PwC Österreich
Jänner 2008

IFRS aktuell*

Neues aus der internationalen Rechnungslegung

Inhalt

1. Nachrichten aus dem IASB und IFRIC
2. Europäische Union
3. AFRAC
4. IASB Projektplan
5. PwC Academy Seminare
6. PwC Publikationen

1. Nachrichten aus dem IASB und IFRIC

IASB – November-Meeting

Ertragsrealisierung

Ertragsrealisierung

Auf seiner November-Sitzung befasste sich der Board mit einem Modell der Ertragsrealisierung, das im Oktober Gegenstand einer gemeinsamen Sitzung von IASB und FASB gewesen war. Besagtes Modell sieht vor, die Ertragsrealisierung aus den Wertänderungen von durchsetzbaren Kundenverträgen abzuleiten, die einen Vermögenswert oder eine Schuld beinhalten können. Die Höhe des zu erfassenden Ertrags richtet sich jeweils nach der Wertsteigerung des Vermögenswertes oder nach dem Absinken der Schuld, der bzw. die Gegenstand des Kundenvertrags ist. Das Modell sieht vor, dass hierbei durchgängig der Abgangspreis („current exit price“) zugrunde zu legen ist. Die Sitzung hatte primär den Zweck einer Information der Mitglieder des Board, es wurden keine Entscheidungen getroffen.

Versicherungs-verträge

Bilanzierung von Versicherungsverträgen aus Sicht des Versicherungsnehmers

In dem im Mai 2007 veröffentlichten Diskussionspapier des IASB „Vorläufige Sichtweisen zu Versicherungsverträgen" (Preliminary Views on Insurance Contracts) erklärte der IASB, dass die Bilanzierung von Versicherungsverträgen aus Sicht des Versicherungsnehmers (policyholder accounting) in dem aktuellen Projekt zur Bilanzierung von Versicherungsverträgen mit adressiert werden soll. Das Diskussionspapier enthält jedoch noch keine Ausführungen zur Bilanzierung von Versicherungsverträgen aus Sicht des Versicherungsnehmers. Im November-Meeting des IASB wurde daher diskutiert, wie mit diesem Thema im weiteren Prozess umgegangen werden soll.

Im August 2007 wurde vom FASB eine Einladung zur Kommentierung der Bilanzierung von Versicherungsverträgen veröffentlicht. Der IASB erwartet, dass die darauf eingehenden Reaktionen mehr Informationen zu Fragestellungen im Zusammenhang mit der Bilanzierung von Versicherungsverträgen aus Sicht des Versicherungsnehmers bieten werden, welche der IASB für den weiteren Verlauf des Projekts nutzen kann. Derzeit vertritt der IASB den Standpunkt, die Bilanzierung von Versicherungsverträgen aus Sicht des Versicherungsnehmers

auf Basis eines Standardentwurfs zu behandeln. Es ist hingegen nicht geplant, zuvor ein weiteres Diskussionspapier zu veröffentlichen.

Nahe stehende Unternehmen und Personen

Änderungen des IAS 24, Angaben über Beziehungen zu nahe stehenden Unternehmen und Personen

Der Board setzte seine Diskussionen bezüglich der eingegangenen Stellungnahmen zum Entwurf „Staatlich kontrollierte Unternehmen und die Definition eines nahestehenden Unternehmens oder einer nahe stehenden Person“, fort. Im Rahmen der November-Sitzung wurden zahlreiche vorläufige Entscheidungen und Klarstellungen zu unterschiedlichen Themenbereichen getroffen. Unter anderen wurde vorläufig entschieden, die folgenden im Entwurf vorgeschlagenen Elemente der Definition eines nahe stehenden Unternehmens oder einer nahe stehenden Person (related party) sowie die mit ihnen in Zusammenhang stehenden Leitlinien beizubehalten:

- die Definitionen von Staat (state)
- die Definition von nahen Familienangehörigen einer Person sowie
- der Begriff eines „wesentlichen Stimmrechtsanteils“ (significant voting power).

In diesem Zusammenhang entschied der Board vorläufig auch folgende Änderungen:

- Es soll klargestellt werden, dass zwei Unternehmen nicht als nahe stehend gelten, nur weil sie beide unter dem maßgeblichen Einfluss (significant influence) desselben Staates stehen.
- Es soll klargestellt werden, dass die im Entwurf vorgeschlagene Ausnahmeregelung für staatliche kontrollierte Unternehmen nicht in den Fällen anwendbar ist, in denen beide in den Geschäftsvorfall verwickelte Unternehmen unter der gemeinsamen Beherrschung eines Staates stehen („common state“). Dabei wird der Board keine Leitlinien zur Identifizierung eines „common state" ergänzen.
- Der gewährende Arbeitgeber (sponsoring employer) soll als „related party“ eines Versorgungsplans für Leistungen nach Beendigung des Arbeitsverhältnisses (post-employment benefit plan) betrachtet werden. Der Mitarbeiterstab wird unter besonderer Beachtung der mit gemeinschaftlichen Plänen mehrerer Arbeitnehmer (multi-employer plans) verbundenen Besonderheiten weiter an der Beschreibung des gewährenden Arbeitgebers (sponsoring employer) arbeiten.

Außerdem wurde beschlossen, dass der geänderte Standard erstmalig auf Berichtsperioden, die am oder nach dem 1. Jänner 2009 beginnen, verpflichtend anzuwenden sein soll. Die Anwendung der geänderten Regelungen soll dabei retrospektiv erfolgen.

Darstellung des Abschlusses

Darstellung des Abschlusses

Der Board setzte seine Diskussionen zu verschiedenen Sachverhalten fort, die in einem ersten Diskussionspapier zu diesem Projekt enthalten sein sollen. Im Rahmen der Überlegungen zu den Darstellungsformen für die Geldflussrechnung unterstrich der Board seine Präferenz für die direkte Methode. Gleichwohl sollen im ersten Diskussionspapier sowohl die direkte als auch die indirekte Methode mit ihren Vor- und Nachteilen dargestellt und weitere Informationen zu den Kosten und Nutzen der beiden Methoden im Rahmen der Stellungnahmen gesammelt werden.

Außerdem erörterte der Board, welche Überleitungsposten (Spalten) in der Überleitungsrechnung (reconciliation schedule) von der Geldflussrechnung zur Gesamterfolgsrechnung (Statement of Comprehensive Income) gefordert werden sollen. Der Board kam zu dem vorläufigen Beschluss, dass wenigstens die folgenden vier Spalten getrennt dargestellt werden sollten:

- Cash Flows, die keinen Einfluss auf die Erfolgsrechnung haben,
- Abgrenzungen und systematische Zuweisungen (accruals and systematic allocations),
- Wiederkehrende Bewertungsänderungen,
- Neubewertungen, die keine wiederkehrenden Bewertungsänderungen sind.

Abweichend von dem im Agendapapier dargestellten Format entschied der Board allerdings, dass eine separate Darstellung von ungewöhnlichen oder selten auftretenden Posten nicht gefordert werden sollte.

Außerdem diskutierte der Board die verschiedenen Möglichkeiten für die Darstellung von Summen- und Zwischensummen in der Bilanz (Statement of Financial Position), der Gesamterfolgsrechnung (Statement of Comprehensive Income) und der Geldflussrechnung.

Unternehmens-zusammenschlüsse II

Datum der erstmaligen Anwendung der überarbeiteten IFRS 3, Unternehmens-zusammenschlüsse und IAS 27, Konzern- und separate Einzelabschlüsse

Der IASB hat beschlossen, das Datum der erstmaligen verpflichtenden Anwendung der überarbeiteten Standards IFRS 3 (rev.) und IAS 27 (rev.) dahingehend zu ändern, dass die Standards ab dem 1. Juli 2009 verpflichtend anwendbar sein sollen. Eine frühere Anwendung soll erlaubt sein. Die Verschiebung der verpflichtenden Anwendung vom 1. Jänner 2009 auf den 1. Juli 2009 soll eine Übergangsperiode von ca. 18 Monaten zwischen Veröffentlichung und verpflichtender Anwendung der Standards sicherstellen. Die Veröffentlichung der beiden überarbeiteten Standards ist nunmehr für den 10. Jänner 2008 vorgesehen.

Eigen- und Fremdkapital-Abgrenzung

Definition von Eigenkapital nach IFRS

Im September-Meeting hatte der IASB erneut den Entwurf einer Ergänzung zu IAS 32, Zum beizulegenden Zeitwert kündbare Finanzinstrumente und bei Liquidation entstehende Verpflichtungen (Financial Instruments Puttable at Fair Value and Obligations Arising on Liquidation), diskutiert, welcher die Abgrenzung zwischen Eigen- und Fremdkapital nach IFRS regelt. Im November fanden „Roundtable“-Gespräche statt, um die geänderten Vorschläge öffentlich zu diskutieren. Im November-Meeting berichtete der Mitarbeiterstab über die Ergebnisse der öffentlichen „Roundtable"-Gespräche. Es wurde beschlossen, die dabei aufgekommenen Fragestellungen im Dezember-Meeting des IASB zu diskutieren.

Bewertung zum beizulegenden Zeitwert

Bewertung zum beizulegenden Zeitwert

Im Rahmen seiner Oktober-Sitzung beschloss der IASB, die einzelnen Standards hinsichtlich einer derzeit erforderlichen oder zulässigen Bewertung zum beizulegenden Zeitwert durchzusehen. Dabei soll analysiert werden, ob es beabsichtigt war, dass in den einzelnen Standards jeweils der „exit price“ als Bewertungsgrundlage für den beizulegenden Zeitwert heranzuziehen ist. Für Zwecke der Durchsicht der einzelnen Standards beschloss der IASB vorläufig, folgende Definitionen zu verwenden:

- „current entry price“: der Preis, der für den Erwerb eines Vermögenswerts in einer geregelten Transaktion zwischen Marktteilnehmern zum Bewertungs-zeitpunkt gezahlt wird bzw. der Preis, den man für das Eingehen einer Verbindlichkeit entsprechend erhält;
- „current exit price“: der Preis, den man für der Verkauf eines Vermögenswerts in einer geregelten Transaktion zwischen Marktteilnehmern zum Bewertungszeitpunkt erhalten würde bzw. der Preis, den man für das Begleichen einer Verbindlichkeit zahlen müsste oder den ein Dritter für die Übernahme der Verbindlichkeit verlangen würde.

Die vorstehenden Definitionen sind zunächst lediglich vorläufig vom IASB festgelegt worden und können sich aufgrund der Ergebnisse der Durchsicht der einzelnen Standards und des folgenden Verlaufs des Projekts zur Bewertung zum beizulegenden Zeitwert ändern.

Sonstige Themen

Weitere diskutierte Themen

Der IASB diskutierte folgende weitere Themen:
- Konsolidierung
- Aktienbasierte Vergütung (Änderungen von IFRS 2: Ausübungsbedingungen und Annullierungen)
- Rahmenkonzept (Phase C – Bewertung)

IASB-Update November 2007

IASB – Veröffentlichungen Entwürfe

Veröffentlichung von zwei Standardentwürfen (Exposure Drafts)

In dem nur für Abonnenten zugänglichen Bereich der IASB-Website (Subscriber Area) wurden am 13. Dezember die folgenden Entwürfe (Exposure Drafts) zu Änderungen an bestehenden Standards veröffentlicht:
- Vorgeschlagene Änderungen des IFRS 2 und IFRIC 11: Aktienbasierte Vergütungstransaktionen mit Barausgleich im Konzern
- Vorgeschlagene Änderungen des IFRS 1 und IAS 27: Anschaffungskosten einer Beteiligung an einem Tochterunternehmen, einem Gemeinschaftsunternehmen oder einem assoziierten Unternehmen

Die beiden Standardentwürfe werden ab 24. Dezember auf der IASB-Website frei verfügbar sein. Wir werden über die Entwürfe in der nächsten Ausgabe dieses Newsletter ausführlich berichten.

Pressemitteilung zu vorgeschlagenen Änderungen des IFRS 2 und IFRIC 11
Pressemitteilung zu vorgeschlagenen Änderungen des IFRS 1 und IAS 27

Near Final Drafts

Veröffentlichung von zwei nahezu endgültigen Entwurfsfassungen (Near Final Drafts)

In dem nur für Abonnenten zugänglichen Bereich der IASB-Website (Subscriber Area) wurden nahezu endgültige Entwürfe (Near Final Drafts) im Rahmen der folgenden Projekte zu Änderungen an Standards veröffentlicht:
- Aktienbasierte Vergütung: Ausübungsbedingungen und Annullierungen (IFRS 2)
- Finanzinstrumente: Instrumente mit Rückgaberecht (IAS 32).

Nach dem Projektplan des IASB soll die Verabschiedung der endgültigen Standards noch im 1. Quartal 2008 erfolgen. Die geänderten Standards sollen erstmals auf Berichtsperioden, die am oder nach dem 1. Jänner 2009 beginnen, verpflichtend anzuwenden sein.

IFRIC – November-Meeting Kundenbeträge

IAS 18, Erträge – Kundenbeiträge (Customer contributions)

Das IFRIC setzte seine Diskussion über die Bilanzierung von Kundenbeiträgen an Versorgungs- oder andere Dienstleistungsunternehmen aus Sicht des Dienstleisters fort. Derartige Kundenbeiträge (customer contributions) sind dann anzutreffen, wenn der Kunde verpflichtet ist, ein Sachanlagegut (oder die Finanzmittel für die Herstellung oder Anschaffung eines Sachanlageguts) bereit zu stellen, das dann genutzt wird, um die vereinbarte Leistung (Dienstleistung oder Lieferung von Gütern) zu erbringen. Das IFRIC hatte die Diskussionen hierzu zunächst am Beispiel der Bereitstellung eines Sachanlagegutes begonnen

und war diesbezüglich zu einem vorläufigen Ergebnis gekommen. Im Rahmen seiner November-Sitzung befasste sich das IFRIC nun damit, wie die bisherigen Überlegungen im Rahmen des Projektes auf die Fälle erweitert werden können, in denen der Kunde Finanzmittel bereitstellt, die der Anschaffung oder Herstellung eines Sachanlagegutes dienen sollen (cash contributions).

Das IFRIC diskutierte fünf mögliche Ansätze zur Bilanzierung der vom Kunden eingebrachten Finanzmittel beim Versorgungs- oder Dienstleistungsunternehmen. Man kam überein, dass der Erhalt der Finanzmittel den Dienstleister verpflichtet, dem Kunden die Inanspruchnahme von Versorgungs- oder Dienstleistungen zu ermöglichen, und dass die Herstellung oder Anschaffung eines Sachanlageguts, das dazu genutzt wird, diese Inanspruchnahme zu ermöglichen (to provide ongoing access), als integraler Bestandteil der vereinbarten Versorgungs- oder Dienstleistung anzusehen ist. Da die Herstellung oder Anschaffung des Sachanlageguts keine eigenständige Leistung an den Kunden darstellt, kommt es damit nicht zu einer von der fortlaufenden Dienstleistung unabhängigen Ertragserfassung. Vielmehr erfolgt die Ertragserfassung mit der Ermöglichung der Inanspruchnahme der Versorgungs- oder Dienstleistung.

Der Mitarbeiterstab stellte außerdem einen ersten Interpretationsentwurf vor. Im Rahmen der Erörterung des Entwurfs bestätigte das IFRIC seine bisherigen Entscheidungen. Das IFRIC beabsichtigt daher, den Entwurf nach der Einarbeitung der Ergebnisse der November-Sitzung und kleinerer redaktioneller Änderungen zu veröffentlichen. Der Entwurf wird daher vor der Veröffentlichung nicht noch einmal auf einer IFRIC-Sitzung erörtert werden.

Leistungen an Arbeitnehmer

IAS 19, Leistungen an Arbeitnehmer – Todesfallleistungen

Auf dem September-Treffen diskutierte das IFRIC eine Anfrage betreffend einer Leitlinie zur Bilanzierung von Todesfallleistungen (Death in Service Benefits). Es wurde gefragt, wie ein Unternehmen die Zuordnung derartiger Leistungen zu den Dienstjahren vorzunehmen hat.

Im September veröffentlichte das IFRIC eine vorläufige Agenda Entscheidung, in der vorgeschlagen wurde, diese Thematik nicht in das Arbeitsprogramm aufzunehmen. Als Grund wurde angeführt, dass zusätzliche Hinweise zur Anwendung der „Projected Unit Credit Method“ eher eine Anwendungsanleitung (Application Guidance) darstellen würde. Außerdem wurde nicht erwartet, dass Abweichungen in diesem Bereich wesentlich sind.

Eine der erhaltenen Stellungnahmen stimmte der Formulierung in der vorläufigen Agenda Entscheidung nicht zu. In dieser hatte das IFRIC festgestellt, dass IAS 19 eine Zuordnung von Leistungen zu den Dienstjahren (periods of service) unter Verwendung der „Projected Unit Credit Method“ erfordert, wenn derartige Leistungen (Death in Service Benefits) als Teil eines leistungsorientierten Versorgungsplans gewährt werden. In der erhaltenen Stellungnahme wurde angemerkt, dass argumentiert werden könnte, eine Zuordnung von Leistungen zu den Dienstjahren sei nur dann erforderlich, wenn die Höhe der Leistungen abhängig von den Dienstjahren ist.

Das IFRIC hat seine Entscheidung, diese Thematik nicht in das Arbeitsprogramm aufzunehmen, nicht geändert, konnte aber keine Einigung über den Wortlaut der Agenda Entscheidung erlangen. Daher bat das IFRIC den Mitarbeiterstab um die Vorlage einer geänderten Formulierung für eine Agenda Entscheidung auf der nächsten Sitzung.

Unbare Ausschüttungen an Anteilseigner

IAS 27, Konzern- und separate Einzelabschlüsse – Bilanzierung von unbaren Ausschüttungen an Anteilseigner

In seiner November-Sitzung hat das IFRIC den Entwurf einer Interpretation zur Bilanzierung von unbaren Ausschüttungen an Anteilseigner sowie einen Entwurf

von möglichen Änderungen des IFRS 5, *Zur Veräußerung gehaltene langfristige Vermögenswerte und aufgegebene Geschäftsbereiche*, diskutiert.

Dabei bestätigte es die folgenden Inhalte seiner Entscheidungen vom September 2007:

- Die Bewertung sämtlicher Dividendenverbindlichkeiten soll nach den Grundsätzen des IAS 37 erfolgen. Dabei kommt es grundsätzlich nicht darauf an, welcher Art die auszuschüttenden Vermögenswerte sind, da bei der bestmöglichen Schätzung der zur Begleichung der Verbindlichkeit notwendigen Ausgaben nach IAS 37 der beizulegende Zeitwert des auszuschüttenden Vermögenswerts zu berücksichtigen ist.
- Zum Zeitpunkt der Ausschüttung wird die Differenz zwischen dem Buchwert des Vermögenswertes und der Verbindlichkeit im „Comprehensive Income" erfasst. Das IFRIC geht davon aus, dass die Differenz aufgrund ggf. erfasster Wertminderungen des Vermögenswerts stets positiv sein wird, d. h. zu einer Haben-Buchung führt.

Insbesondere wurde diskutiert, ob die Differenz aus Buchwert und beizulegendem Zeitwert des ausgeschütteten Vermögenswerts erfolgsneutral oder erfolgswirksam zu erfassen ist. Der Entwurf der IFRIC-Interpretation sieht die ertragswirksame Erfassung vor, mit der Begründung, dass die Differenz nicht aus der Transaktion mit Anteilseignern resultiert, sondern kumulierte unrealisierte Gewinne bezogen auf den ausgeschütteten Vermögenswert repräsentiert. Die ertragswirksame Erfassung wird nach Auffassung des IFRIC von den Regelungen der IFRS sowie dem Rahmenkonzept getragen.

Einige Mitglieder des IFRIC vertreten die Auffassung, dass es auch Argumente für eine erfolgsneutrale Erfassung der Differenz aus Buchwert und beizulegendem Zeitwert des ausgeschütteten Vermögenswerts gibt. Diese alternative Sichtweise soll in den Grundlagen für Schlussfolgerungen (Basis for Conclusions) zum Interpretationsentwurf dargestellt werden. Stellungnahmen sollen zu beiden Sichtweisen erbeten werden.

Zudem sprach sich das IFRIC für eine Änderung der Regelungen des IFRS 5 dahingehend aus, dass sich diese auch auf solche Vermögenswerte (oder Gruppen von Vermögenswerten) erstrecken sollen, für die eine Ausschüttung an Anteilseigner vorgesehen ist. Das IFRIC wird im Weiteren die Zustimmung des IASB zur Veröffentlichung des Interpretationsentwurfs sowie zur zeitgleichen Veröffentlichung eines Entwurfs von vorgeschlagenen Änderungen des IFRS 5 einholen.

Finanzinstrumente

IAS 39, Finanzinstrumente: Ansatz und Bewertung – Fragen zur Anwendung des IAS 39.11A und IAS 39.AG33(d)(iii) auf Verträge mit eingebetteten Derivaten

Bereits im Mai-Meeting dieses Jahres wurden folgende Fragestellungen bezüglich der Anwendung des IAS 39, *Finanzinstrumente: Ansatz und Bewertung*, auf Verträge mit eingebetteten Derivaten vom IFRIC diskutiert:

- Kann die Fair Value Option nach IAS 39.11A auf alle Verträge, die ein oder mehrere eingebettete Derivate enthalten, angewendet werden, auch wenn es sich bei diesen Verträgen um Basisverträge handelt, die nicht in den Anwendungsbereich des IAS 39 fallen?
- Was ist bezüglich des IAS 39.AG33(d)(iii) unter dem Begriff „wirtschaftliches Umfeld" zu verstehen? Wenn es sich bei der Vertragswährung von Einkaufs- und Verkaufsverträgen nicht-finanzieller Posten um die übliche Vertragswährung in dem wirtschaftlichen Umfeld, in dem das Geschäft stattfindet, handelt, ist das eingebettete Fremdwährungsderivat nicht getrennt zu bilanzieren.

Das IFRIC beschloss im Mai-Meeting, diese Punkte nicht auf die Tagesordnung zu übernehmen. Im September-Meeting des IFRIC wurden die Fragestellungen jedoch erneut diskutiert. Es wurde beschlossen, dem IASB nach näheren

Untersuchungen und Analysen durch den Mitarbeiterstab mögliche Änderungen des Standards vorzuschlagen. Im November-Meeting präsentierte der Mitarbeiterstab dem IFRIC ein Diskussionspapier, in dem folgende Änderungen des IAS 39 in Betracht gezogen werden:

- Ausweitung des Anwendungsbereichs des IAS 39 auf alle Verträge, die den Charakter von Derivaten haben;
- Ausweitung des Anwendungsbereichs des IAS 39 auf einige nicht-finanzielle Verträge;
- Ausweitung des Anwendungsbereichs der Fair Value Option in IAS 39 auf alle oder einige nicht-finanzielle Verträge oder nicht-finanzielle nicht-vertraglichen Vermögenswerte und Verbindlichkeiten;
- Klarstellung des Wortlauts und der Bedeutung der Paragraphen 11A und AG33(d) des IAS 39.

Das IFRIC empfahl dem IASB, die beiden obigen Fragestellungen durch eine Änderung des Wortlauts der entsprechenden Paragraphen des IAS 39 klarzustellen.

Agenda-Entscheidungen

Nicht auf die Agenda des IFRIC übernommene Fragestellungen

Das IFRIC hat abschließend beschlossen, u.a. die folgenden Fragestellungen nicht auf seine Agenda zu übernehmen (sog. IFRIC Agenda Decisions):

IAS 19, Leistungen an Arbeitnehmer – Änderungen eines Plans aufgrund staatlicher Maßnahmen

Das IFRIC wurde um eine Leitlinie hinsichtlich der Bilanzierung von Auswirkungen einer Änderung eines leistungsorientierten Versorgungsplans, die auf staatliche Maßnahmen zurückzuführen sind, gebeten. Nach Ansicht des IFRIC enthält IAS 19, Leistungen an Arbeitnehmer, bereits Ausführungen zur Frage, ob es für die bilanzielle Behandlung darauf ankommt, wer die Änderung verursacht. Dabei bekräftigte das IFRIC seine Auffassung, dass Änderungen aufgrund staatlicher Maßnahmen bilanziell genauso zu behandeln sind wie Änderungen durch den Arbeitgeber. Das IFRIC bestätigte, dass es in manchen Fällen schwierig sein kann zu bestimmen, ob eine Änderung die versicherungs-mathematischen Annahmen oder die fälligen Leistungen beeinflusst, und merkte an, dass daher eine sachgerechte Beurteilung im Einzelfall vorzunehmen ist.

Das IFRIC entschied sich, dieses Thema nicht in das Arbeitsprogramm aufzunehmen, da nach Ansicht des IFRIC jede über die in IAS 19 enthaltenen Regelungen hinausgehende Leitlinie mehr den Charakter einer Anwendungsanleitung (Application Guidance) als den einer Interpretation hätte. Diese Thematik besitzt in Deutschland Relevanz angesichts der schrittweisen Erhöhung der Regelaltersgrenze von 65 auf 67 und deren Auswirkungen auf Betriebsrentenzusagen.

IAS 19, Leistungen an Arbeitnehmer – Behandlung von Arbeitnehmerbeiträgen

Das IFRIC erhielt eine Anfrage, in der um eine Klarstellung der Behandlung von Arbeitnehmerbeiträgen gemäß IAS 19 gebeten wurde. Die Anfrage befasste sich zum einen mit der Frage nach der generellen bilanziellen Behandlung von Arbeitnehmerbeiträgen und zum anderen mit der Frage nach der Bilanzierung von Versorgungsplänen, bei denen die Kosten zur Leistungsbereitstellung zwischen Arbeitgeber und Arbeitnehmer geteilt werden.

Zur Frage der generellen bilanziellen Behandlung von Arbeitnehmerbeiträgen merkte das IFRIC im Hinblick auf IAS 19.7 (Definition von laufendem Dienstzeitaufwand) sowie IAS 19.120A an, dass Arbeitnehmerbeiträge zur Deckung der laufenden Kosten des Plans den laufenden Dienstzeitaufwand (current service

cost) des Unternehmens reduzieren. Unter Hinweis auf IAS 19.91 stellte das IFRIC außerdem fest, dass Arbeitnehmerbeiträge, die bei Leistungserbringung fällig werden, wie z. B. Beiträge zu einem Plan für medizinische Leistungen nach Beendigung des Arbeitsverhältnisses (Post-Employment Healthcare Plan), bei der Bestimmung des Barwerts der leistungsorientierten Verpflichtung (Defined Benefit Obligation) zu berücksichtigen sind.

Zur Frage nach der Bilanzierung von Versorgungsplänen, bei denen die Kosten der Leistungsbereitstellung zwischen Arbeitgeber und Arbeitnehmer geteilt werden, merkte das IFRIC vor dem Hintergrund der Regelungen des IAS 19.85 Folgendes an:

- Wenn die Bedingungen eines leistungsorientierten Plans eine Überschussbeteiligungsregelung vorsehen, ist die Verpflichtung des Arbeitgebers, jeglichen Überschuss im Plan für Leistungen der Planteilnehmer (z.B. Anpassung der Leistungen an die Planteilnehmer) zu verwenden, in der Bewertung der Verpflichtung des Arbeitgebers zu berücksichtigen.
- Wenn die Bedingungen eines leistungsorientierten Plans eine Kostenbeteiligungsregelung vorsehen, ist die Verpflichtung der Arbeitnehmer, Beiträge zu entrichten, um ein existierendes Defizit zu reduzieren oder zu eliminieren, in der Bewertung der Verpflichtung des Arbeitgebers zu berücksichtigen.

Aus den o. g. Gründen und weil das IFRIC keine Abweichungen in der Praxis erwartet, entschied sich das IFRIC, diese Thematik nicht in das Arbeitsprogramm aufzunehmen.

Vorläufige Agenda Entscheidungen

Vorläufig nicht auf die Agenda des IFRIC übernommene Fragestellungen

Das IFRIC hat vorläufig beschlossen, die folgenden Fragestellungen nicht auf seine Agenda zu übernehmen (sog. Tentative Agenda Decisions). Einwendungen gegen die Nichtaufnahme der Fragestellungen auf die IFRIC-Agenda konnten bis zum 14. Oktober 2007 beim IFRIC eingereicht werden. Die vorläufigen Agenda-Entscheidungen werden auf dem Januar-Meeting des IFRIC erneut diskutiert werden.

IAS 19, Leistungen an Arbeitnehmer – Definition von Planvermögen

Das IFRIC wurde um eine Leitlinie hinsichtlich der Bilanzierung von Versicherungs- und Sparpolicen gebeten, die durch ein Unternehmen an einen Pensionsplan ausgegeben werden, der eigene Arbeitnehmer (oder Arbeitnehmer eines Unternehmens, das in denselben Konzern einbezogen wird) absichert. Es wurde gefragt, ob derartige Policen als Bestandteil von Planvermögen in den Konzern- und Einzelabschlüssen des Sponsors gelten. In Anbetracht der Definitionen in IAS 19.7 zu den langfristig ausgelegten Fonds (long-term employee benefit funds) sowie zu den qualifizierten Versicherungspolicen (qualifying insurance policies) merkte das IFRIC an, dass die bilanzielle Behandlung einer Police, die durch ein Konzernunternehmen an einen Fonds (employee benefit fund) ausgegeben wurde, davon abhängt, ob die Police ein nicht übertragbares Finanzinstrument, das vom berichtenden Unternehmen ausgegeben wurde (non-transferable financial instrument issued by the reporting entity), darstellt. Da die Police von einem nahestehenden Unternehmen des berichtenden Unternehmens (related party) ausgegeben wurde, kann die Definition einer qualifizierten Versicherungspolice (qualifying insurance policy) nicht erfüllt sein.

Das IFRIC betrachtete dieses Thema hinsichtlich seines Anwendungsbereichs als zu begrenzt, um eine Interpretation daraus zu entwickeln und entschied daher, es nicht in das Arbeitsprogramm aufzunehmen. Diese Thematik besitzt in Deutschland Relevanz in den Abschlüssen von Versicherungsgesellschaften.

IAS 19, Leistungen an Arbeitnehmer – Pensionszusagen basierend auf Erfolgshürden

Es wurde eine Anfrage an das IFRIC herangetragen, in der um eine Klarstellung hinsichtlich der Bewertung einer leistungsorientierten Verpflichtung gebeten wurde, wenn eine Pensionszusage auf dem Erreichen von speziellen, komplex gestalteten Erfolgshürden (z. B. Bonuszahlungen) basiert. Es wurde gefragt, wie derartige leistungsorientierte Pläne nach IAS 19 zu bilanzieren sind.

Aus IAS 19.73 leitete das IFRIC ab, dass Erfolgshürden in die Bestimmung der Leistung einzubeziehen sind, da sie Variablen darstellen, die die tatsächlichen Kosten für Leistungen nach Beendigung des Arbeitsverhältnisses beeinflussen. Weiterhin sah es das IFRIC in den Fällen, in denen Leistungen durch Erfolgshürden beeinflusst werden, vor dem Hintergrund von IAS 19.67 als notwendig an, die Auswirkungen der Erfolgshürden auf die Zuordnung der Leistungen auf die Abschlussperioden zu berücksichtigen.

Angesichts der Vorschriften des IAS 19 erwartet das IFRIC keine Abweichungen in der Praxis und entschied daher, diese Thematik nicht in das Arbeitsprogramm aufzunehmen.

IAS 23, Fremdkapitalkosten (rev. 2007) – Behandlung von Fremdwährungsdifferenzen

Das IFRIC wurde um eine Leitlinie hinsichtlich der Auswirkungen von Fremdwährungsdifferenzen im Zusammenhang mit der Aktivierung von Fremdkapitalkosten im Sinne des IAS 23*, Fremdkapitalkosten*, gebeten. Gemäß IAS 23.5 können aktivierte Fremdkapitalkosten Währungsdifferenzen aus Fremdwährungskrediten insoweit beinhalten, als diese Differenzen als Zinskorrekturen anzusehen sind. Die Anfrage bezog sich sowohl auf Gewinne und Verluste aus Fremdwährungsdifferenzen als auch auf Kosten, die zur Sicherung derartiger Währungsdifferenzen anfallen (Derivate).

Das IFRIC verwies diesbezüglich zunächst auf IAS 23.8. Demnach sind direkt zurechenbare Fremdkapitalkosten zum Erwerb sowie zum Bau oder zur Herstellung eines qualifizierten Vermögenswertes zu aktivieren. Weiterhin ist es nach IAS 23.11 notwendig, Ermessensentscheidungen bezüglich der direkt zurechenbaren Fremdkapitalkosten zu treffen. Aus der notwendigen Ermessensentscheidung leitet sich ein Bilanzierungswahlrecht in Bezug auf die Behandlung der fraglichen Fremdwährungsdifferenzen ab. Gemäß IAS 1*, Darstellung des Abschlusses*, ist es zum Verständnis des Abschlusses jedoch erforderlich, die Art der Wahlrechtsausübung im Anhang zu erläutern. Darüber hinaus verwies das IFRIC auf die Beratungen des Board in Bezug auf die obige Fragestellung im Rahmen der Änderung des IAS 23 (rev. 2007). Hierbei hatte der Board zusätzliche Hinweise zur Behandlung von Fremdwährungsdifferenzen im Rahmen des IAS 23 für nicht notwendig erachtet. Infolgedessen nahm auch das IFRIC diese Fragestellung nicht in sein Arbeitsprogramm auf.

IAS 37, Rückstellungen, Eventualschulden und Eventualforderungen – Pfandentgelt auf Mehrwegbehälter

Das IFRIC wurde gebeten, Leitlinien zur Bilanzierung von Pfandrückerstattungsverpflichtungen im Zusammenhang mit ausgereichten Mehrwegbehältern zu veröffentlichen. In einigen Branchen ist es üblich, dass von Kunden mit Auslieferung von Produkten in Mehrwegbehältern ein Pfandentgelt vereinnahmt wird und dem ausgebenden Unternehmen daraus eine Rückerstattungsverpflichtung für den Fall der Rückgabe entsteht. Fraglich ist, inwieweit diese Verpflichtungen nach Maßgabe der Vorschriften von IAS 39, Finanzinstrumente: Ansatz und Bewertung, zu bilanzieren sind.

Das IFRIC merkte an, dass Paragraph 11 des IAS 32, Finanzinstrumente: Darstellung, ein Finanzinstrument definiert als „Vertrag, der gleichzeitig bei dem einen Unternehmen zu einem finanziellen Vermögenswert und bei dem anderen Unternehmen zu einer finanziellen Verbindlichkeit oder einem Eigenkapitalinstrument führt". Im Anschluss an die Auslieferung der Mehrwegbehälter weist das veräußernde Unternehmen lediglich die Verpflichtung zur Rückerstattung des vereinnahmten Pfandentgeltes auf. Diese Verpflichtung wird durch die Durchführung eines Austausches von Zahlungsmitteln (die Pfandhinterlegung in Bar) gegen die zurückgenommenen Mehrwegbehälter (nicht-finanzieller Vermögenswert) verkörpert. Inwiefern es zu einer Austauschtransaktion kommt, obliegt allein dem Kunden. Da die Transaktion den Austausch eines nichtfinanziellen Vermögenswertes beinhaltet, erfüllt sie im Ergebnis nicht die Definition eines Finanzinstrumentes im Sinne des IAS 32 und liegt demzufolge nicht im Geltungsbereich des IAS 39.

Das IFRIC beschloss, diese Fragestellung nicht auf die Tagesordnung zu übernehmen, da diesbezüglich lediglich geringe Unterschiede in der Bilanzierungspraxis zu erwarten sind.

IAS 39, Finanzinstrumente: Ansatz und Bewertung – Ausnahme von Verträgen über Unternehmenszusammenschlüsse aus dem Anwendungsbereich des IAS 39

Gemäß IAS 39.2(g) sind Verträge zwischen einem Erwerber und einem Verkäufer in einem Unternehmenszusammenschluss über den künftigen Erwerb bzw. die künftige Veräußerung des erworbenen Unternehmens aus dem Anwendungsbereich des IAS 39, Finanzinstrumente: Ansatz und Bewertung, ausgenommen. Das IFRIC wurde gefragt, ob diese Ausnahme aus dem Anwendungsbereich sich nur auf bindende Verträge zum Kauf von Anteilen bezieht, die zu einer Mehrheitsbeteiligung innerhalb des für den Abschluss eines Unternehmenszusammenschlusses erforderlichen Zeitraums führen, oder ob diese auch im weiteren Sinne ausgelegt werden könnte.

Das IFRIC merkte an, dass die Ausnahmeregelung des IAS 39.2(g) entweder auf einen bereits vorgenommenen oder auf einen durch den besagten Vertrag noch durchzuführenden Unternehmenszusammenschluss anzuwenden ist. Eine analoge Anwendung der Ausnahmeregelung auf andere Transaktionen ist nicht zulässig. Das IFRIC geht aufgrund der bestehenden Regelungen davon aus, dass es in der Praxis keine wesentlichen Unterschiede in deren Anwendung gibt. Zudem würde eine Präzisierung zur Anwendung des IAS 39.2(g) eher den Charakter einer Anwendungsanleitung (Application Guidance) als den einer Interpretation haben. Aus diesen Gründen beschloss das IFRIC, diese Fragestellung nicht auf die Agenda zu übernehmen.

IFRIC-Update November 2007

2. Europäische Union

EU/EFRAG Endorsement-Status

Aktueller Stand des Endorsement-Prozesses

Die European Financial Reporting Advisory Group (EFRAG) hat ihren Bericht zum Stand des Übernahmeprozesses der IFRS gemäß der EU-Rechnungslegungsverordnung („Endorsement") aktualisiert (Stand: 22. November 2007). Der aktualisierte Bericht steht auf der Website der EFRAG als Download zur Verfügung.
Für die folgenden Verlautbarungen ist zum aktuellen Zeitpunkt noch kein Endorsement erfolgt:

- IAS 23, Fremdkapitalkosten (überarbeitet März 2007)
- IAS 1, Darstellung des Abschlusses (überarbeitet September 2007)
- IFRIC 12, Dienstleistungskonzessionsvereinbarungen
- IFRIC 13, Programme zur Kundenbindung
- IFRIC 14, IAS 19 – Die Obergrenze von Vermögenswerten bei leistungsorientierten Plänen, Mindestfinanzierungsanforderungen und ihre Wechselwirkung

Die Verordnung (EG) 1358/2007 der Kommission betreffend die Übernahme des IFRS 8, *Geschäftssegmente*, in das europäische Gemeinschaftsrecht wurde am 22. November im Amtsblatt der Europäischen Union (L 304) veröffentlicht.

EFRAG-Bericht zum Stand des Endorsement-Prozesses
Übernahmeverordnung für IFRS 8 (EU-Amtsblatt)

CESR IFRS-Enforcement-Entscheidungen

Veröffentlichung einer zweiten Sammlung von Auszügen aus der EECS-Datenbank von Durchsetzungsentscheidungen europäischer Enforcement-Einrichtungen zu den IFRS

Der Ausschuss der Europäischen Wertpapierregulierungsbehörden (Committee of European Securities Regulators – CESR) hat eine zweite Sammlung von Auszügen aus seiner Datenbank zu Durchsetzungsentscheidungen von nationalen Enforcement-Einrichtungen der EU veröffentlicht, die an den European Enforcers Coordination Sessions (EECS) teilnehmen. Auf diesen monatlichen Sitzungen der europäischen Enforcement-Einrichtungen, an denen u. a. auch Vertreter der Deutsche Prüfstelle für Rechnungslegung (DPR) teilnehmen, werden im Interesse einer einheitlichen Auslegung der IFRS und eines einheitlichen Enforcement innerhalb der EU die Entscheidungen nationaler Enforcement-Einrichtungen diskutiert und schwierige Bilanzierungsfragen anhand von Praxisfällen erörtert. Die Enforcement-Entscheidungen der EECS-Mitglieder werden in eine Datenbank eingegeben, von denen die nationalen Enforcement-Einrichtungen bei vergleichbaren Fällen nicht ohne Begründung abweichen sollen. Bereits im April dieses Jahres wurden erstmals Auszüge aus der EECS-Datenbank veröffentlicht.

1. Sammlung von Auszügen aus der EECS-Datenbank (April 2007)
2. Sammlung von Auszügen aus der EECS-Datenbank (Dezember 2007)

3. AFRAC

Stand: 12. Dezember 2007

Das AFRAC Arbeitsprogramm gibt einen Überblick über laufende und zukünftige AFRAC Facharbeiten. Den geplanten Veröffentlichungen liegen aktuelle Schätzungen zugrunde. Die Änderungen zum vorigen Arbeitsprogramm sind rot markiert.

	geplant			
laufende Facharbeiten:	**Q4 2007**	**Q1 2008**	**Q2 2008**	**Q3 2008**
Exposure Draft 9 Joint Arrangements		K		
Exposure Draft of Proposed Improvements to IFRS		K		
Grundsätze der unternehmensrechtlichen phasenkongruenten Dividendenaktivierung	St			
IASB-Exposure Draft of an International Financial Reporting Standard for SMEs	K			
Überarbeitung der Stellungnahme zur Lageberichterstattung (insb URÄG)			E-St	St
UGB-Bilanzierung von Umweltschutzrückstellungen			E-St	St

Zukünftige Facharbeiten:
Anhangangaben zu außerbilanziellen Geschäften gem URÄG 2008
Abfertigungs- und Jubiläumsgeldrückstellungen - Verteilung des Dienstzeitaufwands
Corporate Governance-Bericht gem URÄG 2008
Darstellung des Verhältnisses zwischen § 273 Abs 2 UGB und § 63 Abs 3 BWG
UGB-Bilanzierung von selbsterstellten, immateriellen Vermögenswerten des Anlagevermögens
UGB-Bilanzierungssonderfragen bei österreichischen "Public Sector Entities"
Vereinheitlichung der Rechnungslegung

Abkürzungen: DP=Diskussionspapier, E=Entwurf, CL=Comment Letter, St=Stellungnahme

Aktuelle Stellungnahmen des AFRAC zu Themen der nationalen und internationalen Bilanzierung und Abschlussprüfung:

Dezember 2007	Grundsätze der unternehmensrechtlichen phasenkongruenten Dividendenaktivierung
Dezember 2007	Fragen der IFRS-Bilanzierung und -Berichterstattung im Zusammenhang mit der Einführung der Gruppenbesteuerung

4. IASB Projektplan

Laufende Projekte	2008 1. Quartal	2008 2. Quartal	2008 2. Halbjahr	2009
Konsolidierung	–	–	DP[3]	–
Anleitungen zur Bewertung mit dem beizulegenden Zeitwert	–	RT[4]	–	ED[2]
Darstellung des Jahresabschlusses (Phase B):	–	DP	–	–
Ertragsrealisierung	–	DP	–	–
Leistungen nach Beendigung des Arbeitsverhältnisses (inkl. Pensionen)	DP	–	–	–
Leasing	–	–	–	DP
Kurzfristige Konvergenz-Projekte:				
• Joint Ventures	–	–	IFRS[1]	–
• Ertragsteuern	–	ED	–	IFRS
• Zuwendungen der öffentlichen Hand (Änderungen des IAS 20)	abhängig vom Ausgang der Überlegungen zur Bilanzierung von Schulden (Änderung des IAS 37)			
Änderungen von Standards (Amendments to standards):				
• Jährlicher Improvements-Prozess	–	$IFRS_{(I)}$	$ED_{(II)}$	$IFRS_{(II)}$
• Angaben über Beziehungen zu nahe stehenden Unternehmen und Personen (IAS 24)	IFRS	–	–	–
• Finanzinstrumente: Instrumente mit Rückgaberecht (IAS 32)	IFRS	–	–	–
• Ergebnis je Aktie: Treasury Stock-Methode (IAS 33)	ED	–	–	–
• Finanzinstrumente: Identifikation von absicherbaren Teilrisiken (IAS 39)	–	–	IFRS	–
• Erstmalige Anwendung der IFRS: Anschaffungskosten einer Beteiligung (IFRS 1 und IAS 27)	–	IFRS	–	–
• Aktienbasierte Vergütung: Ausübungsbedingungen und Annullierungen (IFRS 2)	IFRS	–	–	–
• Aktienbasierte Vergütung: Aktienbasierte Vergütungs-transaktionen mit Barausgleich im Konzern (IFRS 2 und IFRIC 11)	–	–	–	–

Laufende Projekte	2008 1. Quartal	2008 2. Quartal	2008 2. Halbjahr	2009
Bilanzierung kleiner und mittelgroßer Unternehmen	–	–	IFRS	–
Versicherungsverträge	–	–	–	ED
Schulden (Änderungen des IAS 37)	–	–	–	IFRS
Emissionsrechte (Emission Trading Schemes)	Aufnahme des Projektes erfolgte im Rahmen der Dezember-Sitzung 2007			
Geschäftsvorfälle unter gemeinsamer Beherrschung (common control)	Aufnahme des Projektes erfolgte im Rahmen der Dezember-Sitzung 2007			
Lagebericht (Management commentary)	Aufnahme des Projektes erfolgte im Rahmen der Dezember-Sitzung 2007			
Rahmenkonzept (Conceptual framework):				
• Phase A (Ziele und qualitative Anforderungen)	ED	–	–	–
• Phase B (Abschlussposten und Ansatz)	–	–	–	DP
• Phase C (Bewertung)	–	–	DP	–
• Phase D (Berichterstattendes Unternehmen)	DP	–	–	–
• Phase E (Darstellung und Angaben)	–	–	–	–
• Phase F (Zweck und Status des Rahmenkonzeptes)	–	–	–	–
• Phase G (Anwendbarkeit auf nicht-gewinnorientierte Organisationen)	–	–	–	–
• Phase H (Übrige Punkte)	–	–	–	–

[1] International Financial Reporting Standard (IFRS)
[2] Entwurf (Exposure Draft) eines International Financial Reporting Standards (ED)
[3] Diskussionspapier (DP)
[4] Öffentliche Diskussion (Round-Table Discussion (RT))

5. PwC Academy Seminare

30.04.2008	Die Bewertung immaterieller Vermögenswerte bei Unternehmenszusammenschlüssen in IFRS-Abschlüssen	**F.Wirth/ A. Milla**	1 Tag	PwC Wien
13./14.05.2008	Finanzinstrumente IAS 32/39 und IFRS 7	**R.Vogel**	2 Tage	PwC Wien
24./25.06.2008	IFRS Grundkurs	**R.Vogel**	2 Tage	PwC Wien

Kontakt PwC Academy:

Elisabeth Foltyn
Tel.: +43 (0)676 83377 5163
pwc.academy@at.pwc.com

6. PwC Publikationen

IFRS Disclosure Checklist 2007

PricewaterhouseCoopers hat eine aktualisierte Fassung der IFRS Disclosure Checklist veröffentlicht. Die englischsprachige Publikation zeigt in Form einer Checkliste die nach den IFRS bestehenden Angabepflichten auf. Sie berücksichtigt sämtliche Standards und Interpretationen, die bis September 2007 veröffentlicht oder geändert wurden. Die überarbeitete Checkliste enthält u. a. neue Abschnitte zu IFRS 8 und IAS 1 (revised 2007).

Download

PwC-Studie: Anhangerstellung nach IFRS – Eine organisatorische Herausforderung

In vielen Unternehmen ist die Erstellung der Anhangangaben nach den International Financial Reporting Standards (IFRS) mit großem Aufwand verbunden. Die neue Studie von PricewaterhouseCoopers zur Anhangerstellung untersucht, auf welche Weise in Unternehmen Anhangangaben ermittelt werden, an welchen Stellen Probleme auftreten und wie mögliche Lösungsansätze aussehen könnten.

Bestellung

Falls Sie zu den Themen dieser Ausgabe Fragen haben, wenden Sie sich bitte an Ihren PwC-Betreuer oder an einen unserer IFRS-Spezialisten:

aslan.milla@at.pwc.com
raoul.vogel@at.pwc.com
sabine.dam-ratzesberger@at.pwc.com

Alle Ausgaben von IFRS Aktuell und IFRS News finden Sie unter:
www.pwc.com/at/ifrs

Medieninhaber und Herausgeber: PwC PricewaterhouseCoopers GmbH, Erdbergstraße 200, 1030 Wien
Für den Inhalt verantwortlich: Aslan Milla, Raoul Vogel, Sabine Dam-Ratzesberger
Kontakt: IFRS.Aktuell@at.pwc.com

Der Inhalt dieses Newsletters wurde sorgfältig ausgearbeitet. Er enthält jedoch lediglich allgemeine Informationen und kann eine individuelle Beratung im Einzelfall nicht ersetzen. PwC übernimmt keine Haftung und Gewährleistung für die Vollständigkeit und Richtigkeit der enthaltenen Informationen und weist darauf hin, dass der Newsletter nicht als Entscheidungsgrundlage für konkrete Sachverhalte geeignet ist. PwC lehnt daher den Ersatz von Schäden welcher Art auch immer, die aus der Verwendung dieser Informationen resultieren, ab.