



© DRSC e.V. || Zimmerstr. 30 || 10969 Berlin || Tel.: (030) 20 64 12 - 0 || Fax.: (030) 20 64 12 - 15
www.drsc.de - info@drsc.de

Diese Sitzungsunterlage wird der Öffentlichkeit für die FA-Sitzung zur Verfügung gestellt, so dass dem Verlauf der Sitzung gefolgt werden kann. Die Unterlage gibt keine offiziellen Standpunkte der FA wieder. Die Standpunkte der FA werden in den Deutschen Rechnungslegungs Standards sowie in seinen Stellungnahmen (Comment Letters) ausgeführt.
Diese Unterlage wurde von einem Mitarbeiter des DRSC für die FA-Sitzung erstellt.

IFRS-FA – öffentliche SITZUNGSUNTERLAGE

Sitzung:	13. IFRS-FA / 08.02.2013 / 11:00 – 12:00 Uhr
TOP:	07 – Bearer Biological Assets
Thema:	Amend IAS 41
Papier:	13_07a_IFRS-FA_Bearer Biological Assets



Inhalt

1. Hintergrund
2. Vorgehensweise
3. Grundsätzliche Überlegungen
 - Wie sollen *bearer biological assets* definiert werden?
 - Wie sollen *bearer biological assets* bewertet werden, bevor sie in den Produktionsprozess eingebunden werden?
 - Wie sollen die Produkte bilanziert werden, solange sie mit den *bearer biological assets* verbunden sind?
4. Liefert die Bilanzierung von *bearer biological assets* nach IAS 16 entscheidungsnützlichere Informationen als die derzeitigen Regelungen?
5. Weitere Themen, die noch anzusprechen sind



1. Hintergrund (1/2)

- IAS 41 ist anwendbar auf
 - biologische Vermögenswerte (definiert als lebendes Tier oder lebende Pflanze)
 - landwirtschaftliche Erzeugnisse zum Zeitpunkt der Ernte (geerntete Produkte)
 - Zuwendungen der öffentlichen Hand i.S. von IAS 41 (Referenz zu fair value, da IAS 20 nur bei Kosten funktioniert)
- Ansatz
 - wenn Verfügungsmacht
 - wenn wahrscheinlich, dass Nutzen zufließt
 - wenn fair value oder Anschaffungs- oder Herstellungskosten verlässlich ermittelbar
- Bewertung
 - grundsätzlich fair value through profit or loss abzüglich Veräußerungskosten, da biologische Entwicklung so erfasst wird
 - Ausnahme (ausschließlich bei Erstansatz), wenn fair value nicht verlässlich ermittelbar: Anschaffungs- oder Herstellungskosten abzüglich kumulierte planmäßige Abschreibungen und Wertminderungen



1. Hintergrund (2/2)

Kritik

- Der Standard unterscheidet nicht bei Ansatz und Bewertung, lediglich für die Beschreibung jeder Gruppe von biologischen Vermögenswerten im Anhang zwischen consumable biological assets (CBAs) und bearer biological assets (BBAs)
 - CBAs sind solche, die als landwirtschaftliche Erzeugnisse geerntet oder als biologische Vermögenswerte verkauft werden sollen (zB Viehbestand für den Verkauf, Fische, Getreide, Bäume, die als Nutzholz wachsen)
 - BBAs sind selbstgenerierend (zB Viehbestand für Milchproduktion, Obstbäume, Weinstöcke)
- fair value ist für BBAs nicht sinnvoll, da sie keiner weiteren biologischen Entwicklung unterliegen; wenn sie „ausgewachsen“ sind, dienen sie der Produktion und sollten entsprechend nach IAS 16 bilanziert werden



2. Vorgehensweise (1/1)

Optionen für IAS 41

- Beibehaltung fair value für alle biological assets
- Einführung des Kostenmodells (in IAS 16 oder IAS 41) für BBAs
- Einführung des Neubewertungsmodells nach IAS 16 für BBAs
 - wird nicht weiter verfolgt, gibt es auch nicht für andere nicht-finanzielle Vermögenswerte
 - würde eine dritte Bewertung einführen neben fair value für CBAs und Kosten für Sachanlagen; ein solches hybrides Modell wird von Investoren und Analysten nicht als hilfreich angesehen
 - es würde nur die GuV Wirkung, nicht das Ermittlungsproblem des fair value gelöst
- Der IASB hat sich für die Einführung des Kostenmodells ausgesprochen



3. Grundsätzliche Überlegungen (1/15)

Definition von BBAs

- Die Definition muss die biologischen Vermögenswerte erfassen, deren biologische Transformation keinen wesentlichen Einfluss auf die Generierung künftigen wirtschaftlichen Nutzens hat.
- Anwendung des Kostenmodells auf Tierbestand wird als sehr komplex angesehen. Nahezu alle Kosten für ein neugeborenes Tier sind indirekte Kosten, die zugeordnet werden müssten (Land? Gemietete Weiden? Futter? Löhne? Herbizide für die Weiden? Veterinärversorgung? Abschreibung der Farm? Abschreibung der Tiere?) Welche Kosten sind bei Geburt dem Jungtier zuzuordnen? Ermittlung des Restwerts und planmäßige Abschreibung?
- Nebenbemerkung: CBAs werden negativ abgegrenzt, dh definiert als nicht-BBAs



3. Grundsätzliche Überlegungen (2/15)

Optionen für die Definition von BBAs

- Ansicht 1 „no alternative use“:
 - BBAs werden kultiviert für die Nutzung in der Produktion / Lieferung von landwirtschaftlichen Produkten an andere
 - sie werden über mehr als eine Periode genutzt
 - sie sind keine landwirtschaftlichen Produkte
- Erläuterung:
 - nur solche Vermögenswerte werden erfasst, die keine Konsum-Attribute aufweisen
 - insbesondere bei Tieren gibt es letztlich die Wahl, ob zB Schafe für Wolle und Milchprodukte oder Fleisch gehalten werden
 - bei Pflanzen gibt es nur wenige Beispiele für alternative Nutzung (z.B. Kirschbäume / Kirschbaumholz), da sie mit dem Grund verbunden sind / es in der Regel keinen aktiven Markt gibt
 - Vermögenswerte mit Konsum-Attributen sollen im IAS 41 Modus bleiben
 - Tiere als CBAs zu qualifizieren, stößt z.B. in Indien auf Probleme, da Kühe als nicht konsumierbar gelten



3. Grundsätzliche Überlegungen (3/15)

Optionen für die Definition von BBAs

- Ansicht 2 „predominant use“:
 - BBAs werden überwiegend für die Nutzung in der Produktion / Lieferung von landwirtschaftlichen Produkten an andere kultiviert
 - sie werden über mehr als eine Periode genutzt
 - Sie sind keine landwirtschaftlichen Produkte
- Erläuterung:
 - die Zuordnung erfolgt nach einem business-model Test
 - identische Vermögenswerte können unterschiedlich bilanziert werden
 - der Standard müsste Reklassifizierungen regeln
 - die Bilanzierung würde komplizierter, da Zuordnung nach business-model erforderlich und das Kostenmodell bei Tieren Allokationen erfordert



3. Grundsätzliche Überlegungen (4/15)

Optionen für die Definition von BBAs

- Ansicht 3 „no alternative use / plants only“:
 - Tiere bleiben im IAS 41 Modus
 - Pflanzen werden BBAs oder CBAs zugeordnet
- Erläuterung:
 - diese Variante würde gegenüber Ansicht 1 den Vorteil haben, das Kostenzuordnungsproblem bei Tieren zu vermeiden
 - Tiere ausschließlich den CBAs zuzuordnen, ist regel-, nicht prinzipienorientiert, stößt ggf an Grenzen (Indien)



3. Grundsätzliche Überlegungen (5/15)

Optionen für die Definition von BBAs

- Ansicht 4 „predominant use / plants only“:
 - Tiere bleiben im IAS 41 Modus
 - Pflanzen werden wie in Variante 2 CBAs oder BBAs zugeordnet
- Erläuterung:
 - der Unterschied zwischen Variante 3 und 4 wird in Praxis als gering angesehen, da es nur selten Pflanzen mit alternativer Nutzung gebe



3. Grundsätzliche Überlegungen (6/15)

Vorläufiger Beschluss zur Definition von BBAs

- der Geltungsbereich der Neuregelungen soll ausschließlich Pflanzen umfassen
- die Neuregelungen sollen nur für solche Pflanzen gelten, die in der Produktion oder Lieferung von landwirtschaftlichen Produkte eingesetzt werden, alternative Verwendung kann nicht erfolgen = Variante 3



3. Grundsätzliche Überlegungen (7/15)

Wie sollen BBAs bewertet werden, bevor sie in den Produktionsprozess aufgenommen werden?

- Ansicht 1 Kosten wie für selbsterstellte Anlagen
 - direkte Kosten wie Sämlinge, Löhne, Dünger
 - indirekte Kosten wie Arbeiten am Boden
 - Vermögenswerte werden über mehrere Perioden genutzt
 - Vermögenswerte sind keine landwirtschaftlichen Produkte
- Erläuterung:
 - die biologische Transformation wird im Kostenmodell nicht erfasst
 - IAS 16 (und IAS 38) sehen für Eigenproduktion nicht vor, Gewinnmargen mit zu aktivieren (in Praxis wird als proxy für FV cost-plus angesetzt)
 - die Erfassung von Kosten wird als einfacher angesehen als die Ermittlung von fair values für Vermögenswerte, für die es keine Märkte gibt



3. Grundsätzliche Überlegungen (8/15)

Wie sollen BBAs bewertet werden, bevor sie in den Produktionsprozess aufgenommen werden?

- Ansicht 2 fair value through profit or loss
 - um die biologische Transformation zu erfassen, werden unreife BBAs im IAS 41 Modus bilanziert
 - bei Erreichung der Reife wird der fair value zu deemed cost zum Übergang auf das Kostenmodell
- Erläuterung:
 - die Ausnahme in IAS 41 bei nicht ermittelbarem fair value würde erhalten bleiben
 - es wird als fraglich angesehen, ob fair values häufig ermittelbar sind (kein Markt)
 - die Ergebnisvolatilität wird als Kritik an IAS 41 angeführt



3. Grundsätzliche Überlegungen (9/15)

Wie sollen BBAs bewertet werden, bevor sie in den Produktionsprozess aufgenommen werden?

- Ansicht 3 fair value through OCI
 - Papiere enthalten keine Aussage zu recycling
- Erläuterung:
 - Ergebnisvolatilität würde vermieden
 - wird als inkonsistent im Vergleich zur Bilanzierung anderer nicht-finanzieller Vermögenswerte angesehen



3. Grundsätzliche Überlegungen (10/15)

Wie sollen BBAs bewertet werden, bevor sie in den Produktionsprozess aufgenommen werden?

- Ansicht 4 accounting policy choice, ob Kostenmodell oder fair value
 - die Wahlmöglichkeit könnte für Klassen von BBAs oder alle BBAs zugelassen werden
 - das Kostenmodell könnte für Pflanzen, das fair value Modell für Tiere angewandt werden
- Erläuterung:
 - Mangelnde Vergleichbarkeit wird – wie bei allen Wahlrechten – gegen diese Variante aufgeführt



3. Grundsätzliche Überlegungen (11/15)

Wie sollen BBAs bewertet werden, bevor sie in den Produktionsprozess aufgenommen werden?

Vorläufiger Beschluss: Kostenmodell in Analogie zu selbsterstellten Anlagen



3. Grundsätzliche Überlegungen (12/15)

Wie sollen landwirtschaftliche Produkte, die auf BBAs wachsen, vor der Ernte bewertet werden?

- Ansicht 1 bis zur Ernte kein separater Ansatz
 - im Zeitpunkt der Ernte fair value less cost to sell, Gegenbuchung in profit or loss
 - damit wird der Ertragssprung im Zeitpunkt der Ernte erfasst
- Erläuterung:
 - diskutiert wurde auch, erst bei Veräußerung Ertrag zu erfassen; wurde aber nicht weiter verfolgt
 - grundsätzlich gilt diese Variante als einfach, da es für die Produkte immer Märkte gebe
 - würde dazu führen, dass Möhren als CBAs laufend, Äpfel als BBAs erst bei Ernte erfasst würden



3. Grundsätzliche Überlegungen (13/15)

Wie sollen landwirtschaftliche Produkte, die auf BBAs wachsen, vor der Ernte bewertet werden?

- Ansicht 2 at fair value less cost to sell as the produce grows
 - es würde dem Wachstum der CBAs Rechnung getragen auch, wenn sie noch mit dem BBA verbunden sind
 - Marktpreise dürften in der Regel bestehen
- Erläuterung:
 - Marktpreise bestehen nicht notwendigerweise für alle Stadien der Reife; letztlich nur ein Thema, wenn die Wachstumsperiode über den Berichtszeitpunkt geht



3. Grundsätzliche Überlegungen (14/15)

Wie sollen landwirtschaftliche Produkte, die auf BBAs wachsen, vor der Ernte bewertet werden?

- Ansicht 3 Anwendung der Regeln in IAS 2 ab Beginn des Wachstums
 - zurzeit werden landwirtschaftliche Produkte erst bei Ernte von IAS 41 nach IAS 2 transferiert
 - IAS 2 sieht „lower of cost and net realisable value“ vor
- Erläuterung:
 - Denkbar ist entweder wie IAS 2 oder net realisable value, soweit Markt vorhanden
 - als Nachteil wird angesehen, dass CBAs anders als BBAs bilanziert würde, dass soweit fair value vorhanden Kostenansatz schwieriger ist
 - Kostenmodell kann in der Phase des Wachstums als irrelevant angesehen werden



3. Grundsätzliche Überlegungen (15/15)

Wie sollen landwirtschaftliche Produkte, die auf BBAs wachsen, vor der Ernte bewertet werden?

Vorläufiger Beschluss: landwirtschaftliche Produkte sollen während der Wachstumsphase / vor der Ernte zum fair value less cost to sell mit Änderungen in profit and loss angesetzt werden



4. Liefert das Kostenmodell entscheidungsnützlichere Informationen für BBAs? (1/2)

- IAS 41 sieht vor, dass biologische Vermögenswerte zum fair value less cost to sell angesetzt werden, um so die biologische Transformation zu erfassen.
- Dieser Grundsatz ist angemessen für CBAs, die für die Veräußerung gedacht sind. Fair value Änderungen stehen in direktem Zusammenhang mit der Erwartung zukünftigen wirtschaftlichen Nutzens.
- Für BBAs ist dieser Grundsatz nicht so offensichtlich: reife BBAs unterliegen keiner weiteren biologischen Transformation, ihre Nutzungsdauer ist begrenzt.
- BBAs werden gehalten wegen ihrer Produkte, am Ende ihrer Nutzungsdauer werden sie entsorgt.
- Die Charakterisierung von Sachanlagen trifft auf BBAs zu (Nutzung zur Produktion oder Erbringung von Dienstleistungen, Nutzung über mehr als eine Periode).



4. Liefert das Kostenmodell entscheidungsnützlichere Informationen für BBAs? (2/2)

- Beispiel Weingut
 - Vermögenswerte, die zum Einsatz kommen und nach IAS 16 abgebildet werden:
 - Gelände und Gebäude
 - Gärungseinrichtungen, Böttcherei
 - Abfüllanlagen
 - Besuchszentrum und Ausschank
 - Ernte- und Transportgeräte
 - Ausschließlich die Rebstöcke werden derzeit zum fair value less cost to sell angesetzt
 - Nutzer der Finanzinformationen haben erklärt, sie präferieren alle Produktionsanlagen zum gleichen Bewertungsmaßstab / das Kostenmodell, um Bewertungsänderungen aus profit and loss herauszuhalten
 - eine sinnvolle Trennung der BBAs von den anderen Produktionsanlagen sei nicht möglich



5. Weitere Themen (1/1)

- Soll die Regelung zu BBAs in IAS 16 oder IAS 41 aufgenommen werden?
 - in IAS 16 könnte Strukturänderungen von IAS 16 erfordern
 - Variante: in IAS 41 mit Referenzen zu IAS 16
- Rechnungseinheit? Einzelne Pflanze oder zB Feld oder Pflanzzyklus?
 - IAS 16 sieht einen kontinuierlichen Ersatz nicht vor
 - Fragen ergeben sich für das Anlageregister, Wertminderungen, Restwert
- Anwendungsleitlinien für die Erfassung von Kosten?
 - zB Düngung, Fütterung, Bewässerung
 - Welche Kosten werden (zu-)aktiviert, welche als Erhaltungsaufwand erfasst?
- Sind weitere Anhangangaben erforderlich? Müssen bestehende für BBAs angepasst werden?
- Übergangsregelungen (retrospective / prospective / deemed cost et al)
- Folgeänderungen an anderen Standards (zB IFRS 1)



Deutsches Rechnungslegungs Standards Committee e.V.
Accounting Standards Committee of Germany



Liesel Knorr

DRSC e.V.
Zimmerstr. 30
10969 Berlin

Tel. 030 / 20 64 12 11

Fax 030 / 20 64 12 15

www.drsc.de
knorr@drsc.de