilanzierung von Kundenbindungsprogrammen gesorgt. Prämienansprüche sind gemäß IAS 18.13 künftig verpflichtend als Elemente eines Mehrkomponentengeschäfts aufzufassen und unterliegen ggf. einer separaten Ertragsrealisation. Folglich ist der Gesamterlös aus einem Absatzgeschäft auf die Hauptleistung (Grundgeschäft) und die Nebenleistung (Prämie bzw. Vergünstigung) aufzuteilen. Dabei ist so vorzugehen, dass zunächst der auf die Prämie entfallende Ertrag ermittelt wird. Der auf die Hauptleistung entfallende Ertrag ergibt sich dann als Differenz zwischen Gesamtertrag und anteiligem Ertrag der Prämienleistung.

Bedeutend ist, dass Prämienansprüche zum beizulegenden Zeitwert zu bewerten sind. Die Ermittlung des beizulegenden Zeitwerts sollte sich idealerweise an beobachtbaren Preisnotierungen identischer Bewertungsobjekte, dann an direkt bzw. indirekt ersichtlichen Werten ähnlicher Güter oder Dienstleistungen und schließlich an unternehmenssubjektiven Daten orientieren.

Bei der Bilanzierung der auf die Prämien entfallenden Erträge ist zwischen der direkten Erfüllung des Unternehmens selbst oder aber der indirekten Erfüllung durch Dritte zu unterscheiden. Sofern die Bedienung des Prämienanspruchs durch das gewährende Unternehmen selbst erfolgt, ist der anteilige Ertrag der Prämien im Verkaufsmoment zunächst passivisch abzugrenzen. Der abgegrenzte Ertrag wird dann sukzessive zu dem Zeitpunkt erfolgswirksam aufgelöst, zu dem die Prämien eingelöst werden bzw. das Risiko der Inanspruchnahme verfällt. Die Höhe der Auflösung richtet sich dabei nach dem Verhältnis der eingelösten Zahl von Prämien zu der Gesamtzahl erwarteter zu bedienender Prämienansprüche. Die Bilanzierung bei Erfüllung durch einen Dritten erfolgt in zwei zu unterscheidenden Varianten: Das gewährende Unternehmen kann hinsichtlich der Nebenleistung entweder als „Geschäftsherr“ oder als „Vermittler“ auftreten. Vereinnahmt das gewährende Unternehmen das auf den Prämienanspruch entfallende Entgelt als Geschäftsherr, so bestimmt sich die erfolgswirksame Auflösung der passivisch abgegrenzten Erträge danach, wann die Verpflichtung aus der Nebenleistung auf den Dritten übertragen wurde. Tritt das gewährende Unternehmen jedoch als Vermittler in Erscheinung, so ist ein Nettoausweis (Bruttoertrag abzgl. der Verbindlichkeit gegenüber der dritten Partei) des aufgelösten Ertrags geboten.

Neuregelung der Goodwill-Bilanzierung im Near Final Draft IFRS 3 Business Combinations

Einleitung

Die Regeln zur bilanziellen Abbildung von Unternehmenszusammenschlüssen zählen zu den mit besonders viel Aufmerksamkeit verfolgten Themen in der internationalen Rechnungslegung. Durch den im Juni 2007 vorgelegten Near Final Draft IFRS 3, der am 10. Januar 2008 in der finalen Fassung erscheinen soll, wird es eine wesentliche Änderung bei der Kapitalkonsolidierung und der damit verbundenen Goodwill-Bilanzierung geben.¹ Die neuen Regeln sollen voraussichtlich ab 01. Juli 2009 anzuwenden sein, wobei eine freiwillige frühere Anwendung möglich ist.

Historie

Als Ersatz für IAS 22 wurde im März 2004 IFRS 3 (verbunden mit Änderungen an IAS 36 und IAS 38) als Ergebnis des IASB-Projekts Business Combinations Phase I veröffentlicht. Wesentliches Ergebnis der ersten Phase war, dass es sich bei nahezu allen Unternehmenszusammenschlüssen um Unternehmenserwerbe handele und daher die Erwerbsmethode die einzige für die Konsolidierung zulässige Methode sein solle. Ferner wurde mit der Herausgabe von IFRS 3 in Anlehnung an die bereits früher erlassenen US-amerikanischen Regeln SFAS 141 und 142 bestimmt, dass fortan für die Goodwill-Bewertung der sogenannte Impairment Only Approach gelten solle. Danach wird ein vorhandener Firmenwert nicht mehr planmäßig abgeschrieben, sondern einem regelmäßigen Wertminderungstest unterzogen und – sofern erforderlich – außerplanmäßig abgeschrieben.

Auch nach Herausgabe von IFRS 3 liefen die Beratungen im Business Combinations-Projekt weiter. Das in Gemeinschaft mit dem FASB durchgeführte Projekt zielt auf die Weiterentwicklung sowie Vereinheitlichung der jeweiligen Regelungen nach IFRS (IFRS 3) und US-GAAP (SFAS 141 und 142). Bezogen auf die IFRS werden mit Abschluss des Projekts insbesondere Änderungen an IFRS 3 und IAS 27 erfolgen. Schnittstellen gibt es auch mit der ebenfalls laufenden Überarbeitung von IAS 37. In Phase II des Projekts Business Combinations werden v.a. Anwendungsfragen der Erwerbsmethode behandelt. Zudem wird die Ausweitung des Anwendungsbereichs der Erwerbsmethode auf Unternehmenszusammenschlüsse von Unternehmen auf Gegenseitigkeit (Mutual Entities) und Unternehmenszusammenschlüsse auf rein vertraglicher Basis erörtert. Ende Juni 2005 wurden die Standardentwürfe ED IFRS 3 und ED IAS 27 vorgelegt. Als wesentliche Änderung sollte der Goodwill als Differenz des insgesamt zum Fair Value bewerteten Unternehmens und der zum Fair Value bewerteten Vermögenswerte und Schulden ermittelt werden und dann in seiner Gesamtheit, d.h. auch inklusive des auf Minderheitsgesellschafter entfallenden Teils, angesetzt werden (sogenannte Full-Goodwill-Methode).² Zu den Entwürfen sind beim IASB zahlreiche Stellungnahmen eingegangen, die sich überwiegend kritisch äußerten. Wesentliche Kritikpunkte am vorgesehenen Full-Goodwill-Ansatz waren insbesondere, dass

¹ Das US-amerikanische Pendant wurde am 5. Dezember 2007 veröffentlicht (SFASs 141(R) und 160) und kann unter www.fasb.org kostenfrei bezogen werden.

² Weitere Vorschläge in den Entwürfen waren die erfolgswirksame Erfassung von Anschaffungsnebenkosten, die erfolgswirksame Neubewertung bereits bestehender Beteiligungsanteile bei Kontrollgewinn und verbleibender Beteiligungsanteile bei Kontrollverlust, die erfolgsneutrale Erfassung von Änderungen der Beteiligungsquote an einem Tochterunternehmen ohne Kontrollverlust sowie die unbeschränkte Verlustzurechnung an die Minderheitsgesellschafter.

- die Ermittlung des Gesamt-Fair Value des erworbenen Unternehmens im Akquisitionszeitpunkt Ermessensspielräume eröffne,
- die bisher klare terminologische Unterscheidung zwischen einem erworbenen und einem originären Goodwill verschwimme und
- der Full Goodwill in der Folgezeit Werthaltigkeitsprüfungen zu unterziehen und ggf. außerplanmäßig abzuschreiben sei, wobei eine Wertaufholung aber nach wie vor unzulässig sei.

Aufgrund der zahlreichen Ablehnungen wurden die Regelungsvorschläge vom IASB und FASB erneut diskutiert. Im Juni 2007 wurde schließlich der Near Final Draft IFRS 3 Business Combinations veröffentlicht; die finalen Standardtexte sind für den 10. Januar 2008 angekündigt. Im Folgenden sollen die wesentlichen Änderungen des Near Final Draft ggü. den derzeitigen Regeln von IFRS 3 vorgestellt werden.

Weiterhin Pflicht zur Anwendung der Erwerbsmethode

Wie bisher ist von einem Unternehmenszusammenschluss auszugehen, wenn eine Sachgesamtheit in Form eines Geschäftsbetriebs (Business) erworben wird. Der Unternehmenszusammenschluss ist auch weiterhin ausschließlich nach der Erwerbsmethode zu bilanzieren.

Wie bei der bisherigen Vorgehensweise ist auch nach dem Near Final Draft zunächst das erwerbende Unternehmen zu ermitteln, wozu entsprechend dem geltenden IFRS 3 konkrete Anhaltspunkte vorgegeben werden (NFD IFRS 3.11 ff.). Danach gilt beispielsweise das Unternehmen als Erwerber, das die Gegenleistung erbringt oder dessen Größe die des anderen Unternehmens deutlich übersteigt. Nicht in allen Fällen ist der formale Erwerber auch als Erwerber im wirtschaftlichen Sinne anzusehen (Problemfall der Reverse Acquisition).

Entscheidend für die bilanzielle Abbildung ist der Erwerbszeitpunkt, auf den die Erwerbsmethode angewendet wird. Typischerweise entspricht der Zeitpunkt der Kontrollerlangung dem Zeitpunkt der Übertragung der Gegenleistung für den Erwerb des Akquisitionsobjekts (sogenanntes Closing Date; NFD IFRS 3.17 f.).

Bewertung der Anteile von Minderheitsgesellschaftern

Während nach US-GAAP eine Fair-Value-Bewertung der Anteile nicht kontrollierender Gesellschafter am Akquisitionsobjekt zwingend vorgeschrieben ist, ist nach IFRS lediglich ein Wahlrecht hinsichtlich der Berücksichtigung von Anteilen konzernfremder Gesellschafter vorgesehen (NFD IFRS 3.38). Nach IFRS kann hinsichtlich des Anteils am Akquisitionsobjekt demnach gewählt werden, ob

- eine Fair-Value-Bewertung, bei der dann der auf fremde Gesellschafter entfallende Unternehmenswert (einschließlich Goodwill) zum Erwerbszeitpunkt ausgewiesen würde, oder
- eine Bewertung anhand des anteiligen neu bewerteten Nettovermögens erfolgen soll.

Entscheidet sich das Unternehmen zur Fair Value-Bewertung, muss ggf. auf Bewertungsverfahren wie beispielsweise ein Discounted-Cash-Flow-Verfahren zurückgegriffen werden. Im NFD IFRS 3.39 wird dazu klargestellt, dass im Fair Value der Fremdgesellschafter keine Kontrollprämie enthalten sein darf.

Höhe des Goodwills

Die Goodwillermittlung erfolgt auch weiterhin als Residualgröße (NFD IFRS 3.49), wobei im Gegensatz zu IFRS nach US-GAAP der Bilanzierende keine Wahlmöglichkeit hat, sondern pflichtmäßig nur die Full-Goodwill-Methode anwenden muss.

Demnach ergibt sich der Goodwill zum Erwerbszeitpunkt letztlich wie folgt (vgl. NFD IFRS 3.49):



Beim neu bewerteten Nettovermögen ist zu beachten, dass nunmehr das gesamte und nicht nur das auf das Mutterunternehmen entfallende anteilige Nettovermögen beim Subtrahenden relevant ist. Bei der beteiligungsproportionalen Goodwill-Methode ist daher künftig der Anteil der konzernfremden Gesellschafter am Nettovermögen in den Minuend einzubeziehen.

Durch die ggü. dem derzeit gültigen IFRS 3 abweichende Behandlung der Anschaffungsnebenkosten (NFD IFRS 3.74) und variablen Anschaffungskosten (siehe dazu NFD IFRS 3.56 f.) wird sich auch bei Wahl des beteiligungsproportionalen Goodwill-Ansatzes ein anderer Goodwill als nach dem bislang geltenden Verfahren ergeben. Die Anschaffungsnebenkosten sind künftig sofort als Aufwand zu erfassen; nur die Kosten für die Emission von Eigenkapital- oder Schuldtiteln sind nach den Regeln von IAS 39 zu behandeln.

Bei Wahl der Full-Goodwill-Methode ergibt sich gegenüber der bisherigen Goodwillermittlung in Höhe der Differenz zwischen dem Fair Value des Beteiligungsanteils der Minderheitsgesellschafter und dem korrespondierenden anteiligen Nettovermögen ein zusätzlicher Goodwill, der auf die Minderheitsgesellschafter entfällt. Anders als noch im ED IFRS 3 aus dem Jahr 2005 ist die Ermittlung des Fair Value des Akquisitionsobjekts als Ganzes nicht mehr vorgesehen. Ebenso findet, im Gegensatz zum Entwurf, keine Aufteilung des ermittelten Goodwills auf das Mutterunternehmen und die Minderheitsgesellschafter statt.

Goodwill-Folgebilanzierung

Die aufgrund der Neuregelung der Goodwill-Berechnung erforderlichen Auswirkungen auf die Goodwill-Folgebilanzierung werden nicht in einem eigenen Änderungsentwurf zu IAS 36 Wertminderungen von Vermögenswerten thematisiert, sondern werden ebenfalls Teil eines überarbeiteten IFRS 3 sein (vgl. NFD IFRS 3.D.10).

Auch weiterhin ist der Goodwill aus der Bilanzierung von Unternehmenszusammenschlüssen auf sogenannte Cash Generating Units (CGU) zu verteilen. Im Ausnahmefall bildet das gesamte erworbene Akquisitionsobjekt eine CGU.

Da der Goodwill keine von anderen Vermögenswerten unabhängigen Zahlungsströme generiert, ist er zusammen mit den übrigen Vermögenswerten einer CGU auf Werthaltigkeit zu testen. Dabei wird der erzielbare Betrag der CGU mit dem Buchwert der CGU inklusive des zugeordneten Goodwill verglichen. Der zu ermittelnde erzielbare Betrag umfasst hierbei grundsätzlich alle generierten Zahlungsströme der CGU und bezieht sich daher nicht nur auf die Anteile des Mutterunternehmens. Für die Art der Berücksichtigung des Goodwills bei der Bestimmung des Buchwerts der CGU ist entscheidend, nach welcher Methode er ermittelt wurde:

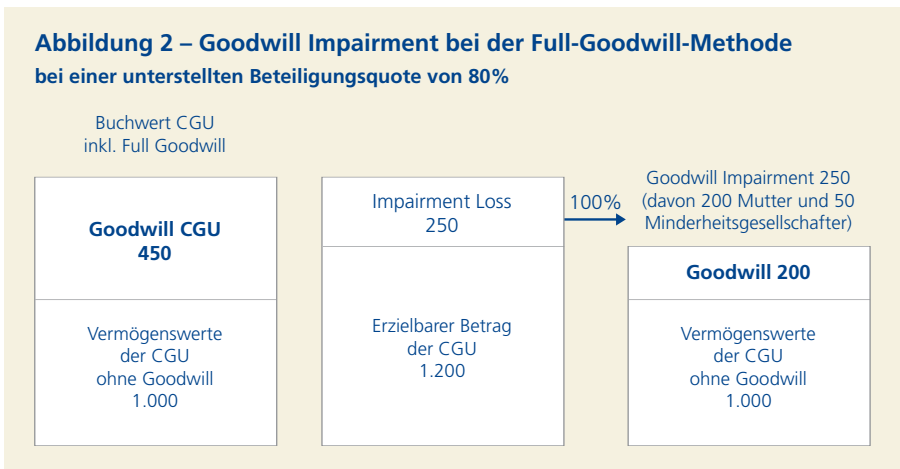
- Bei Anwendung der Full Goodwill-Methode kann der Goodwill unmittelbar dem Buchwert der CGU hinzugerechnet werden.
- Bei Anwendung der beteiligungsproportionalen Goodwill-Methode geht nur der auf das Mutterunternehmen entfallende Goodwill in den Buchwert der CGU ein. Jedoch muss auch bei dieser Methode ein Vergleich mit dem unabhängig von einer Beteiligungsquote bestimmten erzielbaren Betrag erfolgen. Folglich muss der Buchwert der CGU um den fiktiven auf die Minderheitsgesellschafter entfallenden Goodwill hochgerechnet werden. Die hierzu bislang geltenden Regeln in IAS 36.91 ff. sollen gestrichen und nunmehr Teil eines Anhangs zu IAS 36 werden (Appendix C „Impairment testing cash-generating units with goodwill and non-controlling interests“). Es wird gleichwohl nicht festgelegt, wie die Hochrechnung erfolgen soll. So könnte eine vereinfachende proportionale Hochrechnung vorgenommen werden oder aber z.B. eine DCF-orientierte Wertermittlung erfolgen. Unter Rückgriff auf die Beispiele 7 und 7a dürfte eine proportionale Hochrechnung ausreichend sein (vgl. IAS 36.IE62 amend ff.).

Ergibt der Vergleich von Buchwert und erzielbarem Betrag der CGU, dass eine Wertminderung zu erfassen ist, ist wie bisher zunächst der Goodwill abzuschreiben. Der verbleibende Wertminderungsbedarf ist dann auf die langlebigen Vermögenswerte der CGU zu verteilen (IAS 36.C5 amend ff.).

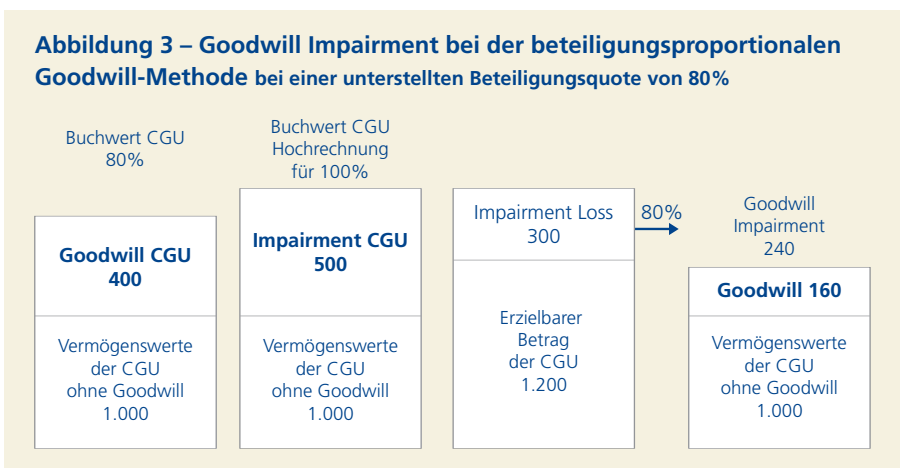
Für den Fall einer nicht 100%-igen Beteiligung ist der Wertminderungsbedarf auf das Mutterunternehmen und die Minderheitsgesellschafter entsprechend der Quote für die Ergebniszuordnung aufzuteilen (IAS 36.C6 amend i.V.m. 36.C7 amend).

Die in Anhang C definierten Zuordnungsregeln für die Wertminderung gelten gleichermaßen für den Full Goodwill- wie für den beteiligungsproportionalen Goodwill-Ansatz. Gleichwohl darf beim beteiligungsproportionalen Ansatz nach IAS 36.C10 nur der Teil einer ermittelten Wertberichtigung bilanziell erfasst werden, der sich auf den auf das Mutterunternehmen entfallenden und damit bilanzierten Goodwill bezieht.

Die folgenden Abbildungen stellen die Unterschiede beim Goodwill-Impairment-Test noch einmal schematisch gegenüber:



Bei der Full-Goodwill-Methode enthält der Goodwill (im Beispiel 450 GE) entsprechend der in Abbildung 1 dargestellten Berechnungsmethode auch den Anteil der Minderheitsgesellschafter. Der Gesamtbuchwert der CGU von 1.450 GE ist mit dem erzielbaren Betrag der CGU (1.200 GE) zu vergleichen. Der sich dabei ergebende Unterschiedsbetrag (Impairment Loss) i.H.v. 250 GE ist im Beispiel vollumfänglich dem Goodwill zuzuordnen. Nur ein den Goodwill übersteigender Betrag wäre auf die langlebigen Assets der CGU zu verteilen. Damit ist der Goodwill auf 200 GE abzuschreiben. Die Wertminderung entfällt zu 200 GE auf das Mutterunternehmen und zu 50 GE auf die übrigen Gesellschafter.



Bei der beteiligungsproportionalen Methode muss für Zwecke des Impairment-Tests zunächst eine Erhöhung des ausgewiesenen (nur auf das Mutterunternehmen entfallenden) Goodwills i.H.v. 400 GE um den fiktiven auf die Minderheitsgesellschafter entfallenden Teil auf hier insgesamt 500 GE erfolgen. Dem so ermittelten Gesamt-Buchwert der CGU von 1.500 GE ist dann wiederum der erzielbare Betrag der CGU von 1.200 GE gegenüberzustellen. Der Unterschiedsbetrag von 300 GE ist in Höhe der Beteiligungsquote des Mutterunternehmens als Wertminderung zu erfassen, wodurch sich im Beispiel eine Goodwillabschreibung von 240 GE auf einen verbleibenden Goodwill von 160 GE ergibt.

Beim Vergleich der beiden Ansätze wird deutlich, dass sich entsprechend des im Buchwert der CGU enthaltenen unterschiedlich hohen Goodwills eine unterschiedliche Wertberichtigung ergibt. Während die Wertminderung beim Full-Goodwill-Ansatz in voller Höhe erfasst und auf das Mutterunternehmen und die Minderheitsgesellschafter verteilt wird, darf sie sich beim beteiligungsproportionalen Goodwill-Ansatz nur in Höhe des Anteils des Mutterunternehmens auswirken.

Negativer Unterschiedsbetrag

Ergibt sich bei der Verrechnung des Fair Value der gewährten Gegenleistung zzgl. des Minderheitenanteils und des vollständig Neubewerteten Nettovermögens ein negativer Unterschiedsbetrag, ist auch weiterhin zunächst eine Überprüfung des angesetzten Nettovermögens vorzunehmen und für den Fall, dass auch nach dieser Prüfung noch ein negativer Unterschiedsbetrag verbleibt, dieser sofort in voller Höhe erfolgswirksam zu vereinnahmen. Er ist vollständig dem Anteil des beherrschenden Gesellschafters zuzuordnen (NFD IFRS 3.51 f.). Nach Auffassung des IASB handelt es sich um einen günstigen Kauf (Bargain Purchase).

Fazit

Die in Kürze erscheinende Neufassung von IFRS 3 wird zu wesentlichen Änderungen in der Goodwill-Bilanzierung führen. Die mit dem Gemeinschaftsprojekt zwischen IASB und FASB angestrebte Konvergenz zwischen den beiden Rechnungslegungssystemen wird jedoch nicht erreicht. Während der als Ausfluss der Einheitstheorie zu sehende Full-Goodwill-Ansatz nur für nach US-GAAP bilanzierende Unternehmen verpflichtend gelten soll, ist nach IFRS nunmehr ein Wahlrecht im Bereich der Goodwillbilanzierung vorgesehen. Es kann entweder weiterhin ein beteiligungsproportional ermittelter und somit nur auf die Beteiligungsquote des Mutterunternehmens entfallender Goodwill ausgewiesen oder aber der sowohl auf das Mutterunternehmen als auch auf die Minderheitsgesellschafter entfallende Full Goodwill angesetzt werden.

Abschließend sei noch darauf hingewiesen, dass die bislang in den Bilanzen ausgewiesenen Goodwills aus früheren Unternehmenszusammenschlüssen durch die Neufassung von IFRS 3 nicht anzupassen, sondern weiterhin beteiligungsproportional zu zeigen sind. Künftig muss damit bei Wertminderungstests für den Goodwill beachtet werden, nach welcher Fassung von IFRS 3 der Goodwill berechnet wurde.

Projektzeitplan des IASB

(Stand 31. Dezember 2007)

		2008				2009	Timing yet to be determined
		Q1	Q2	Q3	Q4		
Konvergenzprojekte mit FASB							
Kurzfristige Konvergenzprojekte							
Government Grants	(IASB)						Pending Work on Liabilities
Joint Ventures	(IASB)				IFRS		
Impairment	(JOINT)						Staff Work in Progress
Income Tax	(JOINT)		ED			IFRS	
Investment Properties	(FASB)						
Research and Development	(FASB)						
Subsequent Events	(FASB)						
Andere Konvergenzprojekte							
Consolidation				DP			ED, IFRS
Fair Value Measurement			RT			ED	IFRS
Financial Statement Presentation Phase B				DP			ED, IFRS
Revenue Recognition			DP				ED, IFRS
Post-employment Benefits (including Pensions)		DP				ED	IFRS
Leases						DP	ED, IFRS
IASB Projekte							
Conceptual Framework							
Phase A: Objectives and Qualitative Characteristics		ED					
Phase B: Elements and Recognition						DP	
Phase C: Measurement					DP		
Phase D: Reporting Entity		DP					
Phase E: Presentation and Disclosure							DP
Phase F: Purpose and Status							DP
Phase G: Application to Not-for-Profit Entities							DP
Phase H: Remaining Issues							TBD
Andere Projekte							
Small and Medium-sized Entities					IFRS		
Insurance Contracts						ED	IFRS
Liabilities						IFRS	
Emission Trading Schemes							
Änderungen bestehender Standards							
Annual Improvements			IFRS				
Financial Instruments: Puttable Instruments (IAS 32)		IFRS					
Financial Instruments: Portions (IAS 39)					IFRS		
Earnings Per Share: Treasury Stock Method (IAS 33)		ED					IFRS
First-time Adoption: Cost of Investment in Subsidiary (IFRS 1)							IFRS
Share-based Payment: Vesting Conditions and Cancellations (IFRS 2)		IFRS					
Share-based Payment: Group cash-settled share-based payment transactions (IFRS2 and IFRIC 11)							IFRS
Related Party Disclosures (IAS 24)		IFRS					

Abkürzungen

DP	Discussion Paper (containing the Board's Preliminary Views)
ED	Exposure Draft
IFRS	International Financial Reporting Standard
RT	Roundtable Discussion
TBD	The Type of initial Document (DP or ED) is yet to be determined

Ansprechpartner

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

Berlin

Reinhard Scharpenberg, Tel +49 30 25468-104, rscharpenberg@deloitte.de

Düsseldorf

Adrian Crampton, Paul-Herbert Thiede, Tel +49 211 8772-2333 bzw. -2347
acrampton@deloitte.de, pthiede@deloitte.de

Frankfurt am Main

Dr. Andreas Barckow, Tel +49 69 75695-6520, abarckow@deloitte.de

Hamburg

Jörg Tesch, Tel +49 40 32080-4520, jtesch@deloitte.de

Hannover

Dr. Frank Beine, Tel +49 511 3023-202, fbeine@deloitte.de

München

Peter Götz, Tel +49 89 29036-8165, pgoetz@deloitte.de

Redaktion: Adrian Crampton, Paul-Herbert Thiede, Christian Frank, Dr. Ralf Struffert

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 bezieht sich auf Deloitte Touche Tohmatsu, einen Verein schweizerischen Rechts, dessen Mitgliedsunternehmen einschließlich der mit diesen verbundenen Gesellschaften. Als Verein schweizerischen Rechts haften weder Deloitte Touche Tohmatsu als Verein noch dessen Mitgliedsunternehmen für das Handeln oder Unterlassen des/der jeweils anderen. Jedes Mitgliedsunternehmen ist rechtlich selbstständig und unabhängig, auch wenn es unter dem Namen „Deloitte“, „Deloitte & Touche“, „Deloitte Touche Tohmatsu“ oder einem damit verbundenen Namen auftritt. Leistungen werden jeweils durch die einzelnen Mitgliedsunternehmen, nicht jedoch durch den Verein Deloitte Touche Tohmatsu erbracht. Copyright © 2008 Deloitte & Touche GmbH Wirtschaftsprüfungsgesellschaft. Alle Rechte vorbehalten.