

KPMG Deutsche Treuhand-Gesellschaft (Hrsg.)

IFRS aktuell

Neuregelungen 2004:

IFRS 1 bis 5, Improvements Project,
Amendments IAS 32 und 39

2004

Schäffer-Poeschel Verlag Stuttgart

Inhaltsverzeichnis

Vorwort.....	V
Einleitung.....	VII
Abbildungsverzeichnis.....	XXI
Beispielsverzeichnis.....	XXIII
Abkürzungsverzeichnis.....	XXV
 Kapitel A IFRS 1 (2004) Erstmalige Anwendung der IFRS.....	1
1 Einleitung.....	2
2 Erstanwender.....	3
3 Abschlussstichtag und Übergangszeitpunkt.....	4
4 Erstanwendung von IFRS: Grundregel.....	5
5 Befreiungen (<i>exemptions</i>).....	7
5.1 Unternehmenszusammenschlüsse.....	7
5.2 Beizulegender Zeitwert oder Neubewertung als Ersatz für Anschaffungs- oder Herstellungskosten.....	11
5.3 Leistungen an Arbeitnehmer.....	13
5.4 Kumulierte Umrechnungsdifferenzen.....	14
5.5 Zusammengesetzte Finanzinstrumente.....	15
5.6 Vermögenswerte und Schulden von Tochterunternehmen, assoziierten Unternehmen und Joint Ventures.....	15
5.7 Klassifizierung von bereits im Vorabschluss angesetzten Finanzinstrumenten.....	16
5.8 Anteilsbasierte Vergütungen.....	17
5.8.1 Anteilsbasierte Vergütungen, die mit Eigenkapitalinstrumenten erbracht werden.....	17
5.8.2 Anteilsbasierte Vergütungen mit Barausgleich.....	17
5.9 Versicherungsverträge.....	18
6 Ausnahmen (<i>exceptions</i>).....	18
6.1 Ausbuchung finanzieller Vermögenswerte oder finanzieller Schulden vor dem 1. Januar 2004.....	18

6.2	Bilanzierung von Sicherungsbeziehungen (<i>hedge accounting</i>).....	19
6.3	Schätzungen.....	19
6.4	Zur Veräußerung gehaltene, langfristige Vermögenswerte und aufgegebene Geschäftsbereiche.....	21
7	Anhangangaben.....	21
7.1	Grundsatz.....	21
7.2	Ausnahme von der rückwirkenden Anpassung von Vergleichsinformationen nach LAS 39 (2004) und IFRS 4 (2004).....	21
7.3	Zeitreihen.....	22
7.4	Angaben zur Klassifizierung von Finanzinstrumenten.....	22
7.5	Überleitungsrechnung.....	23
7.6	Neubewertung.....	24
7.7	Zwischenberichterstattung.....	24
8	Zeitpunkt des Inkrafttretens.....	25
Kapitel B	IFRS 2 (2004) Anteilsbasierte Vergütung.....	27
1	Einleitung.....	28
2	Zielsetzung.....	31
3	Anwendungsbereich.....	31
4	Ansatz (<i>recognition</i>).....	32
5	Anteilsbasierte Vergütungen, die mit Eigenkapitalinstrumenten erbracht werden (<i>equity-settled share-based payment</i>).....	34
5.1	Erfassungszeitpunkt.....	34
5.2	Höhe des zu erfassenden Aufwandes.....	35
5.3	Modifizierte Gewährungszeitpunktmethode (<i>modified grant date approach</i>).....	37
5.4	Bewertung mit dem inneren Wert in Ausnahmefällen.....	45
5.5	Sonderfragen.....	47
5.5.1	Änderung der Optionsbedingungen.....	47
5.5.2	Kündigung, vorzeitiger Ausgleich und Rückkauf der gewährten Optionen.....	49
6	Anteilsbasierte Vergütungen mit Barausgleich (<i>cash-settled share-based payment</i>).....	49
7	Anteilsbasierte Vergütungen mit Zahlungsalternativen (<i>share-based payment transactions with cash alternatives</i>).....	52

7.1	Grundlagen.....	52
7.2	Wahlrecht beim Begünstigten.....	52
7.3	Wahlrecht beim Unternehmen.....	55
8	Anhangangaben.....	56
9	Zeitpunkt des Inkrafttretens.....	59
10	Übergangsregelungen.....	59
Kapitel C	IFRS 3 (2004) Unternehmenszusammenschlüsse.....	61
1	Einleitung.....	62
2	Anwendungsbereich.....	63
2.1	Identifizierung eines Unternehmenszusammenschlusses.....	63
2.2	Definition des Begriffs Unternehmen (<i>business</i>).....	64
2.3	Ausnahmen vom Anwendungsbereich.....	65
3	Die Abbildung von Unternehmenszusammenschlüssen nach der Erwerbsmethode.....	66
3.1	Erwerbsmethode und Interessenzusammen- führungsmethode.....	66
3.2	Bestimmung des Erwerbers.....	69
3.3	Anschaffungskosten.....	70
3.4	Erwerbszeitpunkt.....	71
3.4.1	Erwerbszeitpunkt (<i>acquisition date</i>) und Tauschzeitpunkt (<i>date of exchange</i>).....	71
3.4.2	Vertragsabschlusszeitpunkt (<i>agreement date</i>).....	72
3.5	Ansatz der erworbenen Vermögenswerte und Schulden.....	73
3.5.1	Allgemeines.....	73
3.5.2	Vermögenswerte (außer immaterielle Vermögenswerte).....	73
3.5.3	Immaterielle Vermögenswerte.....	74
3.5.3.1	Definitionskriterien nach LAS 38 (2004).....	74
3.5.3.2	Identifizierbarkeit (<i>identifiability</i>).....	75
3.5.3.2.1	Verfügbarmacht (<i>control</i>).....	75
3.5.3.2.2	Künftiger wirtschaftlicher Nutzen (<i>future economic benefit</i>).....	76
3.5.3.2.3	Erläuternde Beispiele für immaterielle Vermögenswerte.....	76
3.5.3.3	Ansatzvoraussetzungen im engeren Sinn.....	77
3.5.3.3.1	Verlässliche Bestimmbarkeit des beizulegenden Zeitwertes.....	77

3.5.3.3.2	Wahrscheinlichkeit des künftigen Nutzenzuflusses.....	78
3.5.3.4	Angearbeitete eigene Forschungs- und Entwicklungsprojekte (<i>in-process research and development</i>).....	79
3.5.4	Schulden (außer Eventualschulden).....	80
3.5.5	Eventualschulden.....	82
3.6	Bewertung der erworbenen Vermögenswerte und Schulden.....	83
3.6.1	Allgemeines.....	83
3.6.2	Abschaffung des Wahlrechts zwischen beteiligungsproportionaler und vollständiger Neubewertung.....	84
3.6.3	Vermögenswerte (außer immaterielle Vermögenswerte).....	85
3.6.4	Immaterielle Vermögenswerte.....	85
3.6.5	Schulden (außer Eventualschulden).....	86
3.6.6	Eventualschulden.....	87
3.7	Bewertung auf Basis vorläufiger Informationen.....	87
3.7.1	Erstmalige Erfassung (<i>initial accounting</i>).....	88
3.7.2	Korrekturen nach Abschluss der erstmaligen Erfassung.....	88
3.8	Sonderfälle bei Unternehmenszusammenschlüssen.....	89
3.8.1	Umgekehrter Unternehmenserwerb (<i>reverse acquisition</i>).....	89
3.8.2	• Sukzessiver Anteilserwerb (<i>step acquisition</i>).....	94
4	Behandlung von Unterschiedsbeträgen aus der Kapitalkonsolidierung.....	100
4.1	Geschäfts- oder Firmenwert.....	100
4.2	, Passiver Unterschiedsbetrag.....	101
5	Wertminderungsüberprüfung für den Geschäfts- oder Firmenwert.....	102
5.1	Aufteilung des Geschäfts-oder Firmenwerts auf zahlungsmittelgenerierende Einheiten (<i>cash-generating units</i>).....	103
5.1.1	Erstmalige Aufteilung.....	103
5.1.2	Teilabgang oder Änderung der Berichtsstruktur.....	105
5.2	Zeitpunkt der Wertminderungsüberprüfung.....	106
5.3	Ablauf der Wertminderungsüberprüfung.....	107

5.3.1	Ermittlung des beizulegenden Zeitwerts abzüglich Veräußerungskosten.....	108
5.3.2	Ermittlung des Nutzungswerts.....	109
5.3.2.1	Anforderungen an die Prognose künftiger Cashflows einer CGU.....	109
5.3.2.2	Vermeidung von Doppelerfassungen.....	111
5.3.2.3	Ermittlung des Diskontierungszinssatzes.....	111
5.3.3	Ermittlung des Gesamtbuchwerts der CGU.....	113
5.3.4	Ermittlung des Wertminderungsbedarfs.....	114
5.3.5	Wertaufholung.....	115
5.4	Berücksichtigung von Minderheitsanteilen.....	116
5.5	Erleichterungen bei der jährlichen Durchführung der Wertminderungsüberprüfung.....	118
	Anhangangaben.....	119
6.1	' Angabepflichten nach IFRS 3 (2004).....	119
6.2	Angabepflichten nach LAS 36 (2004).....	122
6.3	Angabepflichten nach IAS 38 (2004).....	125
	Erstmalige Anwendung und Übergangs Vorschriften.....	127
7.1	Prospektive Anwendung als Regelfall.....	127
7.1.1	Unternehmenszusammenschlüsse.....	127
7.1.2	Geschäfts- oder Firmenwerte.....	128
7.1.3	Passive Unterschiedsbeträge.....	128
7.1.4	Immaterielle Vermögenswerte.....	128
7.1.5	Equity-Bewertung.....	129
7.2	Begrenzte retrospektive Anwendung.....	129
7.3	Erstanwender nach IFRS 1 (2004).....	130

Kapitel D IFRS 4 (2004) Versicherungsverträge.....131

1	Einleitung.....	132
2	Anwendungsbereich und Definition von Versicherungsverträgen.....	133
	Zerlegung von Versicherungsverträgen.....	140
3.1	Entflechtung von Finanzkomponenten.....	140
3.2	Trennung von Finanz- und Servicekomponenten.....	141
3.3	Separierung von eingebetteten Derivaten.....	142
4	Beibehaltung der bisherigen Bilanzierungsmethoden.....	143
5	Änderungen der Bilanzierungsmethoden.....	145

6	Inkonsistente Bewertung von Kapitalanlagen und versicherungstechnischen Rückstellungen.....	147
7	Erwerb von Versicherungsunternehmen und -beständen.....	148
8	Sonderregeln für Verträge mit Überschussbeteiligung.....	148
9	Anhangangaben.....	151
9.1	Regelung des Standards.....	151
9.2	Vorschläge der <i>Implementation guidance</i> zu Anhangangaben.....	154
9.2.1	Zur Umsetzung des ersten Prinzips.....	154
9.2.1.1	Erläuterungen zu den Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden.....	154
9.2.1.2	Erläuterungen zu den Beträgen in Posten der Bilanz, Gewinn- und Verlustrechnung und Kapitalflussrechnung.....	156
9.2.1.3	Erläuterung der wesentlichen Verfahren zur Bestimmung der Beträge.....	159
9.2.1.4	Änderungen von Annahmen.....	160
9.2.1.5	Erläuterung der Veränderung von Bilanzposten.....	160
9.2.2	Zur Umsetzung des zweiten Prinzips.....	161
9.2.2.1	Ziele des Risikomanagements und Maßnahmen zum Ausgleich von Risiken.....*	161
9.2.2.2	Vertragsbestimmungen mit wesentlichem Einfluss auf zukünftige Zahlungsströme.....	162
9.2.2.3	Informationen zu Versicherungsrisiken.....	163
9.2.2.4	Informationen zu Zinsänderungs- und Ausfallrisiken.....	166
9.2.2.5	Informationen zu Kapitalmarktrisiken, die sich auf eingebettete Derivate beziehen, die nicht zum Zeitwert bewertet werden.....	166
10	Übergangsvorschriften....."	167
11	Ausblick auf Phase II.....	168

Kapitel E IFRS 5 (2004) Zur Veräußerung gehaltene, langfristige Vermögenswerte und aufgegebene Geschäftsbereiche.....169

1	Einleitung.....	170
1.1	Zielsetzung von IFRS 5 (2004).....	170

1.1.1	Verbesserte Entscheidungsgrundlagen für die Abschlussadressaten.....	170
1.1.2	Annäherung von IFRS und US GAAP.....	172
1.2	Zentrale Regelungs- und Problembereiche.....	173
	Abgrenzung des Anwendungsbereichs von IFRS 5 (2004).....	174
2.1	Grundsätzliche Ausgrenzungen.....	174
2.2	Abgrenzung von kurzfristigen und langfristigen Vermögenswerten.....	176
2.3	Begriffliche Abgrenzung verschiedener Veräußerungs- und anderer Abgangsvarianten.....	177
2.4	Kriterienkatalog für zur Veräußerung gehalten.....	181
2.4.1	Konkrete Veräußerungsabsicht.....	181
2.4.2	Unmittelbare Verfügbarkeit.....	182
2.4.3	Veräußerung innerhalb von 12 Monaten.....	183
2.4.4	Zeitpunkt der Kriterienerfüllung.....	184
2.4.5	Kritische Würdigung des Kriterienkataloges.....	184
	Erstmalige Bilanzierung nach IFRS 5 (2004).....	185
3.1	Grundsatz.....	185
3.2	Vierstufiger Wertermittlungsprozess.....	186
3.2.1	Stufe 1: Bewertung unmittelbar vor der Umklassifizierung.....	186
3.2.2	Stufe 2: Ermittlung des beizulegenden Zeitwertes.....	187
3.2.3	Stufe 3: Ermittlung der Veräußerungskosten.....	188
3.2.4	Stufe 4: Anwendung des Niederstwertprinzips.....	188
3.2.5	Illustrierendes Beispiel.....	189
3.3	Anhangangaben.....	190
	Bilanzierung in Folgeperioden.....	192
4.1	Zum Stichtag bereits erfolgte Veräußerung.....	192
4.2	Folgebewertung bei noch nicht erfolgter Veräußerung.....	192
4.2.1	Keine Vornahme von planmäßigen Abschreibungen.....	192
4.2.2	Wertänderungen einzelner langfristiger Vermögenswerte.....	194
4.2.3	Wertänderungen von Abgangsgruppen.....	194
4.3	Erforderliche Korrekturen bei Planänderungen.....	196
	Aufgegebene Geschäftsbereiche.....	198
5.1	Definitorische Klärung und grundsätzliche Unterschiede zur bisherigen Regelung in IAS 35 (2003).....	198

5.2	Ausweis und Angaben im Anhang.....	201
5.3	Behandlung von Umklassifizierungen und Korrekturen.....	202
6	Besonderheiten bei zum Zwecke der Weiterveräußerung erworbenen Beteiligungen.....	203
6.1	Tochterunternehmen.....	203
6.2	Assoziierte Unternehmen und Joint Ventures.....	204
7	Übergangsbestimmungen.....	205
Kapitel F	<i>Improvements Project</i>.....	207
1	Einleitung.....	208
2	IAS 1: Darstellung des Abschlusses.....	209
3	IAS 2: Vorräte.....	218
4	IAS 8: Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden, 'Änderungen von Schätzungen und Fehler.....	224
5	IAS 10: Ereignisse nach dem Bilanzstichtag.....	230
6	IAS 16: Sachanlagen.....	232
7	IAS 17: Leasingverhältnisse.....	244
8	IAS 21: Auswirkungen der Änderung von Wechselkursen.....	249
9	IAS 24: Angaben über Beziehungen zu nahe stehenden Unternehmen und Personen.....	257
10	IAS 27: Konsolidierte Abschlüsse und Bilanzierung von Anteilen an Tochterunternehmen.....	261
11	IAS 28: Anteile an assoziierten Unternehmen.....	269
12	IAS 31: Anteile an Joint Ventures.....	278
13	IAS 33: Ergebnis je Aktie.....	282
14	IAS 40: Als Finanzinvestition gehaltene Immobilien.....	285
15	Folgeänderungen.....	289
15.1	Folgeänderungen für IAS 1, IAS 7 und IAS 16.....	289
15.2	Folgeänderungen für IAS 14, IAS 19, ' IAS 20 und IAS 22.....=.....	290
15.3	Folgeänderungen für IAS 23, IAS 29 und IAS 30.....	292
15.4	Folgeänderungen für IAS 34 und IAS 35.....	293
15.5	Folgeänderungen für IAS 36 und IAS 37.....	294
15.6	Folgeänderungen für IAS 38 und IAS 41.....	295

Kapitel G	IAS 39 (2004) Finanzinstrumente: Ansatz und Bewertung	297
1	Einführung.....	298
2	Struktur der Regelungen zu Ansatz und Bewertung.....	299
3	Anwendungsbereich.....	300
4	Kategorisierung.....	305
5	Ansatz und Abgang.....	320
6	Bewertung.....	336
7	Wertminderungen.....	346
8	Eingebettete Derivate.....	354
9	Bilanzierung von Sicherungsgeschäften.....	362
10	Makro Hedging für Zinsrisiken.....	373
11	Abgrenzung von Eigen-und Fremdkapital nach IAS 32.....	376