

# IFRS-BULLETIN

Übernahmen von Standards in EU-Recht in Q4/2011:  
Amendments to IFRS 7

Weitere Veröffentlichungen des IASB:  
u.a. Amendments to IFRS 9,  
ED/2010/6 Rev. Recognition, IFRIC 20

Im Blickpunkt:  
Bilanzierung von Joint Arrangements  
nach IFRS 11



## Editorial

Wir begrüßen Sie herzlich zur ersten Ausgabe 2012 des "IFRS-Bulletin", mit der wir Sie über aktuelle und bedeutsame Entwicklungen der IFRS informieren wollen. Im letzten Quartal wurden die Amendments zum Standard IFRS 7 Financial Instruments: Disclosures in europäisches Recht übernommen. Weitere Übernahmen in EU-Recht sind bereits für das 1. Quartal 2012 geplant (IAS 1/IAS 19).

Neben der Stellungnahme der Deutschen Prüfstelle für Rechnungslegung (DPR) zur Agendakonsultation des International Accounting Standards Board (IASB) hat die DPR ebenfalls ihre Prüfungsschwerpunkte für das kommende Jahr 2012 veröffentlicht, dazu zählt u.a. der bilanzielle Umgang mit Staatsanleihen im Kontext der

aktuellen Finanzmarktkrise wie auch die Prüfung der Chancen- und Risikoberichterstattung.

Im Blickpunkt der aktuellen Ausgabe des Bulletin steht der vom IASB im letzten Jahr verabschiedete Standard IFRS 11 und dessen Anwendung auf die Bilanzierung von Joint Arrangements (hier Dienstleistungsgesellschaften) bei den beteiligten Unternehmen.

Unsere Fachmitarbeiter der Zentralabteilung Internationale Rechnungslegung der BDO AG stehen Ihnen jederzeit gerne für weitere Auskünfte zur Verfügung und beraten Sie natürlich gerne in allen weiteren Fragen zur internationalen Rechnungslegung mit Bedeutung für Ihr Unternehmen.

## NEWSLETTER NR. 1 JANUAR 2012

BDO AG  
Wirtschaftsprüfungsgesellschaft  
Zentralabteilung Internationale  
Rechnungslegung (ZAIR)

### ANSPRECHPARTNER:

WP StB Dr. Norbert Lüdenbach  
Dr. Jens Freiberg

### KONTAKT:

BDO AG  
Wirtschaftsprüfungsgesellschaft  
Berliner Allee 59  
40225 Düsseldorf  
Telefon: +49 211 1371-0  
Telefax: +49 211 1371-120  
E-Mail: [zair@bdo.de](mailto:zair@bdo.de)

BDO AG Wirtschaftsprüfungsgesellschaft, eine Aktiengesellschaft deutschen Rechts, ist Mitglied von BDO International Limited, einer britischen Gesellschaft mit beschränkter Nachschusspflicht, und gehört zum internationalen BDO Netzwerk voneinander unabhängiger Mitgliedsfirmen. BDO ist der Markenname für das BDO Netzwerk und für jede der BDO Mitgliedsfirmen.

## 1. AKTUELLE ÜBERNAHMEN IN EU-RECHT

### 1.1. Übernahmen in EU-Recht

Am 28. November 2011 wurde das Amendment zu IFRS 7 Financial Instruments: Disclosures in europäisches Recht (Verordnung (EU) Nr. 1205/2011) übernommen. Das Amendment wurde bereits im Bulletin Nr.1/2011 dargestellt.

### 1.2. Ausstehende Endorsements

Für das 1. Quartal 2012 wird das Endorsement der Amendments zu IAS 1 Presentation of Items of Other Comprehensive Income und IAS 19 Employee Benefits erwartet. Im 2. Quartal soll die Übernahme der Amendments zu IAS 12 Deferred tax: Recovery of Underlying Assets sowie IFRS 1 Severe Hyperinflation and Removal of Fixed Dates for First-Time-Adopters folgen. Für das gleiche Quartal ist auch die Übernahme der Interpretation IFRIC 20 Stripping Costs in the Production Phase of a Surface Mine angedacht. Die Übernahme der Standards des Konsolidierungspakets wird für das 3. Quartal 2012 erwartet. Hierzu zählen:

- IFRS 10 Consolidated Financial Statements
- IFRS 11 Joint Arrangements
- IFRS 12 Disclosures of Interests in Other Entities
- IAS 27 Separate Financial Statements
- IAS 28 Investments in Associates and Joint Ventures

Im gleichen Quartal soll auch die Übernahme des IFRS 13 Fair Value Measurement erfolgen. Zudem sollen gleichzeitig auch die Amendments zum IAS 32 Offsetting Financial Assets and Financial Liabilities sowie IFRS 7 Disclosures - Offsetting Financial Assets and Financial Liabilities in EU-Recht übernommen werden.

## 2. ENFORCEMENT IN DEUTSCHLAND

### 2.1. DPR veröffentlicht Prüfungsschwerpunkte für 2012

Am 21. Oktober 2011 hat die Prüfstelle für Rechnungslegung (DPR) die Prüfungsschwerpunkte für das Jahr 2012 veröffentlicht. Neben der besonderen Beachtung von Bewertungsfragen in Folge der Staatsschuldenkrise, insbesondere für Staatsanleihen, werden auch folgende Prüfungsschwerpunkte angesprochen.

- Chancen- und Risikoberichterstattung im (Konzern-)Lagebericht (§§ 289 Abs. 1, S.4, 315 Abs. 1 HGB)
- Wertminderungen von Vermögenswerten inkl. Goodwill (IAS 36)
- Unternehmenszusammenschlüsse (IFRS 3, IAS 27)

- Bewertung von als Finanzinvestitionen gehaltenen zum Fair Value bilanzierten Immobilien (IAS 40)

### 2.2. Stellungnahme der DPR zur IASB-Agendakonsultation

Im Rahmen des im Juli 2011 veröffentlichten Konsultationspapiers zur Agenda des IASB (vgl. Bulletin Nr. 3/2011)) hat die DPR eine Stellungnahme eingereicht. Nach Ansicht der DPR müsse zukünftig zunächst dem Punkt „Maintenance“ der IFRS oberste Priorität eingeräumt werden. Insbesondere die nachfolgend erwähnten Schwächen erschweren aus Sicht eines nationalen Enforcers die Durchsetzung der Rechnungslegungsstandards:

- Zu große Spielräume in den Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden
- Problematische Ausweitung der Fair Value-Bilanzierung auch ohne objektive Bewertungsgrundlagen
- Zunehmende Vernachlässigung des Gewinns nach Steuern zugunsten im Eigenkapital erfasster Änderungen

Entsprechende Mängel ergeben sich nach Ansicht der DPR insbesondere bei der Bewertung von Renditeimmobilien zum Fair Value (IAS 40), der Aktivierung von Entwicklungskosten (IAS 38), der Kaufpreisallokation speziell der Separierung immaterieller Vermögenswerte vom Goodwill (IFRS 3, IAS 38) sowie auch der Ermittlung des negativen Unterschiedsbetrags (IFRS 3), der Abgrenzung von operativen Segmenten und segmentbezogenen Angaben sowie auch dem Goodwill-Impairment (IAS 36). Diese Bereiche bedürfen zukünftig somit einer besonderen Pflege, welche einer Weiterentwicklung des Financial Reporting aus Sicht der DPR zwingend vorzuziehen wäre.

## 3. AKTIVITÄTEN DER ESMA

### 3.1. Stellungnahme zur Bilanzierung von Staatsanleihen in IFRS-Abschlüssen

Die europäische Wertpapier- und Marktaufsichtsbehörde (ESMA) hat zur bilanziellen Behandlung von Risiken aus Staatsanleihen aufgrund der aktuellen wirtschaftlichen Entwicklungen eine Verlautbarung veröffentlicht. Bereits im Juli hatte die ESMA eine Erklärung zu in der Bilanz aufzunehmenden Angaben für Staatsanleihen herausgegeben.

Die Verlautbarung basiert auf einer Untersuchung die die ESMA zur bilanziellen Behandlung von griechischen Staatsanleihen in Bilanzen durchgeführt hat. Hierbei werden Empfehlungen bezogen auf die Risiken von Staatsanleihen gegeben, die von Emittenten und Prüfern zur Vereinheitlichung der Anwendung der IFRS bei der Bilanzaufstellung berücksichtigt werden sollten. Zudem werden die Untersuchungsergebnisse nochmals zusammengefasst und die Elemente herausgestellt, die

durch die Emittenten und Prüfer bei der Aufstellung der Zwischenabschlüsse zum 30. Juni 2011 zu berücksichtigen gewesen wären.

### 3.2. Stellungnahme der ESMA zur IASB-Agendakonsultation

Am 24. Oktober hat die ESMA eine Stellungnahme zur IASB Agendakonsultation veröffentlicht. Vor dem Hintergrund der noch laufenden und auch weitreichenden Großprojekte Revenue Recognition, Leasing, Insurance Contracts und Financial Instruments sieht die ESMA die Notwendigkeit zur Entschleunigung der Entwicklung und fordert diesbezüglich eine „Phase der Ruhe“. Zudem ergeben sich aus Sicht der ESMA Probleme und Aufgaben, die eigentlich gar keiner Konsultation bedürfen. Dahingehend bedürfte es u.a. grundlegender Diskussionen und Hilfestellung (konzeptioneller sowie auch praktischer Art) bezogen auf den Leistungsbezug, einer Wiederaufnahme des Projekts zur Abgrenzung von Eigen- und Fremdkapital sowie weiterer Hilfestellungen z.B. im Bereich der Unternehmenszusammenschlüsse zwischen Unternehmen unter gemeinsamer Beherrschung.

### 3.3. ESMA veröffentlicht Konsultationspapier

Die ESMA hat am 10. November 2011 ein Konsultationspapier zu Aspekten der Wesentlichkeit in der Rechnungslegung veröffentlicht (Considerations of Materiality in Financial Reporting), um zu einer einheitlichen Anwendung des Aspekts der Wesentlichkeit in der Rechnungslegung zu gelangen. Stellungnahmen werden bis zum 29. Februar 2012 erbeten.

In gleichem Kontext bezogen auf die stetig wachsende Zahl der Anhangangabevorschriften hatte der IASB bereits im Oktober 2010 die Wirtschaftsprüfungsinstitute Schottlands (ICAS) und Neuseelands (NZASB) mit einer dahingehenden Studie („Losing the Excess Baggage“) beauftragt. Im Rahmen des Berichts der beiden Standardsetzer kommen diese zu dem eher praktischen Ergebnis, dass eine viel stärker als bisher auf die Spezifika des jeweiligen Unternehmens ausgerichtete Beurteilung des Wesentlichkeitsaspekts geboten sei.

### 4. EFRAG: VERSCHIEBUNG DES INKRAFTTRETENS VON IFRS 10 UND 11 GEFORDERT

Die Europäische Beratungsgruppe für Finanzberichterstattung (European Financial Reporting Advisory Group, EFRAG) hat eine Verschiebung des Datums des Inkrafttretens der Standards zum Konsolidierungspaket gefordert. In dem an den IASB gerichteten Brief wurde angeführt, dass aufgrund der kurzen Vorlaufzeit zum Inkrafttreten am 1. Januar 2013 mit Hinsicht auf IFRS 10 und IFRS 11 Bedenken bezüglich der Umsetzbarkeit bestehen. Die zudem noch anhaltenden Beratungen zum Projekt Investment Entities sowie zur Änderung der Übergangsbestimmungen des IFRS 10 können die Unsicherheiten in der Anwendung des IFRS 10 weiter

verstärken. Sollte sich eine Verschiebung des Zeitpunktes des Inkrafttretens ergeben, wären aufgrund der Interdependenz alle Standards des Konsolidierungspakets betroffen. Ein möglicher alternativer Termin zum Inkrafttreten könnte entweder der 1. Januar 2014 oder der Ablauf der Zwölfmonatsfrist nach Veröffentlichung der Änderungen an IFRS 10 bzw. des Standards zu Investment Entities sein, abhängig davon welches Ereignis später eintritt.

### 5. PERSONELLE UND STRUKTURELLE VERÄNDERUNGEN BEIM DRSC

Am 21. November 2011 hat der Verwaltungsrat des Deutschen Rechnungslegungsstandards Committee e.V. (DRSC) sowohl das Präsidium als auch die Fachausschüsse neu gewählt. Neben den zukünftigen gesetzlichen Vertretern des Vereins Elisabeth Knorr (Präsidentin) und Dr. Rolf Ulrich (Vizepräsident) wurden auch die Mitglieder der Fachausschüsse für IFRS und HGB neu gewählt. Die Fachausschüsse werden die bisherigen Gremien, den Deutschen Standardisierungsrat (DSR) und das Rechnungslegungs Interpretations Committee (RIC), ersetzen. Somit stellt sich die im Mai letzten Jahres mit der Verabschiedung der neuen Satzung begonnene interne Reorganisation als endgültig abgeschlossen dar.

### 6. SEC VERSCHIEBT FINALEN BERICHT ZUR ÜBERNAHME DER IFRS

Die US-amerikanische Wertpapier- und Börsenaufsicht (SEC) hat eine Fertigstellung des Berichts zur möglichen Übernahme der IFRS für US-amerikanische Emittenten (vgl. Bulletin Nr. 3/2011) weiter verschoben. In einer Rede sprach der Leiter der Abteilung Rechnungslegung der SEC Kroeker davon, dass kein genauer Zeitplan zur Fertigstellung genannt werden könnte. Grundsätzlich stehe er aber einer möglichen Übernahme bzw. den Aussichten darauf hoffnungsfroh gegenüber, was insbesondere auf die bisherigen positiven Reaktionen auf den bereits erstellten Berichtsentwurf zurückzuführen sei.

### 7. AKTUELLE VERÖFFENTLICHUNGEN DES IASB

#### 7.1. Veröffentlichung der Amendments zum Effective Date von IFRS 9

Der IASB hat eine Änderung zum Erstanwendungszeitpunkt des Standards IFRS 9 Financial Instruments am 16. Dezember 2011 veröffentlicht. Der verpflichtende Erstanwendungszeitpunkt gilt somit für Geschäftsjahre, die am oder nach dem 1. Januar 2015 beginnen. Die Verschiebung des Erstanwendungszeitpunktes ist zum einen den noch ausstehenden Phasen des Projekts zum Ersatz von IAS 39 geschuldet, als auch den Verzögerungen des noch ausstehenden Projekts Insurance Contracts. Die Änderung betrifft ebenfalls IFRS 7 Financial Instruments-Disclosures, sodass angepasste Vorjahresvergleichszahlen bei erstmaliger Anwendung

von IFRS 9 zukünftig nicht mehr notwendig sind. Hingegen sind in Abhängigkeit vom Anwendungszeitpunkt u.U. zusätzliche Anhangangaben aufzunehmen.

- Ein Übergang vor dem 1. Januar 2012 erfordert keine Anpassung früherer Perioden oder geänderte Angaben zum Übergang.
- Ein Übergang nach dem 1. Januar 2012 und vor dem 31. Dezember 2012 erfordert keine Anpassung der Vorperioden oder modifizierte Übergangangaben
- Ein Übergang nach dem 1. Januar 2013 erfordert keine Anpassung früherer Perioden, dafür jedoch modifizierte Übergangangaben.

Eine frühere Anwendung von IFRS 9 Financial Instruments bleibt (vorbehaltlich des EU-Endorsement) grundsätzlich zulässig.

## 7.2. Veröffentlichung der Amendments zu IAS 32 und als Folge auch IFRS 7

Am 16. Dezember wurden die Änderungen an IAS 32 Financial Instruments: Presentation veröffentlicht. Diese entfalten eine klarstellende Wirkung bezogen auf die Saldierungsvorschriften im Rahmen der IFRS. Hierbei wurden verschiedene Aspekte angesprochen wie z.B. die gleichzeitige Realisierung und Erfüllung, die Aufrechnung von Sicherheiten, den Bilanzierungsgegenstand für die Anwendung der Saldierungsvorschriften und die Bedeutung des Terminus des „gegenwärtigen durchsetzbaren Rechts auf Aufrechnung“.

Eine Nivellierung der Unterschiede zwischen den Saldierungsregelungen nach IFRS und US-GAAP wurde nicht erreicht, stattdessen kamen die Standardsetzer überein die Angabevorschriften zu vereinheitlichen. Die Änderungen an den Angabevorschriften in IFRS 7 erfordern Angaben zu allen bilanzierten Finanzinstrumenten, die saldiert werden. In der Folge ergeben sich auch Anhangangabepflichten für Finanzinstrumente, die zwar unsaldiert ausgewiesen werden, aber z.B. einer durchsetzbaren Globalverrechnungsvereinbarung unterliegen. Auf diese Weise sollen Bilanzadressaten die möglichen Auswirkungen solcher Vereinbarungen auf die ökonomische Lage des Unternehmens besser beurteilen können.

Die Änderungen sind für Geschäftsjahre gültig, die am oder nach dem 1. Januar 2014 beginnen, derweil die geänderten Angabevorschriften bereits für Geschäftsjahre die am oder nach dem 1. Januar 2013 anfangen (oder danach aufgestellte Zwischenberichte), anzuwenden sind. Die Änderungen sind retrospektiv auf die dargestellten Vergleichsperioden anzuwenden.

## 7.3. Veröffentlichung eines Entwurfs zu den Amendments für IFRS 1 (ED/2011/5)

Der IASB hat am 20. Oktober 2011 einen neuen Entwurf zu Änderungen an IFRS 1 First-time Adoption of International Financial Reporting Standards veröffentlicht und zur Kommentierung freigegeben. Die Ände-

rung betrifft die Bilanzierung von Darlehen der öffentlichen Hand, mit einem vom Marktniveau abweichenden Zinssatz bei erstmaliger Anwendung der IFRS. Erstanwender erhalten somit die gleichen Erleichterungsmöglichkeiten wie bestehende IFRS Anwender die IAS 20 Accounting for Government Grants and Disclosure of Governance Assistance anwenden. Die Kommentierungsfrist ist bereits abgelaufen.

Die verpflichtende Anwendung ergibt sich für Geschäftsjahre, die am oder nach dem 1. Januar 2013 beginnen, wobei auch eine frühere Anwendung zulässig ist.

## 7.4. Veröffentlichung eines überarbeiteten Entwurfs zur Revenue Recognition (ED/2011/6)

Die Standardsetzer IASB und FASB haben am 14. November 2011 einen Re-Exposure Draft zum Projekt Revenue from Contracts with Customers veröffentlicht. Die wiederholte Vorlage des Entwurfs zur Überarbeitung war der in den Comment Letter geäußerten erheblichen Kritik geschuldet. Der neue Standard zur Erlöserfassung soll die bisherigen Standards IAS 11, IAS 18 und die dazugehörige Interpretation IFRIC 15 ersetzen.

Zur Beurteilung des Kontrollübergangs über einen Vermögenswert sieht der Re-Exposure Draft zum einen den Zeitpunktbezug, zum anderen auch den Zeitraumbezug vor. Für die Abgrenzung des Übergangs hält der Entwurf Leitlinien bereit, wann eine Leistung als zeitraumbezogen erfüllt angesehen werden kann. Dies liegt vor, wenn ein Vermögenswert unter Kontrolle des Kunden geschaffen/verbessert wird sowie kein Vermögenswert oder ein Vermögenswert geschaffen wird für den der Verkäufer keine alternative Verwendung hat, wobei eines der folgenden Kriterien erfüllt werden muss:

- Dem Kunden fließt Nutzen während der Leistungserbringung zu;
- die Leistung müsste bei Übertragung an einen Dritten nicht neu erbracht werden;
- der Leistungserbringer besitzt einen Vergütungsanspruch.

Zudem ergeben sich weitere Neuerungen bezogen auf die nachfolgenden Punkte:

- Regelungen zur Separierung bzw. Zusammenfassung von Teilleistungen bei Mehrkomponentengeschäften.
- Der Transaktionspreis bei mehreren Leistungsverpflichtungen ist zukünftig anhand der relativen Stand-alone Verkaufspreise zu ermitteln.
- Wertminderungen auf Kundenforderungen sind (als wirtschaftlicher Korrekturposten zu den Umsatzerlösen) direkt nach den Erlösen zu zeigen.
- Ausweitung der Anhangangaben z.B. im Rahmen von Unsicherheiten bei Umsatzerlösen.

Komentierungen zum Entwurf des Re-Exposure Draft Revenue Recognition können noch bis zum 13. März 2012 eingereicht werden.

### 7.5. Veröffentlichung eines Entwurfs zu den Amendments für IFRS 10 (ED/2011/7)

Der IASB hat mit Veröffentlichung des Standardentwurfs Übergangsleitlinien - Vorgeschlagene Änderungen an IFRS 10 eine Modifikation der Übergangsvorschriften vorgeschlagen. Der am 20. Dezember 2011 veröffentlichte Entwurf soll klarstellen, wann die Vorschriften des IFRS 10 zur Konsolidierung retrospektiv anzuwenden sind. Da IFRS 10 für Geschäftsjahre die am oder nach dem 1. Januar 2013 beginnen gültig ist, sollen auch die entsprechenden Übergangsvorschriften zu diesem Zeitpunkt Gültigkeit erlangen.

Komentierungen zum Entwurf können noch bis zum 21. März 2012 eingereicht werden.

### 7.6. Veröffentlichung von IFRIC 20

Am 19. Oktober 2011 wurde die Interpretation IFRIC 20 Stripping Costs in the Production Phase of a Surface Mine vom International Financial Reporting Interpretations Committee (IFRIC) herausgegeben. Die Interpretation bezieht sich ausschließlich auf die Kosten der Abraumbeseitigung im Rahmen der Abbauphase einer Tagebauminerale. Der Abraum einer Mine muss zwecks Zugang zu den darunterliegenden mineralischen Vorkommen entfernt werden. Die unterschiedliche Behandlung der Abraumbeseitigungskosten in der Praxis führt zur Notwendigkeit der Schaffung einer einheitlichen Leitlinie. IFRIC 20 beschreibt die Aktivierungsvoraussetzungen für Abraumbeseitigungskosten und die Erst- bzw. Folgebewertung.

Dem Umfang entsprechend, in dem der Nutzen aus der Abraumbeseitigung als erwirtschafteter Vorrat anzusehen ist, sind die damit verbundenen Kosten als Vorräte zu aktivieren (IAS 2). Spiegelt der Nutzen einen verbesserten Zugang zu den abbaubaren Erzen oder Mineralien wider, sind die Kosten des Abbaus ggf. als langfristiger Vermögenswert anzusetzen.

Die Interpretation ist anzuwenden auf Abraumbeseitigungskosten die zu Beginn der frühesten dargestellten Berichtsperiode oder danach anfallen. Eine verpflichtende Anwendung ergibt sich für Geschäftsjahre, die am oder nach dem 1. Januar 2013 beginnen, wobei auch eine frühere Anwendung zulässig ist. Das EU-Endorsement steht noch aus und wird für Q2/2012 erwartet. Eine vorläufige Zustimmung zur Übernahme hat das EFRAG bereits am 9. November 2011 herausgegeben.

## 8. IM BLICKPUNKT: BILANZIERUNG VON JOINT ARRANGEMENTS NACH IFRS 11

### 8.1. Einführung des IFRS 11 Joint Arrangements

Im Rahmen der Verabschiedung des Konsolidierungs-

projekts hat der IASB durch Veröffentlichung von IFRS 11 die bisher noch gültigen Regelungen des IAS 31 umfassend verändert. Dies betrifft nicht nur die Abkehr von der Bilanzierung nach formalrechtlicher Betrachtungsweise, sondern auch die Abschaffung des Wahlrechts zur Quotenkonsolidierung von Joint Ventures.

Zukünftig erfordert die Bilanzierung nach IFRS 11 einer zweistufigen Beurteilung. Zunächst stellt sich die Frage, ob ein sog. Joint Arrangement vorliegt. Sofern ein Joint Arrangement vorliegt, ist dann zu klären wie dieses durch den Investor zu klassifizieren und folglich zu bilanzieren ist.

### 8.2. Erste Stufe: Beurteilung eines Joint Arrangement

Ein Joint Arrangement beruht auf der gemeinschaftlichen Beherrschung mehrerer Parteien, über das zu bilanzierende Arrangement. Dem aus IFRS 10 entnommenen Beherrschungsbegriff folgend müssen die Investoren gemeinschaftlich die Entscheidungsmacht über die relevanten Aktivitäten des untergeordneten Unternehmens besitzen (IFRS 10.7).

Ein Joint Arrangement liegt dann vor, wenn eine vertragliche Vereinbarung besteht, die zwei oder mehr Parteien die gemeinsame (einstimmige) Kontrolle über die Tätigkeit (Joint Operation) oder das Nettovermögen (Joint Venture) einer Einheit gibt. Insbesondere ist die einstimmige Kontrolle hervorzuheben (IFRS 11.7), welche nicht in einem gesonderten Vertrag vereinbart sein muss, sondern sich z.B. auch als Folge der Anteilsquoten und des Gesellschaftsvertrags ergeben kann.

#### Beispiel:

Zwei Unternehmen A und B gründen ein Unternehmen D mit Outsourcingcharakter (Dienstleistungsgesellschaft) in Form einer GmbH. A und B halten je 50% der Anteile an D. Der „Output“ von D wird ausschließlich an A und B geleistet. Hierfür erstatten A und B lediglich die angefallenen Kosten der D, z.B. über einen kostendeckenden Betrag je erbrachter Leistungseinheit. Die Geschäftsführung der D GmbH wird alleine durch A vorgenommen. Der Abschluss von Verträgen der D mit den Gesellschaftern unterliegt ebenso wie die Aufnahme von Krediten oder die Vornahme größerer Investitionen einer Zustimmungspflicht der Gesellschafterversammlung mit einfacher Mehrheit.

Vorliegend besteht eine vertragliche Vereinbarung über den Unternehmenszweck des D als Teil des Gesellschaftsvertrages vor. Die Kontrolle der relevanten Aktivitäten der D in der Gesellschafterversammlung bedarf der einfachen Mehrheit. Diese kann aufgrund der Anteilsverhältnisse jedoch nur gemeinsam durch A und B erlangt werden.

Ein Joint Arrangement liegt vor.

### 8.3. Zweite Stufe: Klassifikation des Joint Arrangement

IFRS 11 unterscheidet zwei Formen von Joint Arrangements: Joint Operations (Gemeinschaftliche Tätigkeiten) und Joint Ventures (Gemeinschaftsunternehmen). Entgegen IAS 31 kommt es bei dieser Unterscheidung nicht mehr allein auf die Rechtsform an. Aus der rechtlichen Selbständigkeit des untergeordneten Unternehmens folgt noch nicht die Klassifikation als Joint Venture. Entscheidend ist vielmehr, ob die Parteien in wirtschaftlicher Betrachtung Rechte und Pflichten bezüglich der einzelnen Vermögenswerte und Schulden oder nur bezüglich des Nettovermögens (Eigenkapital) haben.

Wird das Joint Arrangement nicht als Außen-)Gesellschaft mit Gesamthandsvermögen organisiert, ist es als Joint Operation zu qualifizieren. Im umgekehrten Fall besteht aber noch nicht notwendig ein Joint Venture. Vielmehr ist bei Abwicklung des Joint Arrangement über eine (Außen-)Gesellschaft zu prüfen, ob

- ob und welche speziellen vertraglichen Bedingungen bezüglich der Zuordnung von Vermögen und Schulden im Innenverhältnis bestehen und
- welche sonstigen relevanten Umstände für die Beurteilung der Qualität der Beteiligung existieren.

Im Rahmen einer Gesamtbetrachtung ist dabei zu würdigen, ob die Investoren wirtschaftlich an einzelnen Vermögenswerten und Schulden oder am Nettovermögen beteiligt sind.

#### Fortsetzung Beispiel:

Die Rechtsform der Dienstleistungsgesellschaft ist eine GmbH, wodurch die Gesellschaft auch als rechtsfähig anzusehen ist, d.h. dem Unternehmen D sind Vermögen und Schulden zuzurechnen. In erster Betrachtung läge somit gem. IFRS 11.B23 ein Joint Venture vor.

Eine Widerlegung der Joint Venture Klassifizierung aufgrund spezieller vertraglicher Bedingungen, die den am Unternehmen D beteiligten Parteien dessen Vermögenswerte und Schulden zurechnet (IFRS 11.B25 ff.), ergibt sich in diesem Fall nicht.

Die Joint Venture Vermutung kann aber auf Grund sonstiger relevanter Umstände widerlegt sein. So zum Beispiel, wenn die am Joint Arrangement beteiligten Parteien alleinige Leistungsabnehmer sind, somit die einzige Einnahmequelle der untergeordneten Gesellschaft darstellen. In wirtschaftlicher Betrachtung werden dann die etwaigen Schulden des Joint Arrangements ausschließlich von den beteiligten Parteien gemäß Leistungsabnahme bedient. Der Nutzen aus dem Joint Arrangement fließt den beteiligten Parteien primär aus der Leistungsabnahme zu. Die Partizipation an den Nettoergebnissen und -vermögen tritt hier in den Hintergrund.

#### Fortsetzung Beispiel:

Die D GmbH erbringt ihre Leistung nur für die beteiligten Unternehmen. (Wesentliche) Cash Flows mit externen Dritten werden nicht erwirtschaftet, d.h. die Bedienung der Verbindlichkeiten hängt vollumfänglich von A und B (Leistungsabnahme, Finanzierungsbeiträge) ab.

Die D GmbH bzw. das Joint Arrangement ist als Joint Operation zu klassifizieren.

### 8.4. Bilanzielle Abbildung einer Beteiligung an einer Joint Operation

Soweit die Investoren in wirtschaftlicher Betrachtung Rechte bzw. Verpflichtungen an den Vermögenswerten und Schulden der gemeinschaftlichen Tätigkeit besitzen, sind diese Posten und die mit ihnen verbundenen Erfolgskomponenten sowohl im Einzelabschluss des Investors (IFRS 11.26(a)) als auch in dessen Konzernabschluss anteilig zu berücksichtigen (IFRS 11.20). Dies entspricht zunächst der bisherigen Quotenkonsolidierung.

Betroffen sind neben als Bruchteilsgemeinschaft oder als BGB-Innengesellschaft strukturierten Joint Arrangements vor allem Beteiligungen an Zuliefergesellschaften, deren alleiniger Leistungsabnehmer die gemeinschaftlich herrschenden Gesellschafter sind. Fraglich ist dann, ob sich der beim Investor zu erfassende Anteil nach der gesellschaftsrechtlichen Beteiligungsquote oder nach dem Anteil am Output der Untergesellschaft berechnet. Die in IFRS 11.BC38 vorgenommene Abgrenzung ggü. der Quotenkonsolidierung alten Rechts (anteilige Zurechnung nach der Beteiligungsquote) wird im Schrifttum z. T. als Ausschluss einer möglichen Zurechnung nach der Output Quote interpretiert.

Ein entsprechendes Vorgehen würde aber zu schwer lösbaren Problemen führen, wie folgendes Beispiel zeigt.

#### Fortsetzung Beispiel (Variante):

Die Gesellschafter gehen bei Gründung des D davon aus, dass jeder etwa 50% der Leistungen abnimmt, entsprechend der gesellschaftsrechtlichen Beteiligungsquote. In 01 erwirbt die D GmbH ein Produktionsgrundstück für 1 Mio €, bebaut dieses und beginnt Anfang 02 mit der Produktion.

Wegen veränderter Marktanteile nimmt A von der Produktion des Jahres 02 nur 40% ab, B hingegen 60%. Zukünftig wird sich daran auch nichts ändern. Zum 31.12.01 ist der Anteil am Produktionsgrundstück (den Vermögenswerten und auch Schulden) bei A und B mit jeweils 0,5 Mio € anzusetzen. Bei Outputorientierung müsste dieser Anteil per 31.12.02 bei A auf 0,4 Mio € verringert, bei B auf 0,6 Mio € erhöht werden.

Bei Änderungen der (nachhaltig erwarteten) Output-Quote bzw. Modifikationen in der anteiligen Bilanzie-

zung (Zu-/Abgänge von Vermögenswerten bzw. Schulden) bestehen drei mögliche Varianten:

- GuV-wirksame Behandlung (bei A: per Aufwand 0,1 Mio € an Grundstück 0,1 Mio €);
- Qualifizierung als sonstiges Ergebnis (Other Comprehensive Income) (bei A: per Rücklagen 0,1 Mio € an Grundstück 0,1 Mio €);
- Einbuchung einer Quasi-Forderung oder Quasi-Verbindlichkeit (bei A: per Forderung gegen B 0,1 Mio € an Grundstück 0,1 Mio €).

Gegen eine GuV-wirksame Behandlung spricht der fehlende Aufwands-/Ertragscharakter. Weder ist das Grundstück erkennbar wertgemindert, noch hat A einen Anteil am Grundstück entschädigungslos an B abgegeben. Eine Behandlung als sonstiges Ergebnis scheidet auch aus, weil dies nach IAS 1.88 f. nur bei ausdrücklicher Festlegung in einem Einzelstandard zulässig ist, der vorliegende Fall in einem Standard aber nicht behandelt wird. Einer Bilanzierung als (Quasi-)Forderung (oder -Verbindlichkeit) steht entgegen, dass die geänderte Output-Quote tatsächlich keine Ansprüche und Verpflichtungen zwischen den Gesellschaftern, überdies auch keine gegenüber der Untergesellschaft, begründet. Eine Erfassung unter Berufung auf IFRS 11.BC38 von Vermögenswerten und Schulden nach Outputanteilen ist bei wechselnden Abnahmequoten dem IFRS-Regelwerk nach nicht darstellbar.

Die o.g. Auslegung von bzw. Berufung auf IFRS.11BC38 ist daher infrage zu stellen. Zur Abweichung von der Beteiligungsquote, somit zur Verwendung der Outputabnahmequote kommt es u.E. nur dann, wenn dies in einer Vereinbarung festgelegt wird. Solche Festlegungen fehlen häufig in der Praxis. Der Gesellschaftsvertrag stellt i. d. R. für die Verteilung von laufenden Ergebnissen und Liquidationsergebnissen ausschließlich auf die Beteiligungsquote ab. Die Festlegungen der gemeinschaftlich Handelnden (Gesellschaftsvertrag) und die Beteiligungsquote (ebenfalls Gesellschaftsvertrag) entsprechen sich, so dass eine outputorientierte Bilanzierung nicht zum Tragen kommt. Meist werden daher als Joint Operation qualifizierte Zulieferergesellschaften anhand der Beteiligungsquote bilanziert.

### 8.5. Zusammenfassung

Sofern zwei oder mehr Unternehmen gemeinsame einstimmige Kontrolle über ein drittes Unternehmen auf vertraglicher Basis ausüben, besteht ein Joint Arrangement. Die Klassifizierung des Joint Arrangements orientiert sich in wirtschaftlicher Betrachtungsweise an den Partizipationsrechten der beteiligten Unternehmen und damit nicht mehr in erster Linie an der Rechtsform.

Auch wenn das Joint Arrangement eine eigenständige Rechtsform besitzt, stellt dies lediglich einen Indikator dafür dar, dass ein Joint Venture vorliegt. Die Joint Venture Vermutung ist widerlegt, wenn die Leistungs-

beziehung zu den beteiligten Gesellschaften die einzige relevante Quelle von Cash Inflows des untergeordneten Unternehmens darstellt. Folge ist die Qualifikation als Joint Operation.

#### Quellen:

Lüdenbach/Schubert, PiR 1/2012, S. 1 ff.

Lüdenbach, PiR 11/2011, S. 330 f.

Fischer, PiR 7/2011, S. 204 f.

**HAMBURG (ZENTRALE)**

Ferdinandstraße 59  
20095 Hamburg  
Telefon: +49 40 30293-0  
Telefax: +49 40 337691  
hamburg@bdo.de

**BERLIN**

Katharina-Heinroth-Ufer 1  
10787 Berlin  
Telefon: +49 30 885722-0  
Telefax: +49 30 8838299  
berlin@bdo.de

**BIELEFELD**

Viktoriastraße 16-20  
33602 Bielefeld  
Telefon: +49 521 52084-0  
Telefax: +49 521 52084-84  
bielefeld@bdo.de

**BONN**

Potsdamer Platz 5  
53119 Bonn  
Telefon: +49 228 9849-0  
Telefax: +49 228 9849-450  
bonn@bdo.de

**BREMEN**

Bürgermeister-Smidt-Str. 128  
28195 Bremen  
Telefon: +49 421 59847-0  
Telefax: +49 421 59847-75  
bremen@bdo.de

**BREMERHAVEN**

Dr.-Franz-Mertens-Straße 2 a  
27580 Bremerhaven  
Telefon: +49 471 8993-0  
Telefax: +49 471 8993-76  
bremerhaven@bdo.de

**DORTMUND**

Märkische Straße 212-218  
44141 Dortmund  
Telefon: +49 231 419040  
Telefax: +49 231 4190418  
dortmund@bdo.de

**DRESDEN**

Am Waldschlößchen 2  
01099 Dresden  
Telefon: +49 351 86691-0  
Telefax: +49 351 86691-55  
dresden@bdo.de

**DÜSSELDORF**

Berliner Allee 59  
40212 Düsseldorf  
Telefon: +49 211 1371-0  
Telefax: +49 211 1371-120  
duesseldorf@bdo.de

**ERFURT**

Arnstädter Straße 28  
99096 Erfurt  
Telefon: +49 361 3487-0  
Telefax: +49 361 3487-19  
erfurt@bdo.de

**ESSEN**

Max-Keith-Straße 66  
45136 Essen  
Telefon: +49 201 87215-0  
Telefax: +49 201 87215-800  
essen@bdo.de

**FLENSBURG**

Am Sender 3  
24943 Flensburg  
Telefon: +49 461 90901-0  
Telefax: +49 461 90901-1  
flensburg@bdo.de

**FRANKFURT/MAIN**

Grüneburgweg 102  
60323 Frankfurt/Main  
Telefon: +49 69 95941-0  
Telefax: +49 69 554335  
frankfurt@bdo.de

**FREIBURG I. BR.**

Wilhelmstraße 1 b  
79098 Freiburg i. Br.  
Telefon: +49 761 28281-0  
Telefax: +49 761 28281-55  
freiburg@bdo.de

**HANNOVER**

Landschaftstraße 2  
30159 Hannover  
Telefon: +49 511 33802-0  
Telefax: +49 511 33802-40  
hannover@bdo.de

**KASSEL**

Theaterstraße 6  
34117 Kassel  
Telefon: +49 561 70767-0  
Telefax: +49 561 70767-11  
kassel@bdo.de

**KIEL**

Dahlmannstraße 1-3  
24103 Kiel  
Telefon: +49 431 51960-0  
Telefax: +49 431 51960-40  
kiel@bdo.de

**KOBLENZ**

August-Thyssen-Straße 23-25  
56070 Koblenz  
Telefon: +49 261 88417-0  
Telefax: +49 261 88417-30  
koblenz@bdo.de

**KÖLN**

Im Zollhafen 22  
50678 Köln  
Telefon: +49 221 97357-0  
Telefax: +49 221 7390395  
koeln@bdo.de

**LEIPZIG**

Großer Brockhaus 5  
04103 Leipzig  
Telefon: +49 341 9926600  
Telefax: +49 341 9926699  
leipzig@bdo.de

**LÜBECK**

Kohlmarkt 7-15  
23552 Lübeck  
Telefon: +49 451 70281-0  
Telefax: +49 451 70281-49  
luebeck@bdo.de

**MÜNCHEN**

Radlkoferstraße 2  
81373 München  
Telefon: +49 89 55168-0  
Telefax: +49 89 55168-199  
muenchen@bdo.de

**ROSTOCK**

Freiligrathstraße 11  
18055 Rostock  
Telefon: +49 381 493028-0  
Telefax: +49 381 493028-58  
rostock@bdo.de

**STUTTGART**

Augustenstraße 1  
70178 Stuttgart  
Telefon: +49 711 50530-0  
Telefax: +49 711 50530-199  
stuttgart@bdo.dee

**TROISDORF**

Siebengebirgsallee 84  
53840 Troisdorf  
Telefon: +49 2241 97994-0  
Telefax: +49 2241 97994-25  
troisdorf@bdo.de

**WIESBADEN**

Gustav-Nachtigal-Straße 5  
65189 Wiesbaden  
Telefon: +49 611 99042-0  
Telefax: +49 611 99042-99  
wiesbaden@bdo.de

**WELTWEIT**

BDO Global Coordination B.V.  
Boulevard de la Woluwe 60  
B-1200 Brüssel · Belgien  
Telefon: ++32-2/778 01 30  
Telefax: ++32-2/778 01 43  
bdoglobal@bdoglobal.com

BDO AG Wirtschaftsprüfungsgesellschaft, eine Aktiengesellschaft deutschen Rechts, ist Mitglied von BDO International Limited, einer britischen Gesellschaft mit beschränkter Nachschusspflicht, und gehört zum internationalen BDO Netzwerk voneinander unabhängiger Mitgliedsfirmen.

BDO ist der Markenname für das BDO Netzwerk und für jede der BDO Mitgliedsfirmen.

Dieses Dokument wurde mit Sorgfalt erstellt, ist aber allgemein gehalten und kann daher nur als grobe Richtlinie gelten. Es ist somit nicht geeignet, konkreten Beratungsbedarf abzudecken, so dass Sie die hier enthaltenen Informationen nicht verwerten sollten, ohne zusätzlichen professionellen Rat einzuholen. Bitte wenden Sie sich an BDO AG Wirtschaftsprüfungsgesellschaft, um die hier erörterten Themen in Anbetracht Ihrer spezifischen Beratungssituation zu besprechen.

BDO AG Wirtschaftsprüfungsgesellschaft, deren Partner, Angestellte, Mitarbeiter und Vertreter übernehmen keinerlei Haftung oder Verantwortung für Schäden, die sich aus einem Handeln oder Unterlassen im Vertrauen auf die hier enthaltenen Informationen oder darauf gestützte Entscheidungen ergeben.

Vorsitzender des Aufsichtsrats: Johann C. Lindenberg  
Vorstand: WP StB RA Dr. Holger Otte (Vorsitzender)  
WP StB RA Werner Jacob (stellv. Vorsitzender) • StB Frank Biermann • WP StB Christian Dyckerhoff • WP StB Klaus Eckmann • WP Dr. Christian Gorny • WP StB Dr. Arno Probst • WP StB Manuel Rauchfuss • WP StB Kai Niclas Rauscher • WP StB Roland Schulz • Sitz der Gesellschaft: Hamburg; Amtsgericht Hamburg HR B 1981



BDO AG  
Wirtschaftsprüfungsgesellschaft

Berliner Allee 59  
40225 Düsseldorf  
Telefon: +49 211 1371-0  
Telefax: +49 211 1371-120  
zair@bdo.de  
www.bdo.de

