

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 – Standards Änderung des IFRS 2

Änderungen des IFRS 2, Aktienbasierte Vergütung: Ausübungsbedingungen und Annullierungen

Der IASB hat im Jänner Änderungen des IFRS 2, Aktienbasierte Vergütung: Ausübungsbedingungen und Annullierungen, veröffentlicht und damit den gleichnamigen Entwurf vom Februar 2006 finalisiert. Die Änderungen betreffen die Definition und die Behandlung von Ausübungsbedingungen (vesting conditions) sowie die Definition und Behandlung von Nicht-Ausübungsbedingungen (non-vesting conditions). Außerdem befassen sich die Änderungen mit der Behandlung von Annullierungen (cancellations) einer Zusage durch eine andere Partei als das Unternehmen selbst.

Die Änderungen des IFRS 2, Aktienbasierte Vergütung, stellen klar, dass Ausübungsbedingungen ausschließlich als diejenigen Bedingungen definiert sind, nach denen sich bestimmt, ob ein Unternehmen die Dienste erhält, die die Gegenpartei zur aktienbasierten Vergütung berechtigen. Demnach umfasst die Definition von Ausübungsbedingungen nur noch Dienstbedingungen (service conditions) und Leistungsbedingungen (performance conditions). In Abgrenzung zu Nicht-Ausübungsbedingungen muss auch bei Leistungsbedingungen die Gegenpartei eine bestimmte Dienstzeit ableisten, d. h. Leistungsbedingungen beinhalten zusätzlich zu der Erfüllung bestimmter Erfolgsziele nach den Neuregelungen nunmehr stets auch ein Dienstzeiterfordernis (service requirement). Dieses Dienstzeiterfordernis kann in der Leistungsbedingung explizit oder implizit enthalten sein. Leistungsbedingungen können weiterhin sowohl marktorientierte als auch nicht marktorientierte Bedingungen beinhalten.

Neben dieser engeren Definition der Ausübungsbedingungen werden durch die Änderungen auch Regelungen für die Behandlung von Nicht-Ausübungsbedingungen in den IFRS 2 eingefügt. Falls also eine Zusage weitere Bedingungen enthält, die weder eine Dienst- noch eine Leistungsbedingung

darstellen, so gelten diese weiteren Bedingungen automatisch als Nicht-Ausübungsbedingungen (non-vesting conditions). Nicht-Ausübungsbedingungen sind wie marktorientierte Leistungsbedingungen (market-related performance conditions) im beizulegenden Zeitwert der Eigenkapitalinstrumente am Tag der Gewährung (grant date) zu berücksichtigen und in der Folgezeit nicht mehr anzupassen.

Für den Fall, dass das Unternehmen oder die Gegenpartei über die Erfüllung einer Nicht-Ausübungsbedingung (non-vesting condition) entscheiden kann, legen die Änderungen zu IFRS 2 fest, dass eine Nichterfüllung dieser Bedingung innerhalb des Erdienungszeitraums (vesting period) als Annullierung (cancellation) zu behandeln ist. Eine Annullierung durch eine andere Partei als das Unternehmen (z. B. Arbeitnehmer) ist nach den Neuregelungen damit so abzubilden wie eine Annullierung durch das Unternehmen selbst, d. h. noch nicht erfasster Aufwand wird sofort erfolgswirksam erfasst (accelerated vesting). Dabei wird die Vorschrift des IFRS 2.28(b) dahingehend ergänzt, dass in dem Fall, in dem die aktienbasierte Vergütungszusage eine Verbindlichkeitskomponente enthält (liability component), z. B. bestehend aus einem Eigeninvestment des Arbeitnehmers, der Fair Value der Verbindlichkeit am Tag der Annullierung (oder einer Abgeltung) neu zu bewerten und jegliche Zahlung zur Abgeltung dieser Verbindlichkeitskomponente als Tilgung der Verbindlichkeit zu erfassen ist.

Sofern keine der Parteien die Wahl hat, zu entscheiden, ob die Nicht-Ausübungsbedingung (non-vesting condition) erfüllt wird, wäre in dem Falle, in dem diese Bedingung nicht erfüllt wird, regulär mit der Aufwandserfassung fortzufahren. Es liegt in diesem Fall keine Annullierung vor.

Die Änderungen des IFRS 2 sind auf alle aktienbasierten Vergütungen im Anwendungsbereich des IFRS 2 für Berichtsperioden, die am oder nach dem 1. Jänner 2009 beginnen, retrospektiv anzuwenden. Eine frühere Anwendung ist erlaubt.

Dem Änderungsdokument ist zusätzlich eine Tabelle angefügt (IG 24), die die im Entwurf beschriebenen Bedingungen anhand von Beispielen veranschaulicht und deren Bilanzierung darstellt. Diese wird nachfolgend wiedergegeben:

[Pressemitteilung](#)

| Zusammenfassung der Bedingungen, die bestimmen, ob die Gegenpartei ein gewährtes Eigenkapitalinstrument erhält | | | |
|---|--|--|--|
| | AUSÜBUNGSBEDINGUNGEN | | |
| | Dienstbedingungen | Leistungsbedingungen | |
| | | Leistungsbedingungen, die Marktbedingungen darstellen | Andere Leistungsbedingungen |
| Beispielbedingungen | Verbleib im Unternehmen für drei Jahre | Ziel basiert auf Marktpreis der Eigenkapitalinstrumente des Unternehmens | Ziel basiert auf erfolgreichem Börsengang mit einem speziellen Dienstzeiterfordernis |
| Im Fair Value am Tag der Gewährung zu berücksichtigen? | Nein | Ja | Nein |
| Bilanzielle Behandlung, wenn die Bedingung nach dem Tag der Gewährung und während des Erdienungszeitraums nicht erfüllt wird. | Verfall: Korrektur des Aufwands, um die beste verfügbare Schätzung der Anzahl der voraussichtlich unverfallbar werdenden Eigenkapitalinstrumente wiederzugeben (IFRS 2.19) | Keine Änderung der Bilanzierung: Fortsetzung der Aufwandserfassung über den verbleibenden Erdienungszeitraum (IFRS 2.21) | Verfall: Korrektur des Aufwands, um die beste verfügbare Schätzung der Anzahl der voraussichtlich unverfallbar werdenden Eigenkapitalinstrumente wiederzugeben (IFRS 2.19) |

| Zusammenfassung der Bedingungen, die bestimmen, ob die Gegenpartei ein gewährtes Eigenkapitalinstrument erhält (Forts.) | | | |
|---|---|---|---|
| | NICHT-AUSÜBUNGSBEDINGUNGEN | | |
| | Weder das Unternehmen noch die Gegenpartei haben die Wahl zu entscheiden, ob Bedingung erfüllt wird | Gegenpartei hat Wahl, ob Bedingung erfüllt wird | Unternehmen hat Wahl, ob Bedingung erfüllt wird |
| Beispielbedingungen | Ziel basiert auf einem Warenpreisindex | Zahlung von Beiträgen zum Ausübungspreis einer aktienbasierten Vergütung | Weiterführung des Plans durch das Unternehmen |
| Im Fair Value am Tag der Gewährung zu berücksichtigen? | Ja | Ja | Ja* |
| Bilanzielle Behandlung, wenn die Bedingung nach dem Tag der Gewährung und während des Erdienungszeitraums nicht erfüllt wird. | Keine Änderung der Bilanzierung: Fortsetzung der Aufwandserfassung über den verbleibenden Erdienungszeitraum (IFRS 2.21A) | Annullierung: Sofortige Erfassung des Aufwandsbetrags, der andernfalls über den restlichen Erdienungszeitraum zu erfassen gewesen wäre (IFRS 2.28A) | Annullierung: Sofortige Erfassung des Aufwandsbetrags, der andernfalls über den restlichen Erdienungszeitraum zu erfassen gewesen wäre (IFRS 2.28A) |

*Bei der Ermittlung des beizulegenden Zeitwerts (Fair Value) der aktienbasierten Vergütung wird die Wahrscheinlichkeit der Fortsetzung des Plans durch das Unternehmen mit 100% angenommen.

Änderung des IAS 32

Veröffentlichung eines Standards zur Änderung von IAS 32 und IAS 1: Finanzinstrumente mit Rückgaberecht und Verpflichtungen im Rahmen der Liquidation

Der am 14. Februar 2008 veröffentlichte Änderungsstandard führt insbesondere zu Änderungen am IAS 32, Finanzinstrumente: Darstellung, der die zentralen Regelungen für die Abgrenzung von Eigen- und Fremdkapital enthält. Die

Änderungen dienen vor allem dem Zweck, der u. a. von deutscher Seite vorgetragene Kritik an den Auswirkungen einer Anwendung des geltenden IAS 32 für Finanzinstrumente mit Inhaberkündigungsrechten gerecht zu werden. So kommt es im deutschen Rechtsraum dazu, dass viele Personenhandels-gesellschaften ihr gesellschaftsrechtliches Eigenkapital aufgrund von Kündigungsrechten der Gesellschafter bisher in ihrer IFRS-Bilanz als Fremdkapital ausweisen und bewerten müssen.

Die überarbeitete Fassung des Standards erlaubt es dagegen, kündbare Instrumente unter bestimmten Bedingungen als Eigenkapital zu klassifizieren. Die Bedingungen haben gegenüber dem ursprünglichen Entwurf des IASB aus dem Sommer 2006 erhebliche Änderungen erfahren, die auf intensive Beratungen mit dem DRSC zurückgehen. Der überarbeitete Standard sollte deutschen und österreichischen Personengesellschaften jetzt grundsätzlich eine Eigenkapitalklassifizierung ihres gesellschaftsrechtlichen Kapitals im IFRS-Abschluss erlauben. Die neuen Regelungen wurden bisher jedoch nur an wenigen Gesellschaftsverträgen getestet. Angesichts der Vielzahl unterschiedlicher Gesellschaftsverträge ist das Ergebnis der Anwendung des geänderten Standards im Einzelfall nicht allgemeingültig vorhersagbar.

Keine Änderung hingegen ergibt sich hinsichtlich der Bilanzierung von Anteilen Dritter an konsolidierten Personengesellschaften im IFRS-Konzernabschluss. Diese sind auch nach dem geänderten Standard weiterhin als Fremdkapital zu bilanzieren.

Die geänderten Regelungen sind erstmals auf Geschäftsjahre verpflichtend anzuwenden, die am oder nach dem 1. Jänner 2009 beginnen. Eine frühere Anwendung ist möglich, insbesondere durch Unternehmen, die freiwillig einen Abschluss nach den „Full-IFRS“ (d. h. so wie vom IASB veröffentlicht) erstellen. Hingegen haben IFRS-Anwender, die einen Abschluss nach EU-IFRS (z. B. § 245a UGB) erstellen, zunächst die Übernahme in das europäische Recht (EU-Endorsement) abzuwarten.

Wir werden über den Änderungsstandard in der nächsten Ausgabe dieses Newsletter noch ausführlicher berichten.

[Pressemitteilung des IASB](#)
[Pressemitteilung des DRSC](#)

IASB – Jänner-Meeting Ergebnis je Aktie

Kurzfristiges Konvergenz-Projekt zur Änderung des IAS 33, Ergebnis je Aktie

Der Board setzte seine Diskussionen fort, die zum Abschluss der Arbeiten am Änderungsentwurf des IAS 33, Ergebnis je Aktie, führen sollen. Dem Board war zur Januar-Sitzung eine Zusammenfassung der bisher im Rahmen des Projektes getroffenen vorläufigen Entscheidungen vorgelegt worden. Er wurde vom Mitarbeiterstab gebeten, diese Entscheidungen zu bestätigen bzw. zu den im Folgenden angeführten Punkten noch entsprechende Klarstellungen vorzunehmen, damit mit der Erstellung des Entwurfs (Exposure Draft) begonnen werden kann.

Gemäß IAS 33.24 gelten Aktien, die ausschließlich nach dem Ablauf einer Zeitspanne emissionsfähig sind, nicht als bedingt emissionsfähige Aktien (contingently issuable shares), da der Zeitablauf ein sicheres Ereignis ist. Der Board bestätigte in diesem Zusammenhang seine vorläufige Entscheidung, dass aber grundsätzlich nur solche Aktien in die Berechnung des unverwässerten Ergebnisses je Aktie einbezogen werden, die gegenwärtig

- entweder ausübbar oder mit nur geringen oder gar keinen Kosten wandelbar sind, oder
- zusammen mit den Stammaktien am Jahresergebnis partizipieren.

Eine der wesentlichen vorgeschlagenen Änderungen des IAS 33 betrifft die Einführung der sog. Fair Value-Methode bei der Berechnung des verwässerten Ergebnisses je Aktie. Demnach muss bei Vorliegen von Finanzinstrumenten, die als Schuld im Sinne von IAS 32 klassifiziert sind und erfolgswirksam zum beizulegenden Zeitwert (fair value) bewertet werden („fair value through profit or loss“), keine besondere Berechnung (im Sinne einer Anpassung des Ergebnisses oder der Aktienanzahl) mehr erfolgen, da der verwässernde Effekt bereits durch die erfolgswirksamen Fair Value-Änderungen berücksichtigt wird. Der Board stellte klar, dass die Fair Value-Methode auch in Bezug auf aktienbasierte Vergütungstransaktionen Anwendung finden soll, die nach IFRS 2 als Schuld zu klassifizieren sind und erfolgswirksam zum beizulegenden Zeitwert bewertet werden.

Die derzeitigen Vorschläge des Boards sehen zudem eine Änderung der Berechnung des verwässerten Ergebnisses je Aktie für Optionen, Optionscheine und ihre Äquivalente vor. Sofern diese nicht erfolgswirksam mit ihrem beizulegenden Zeitwert bewertet werden (in diesem Fall käme die neu eingeführte Fair Value-Methode zur Anwendung), soll die Berechnung nach einer modifizierten Form der – bereits auch bisher verwendeten – Treasury Stock-Methode erfolgen. Der Board stellte klar, dass er diese Änderung bei der Berechnung des verwässerten Ergebnisses je Aktie auch für Rückkaufvereinbarungen auf eigene Aktien beabsichtigt, wie bspw. bei geschriebenen Verkaufsoptionen und Terminkäufen (vgl. bisher dazu IAS 33.63).

Außerdem erfolgte eine Klarstellung des Boards zur Anwendung der sog. Zwei-Klassen-Methode (two-class method). Bei der Zwei-Klassen-Methode handelt es sich um ein Verfahren zur Aufteilung des Jahresergebnisses (Zählergröße) auf die unterschiedlichen Arten von Stammaktien bzw. partizipierenden Instrumenten (zur grundsätzlichen Vorgehensweise im Rahmen der Zwei-Klassen-Methode vgl. auch IAS 33.A13 f. und IAS 33.IE11). Der Board bekräftigte seine Ansicht, dass die Anwendung der Zwei-Klassen-Methode zukünftig nicht nur auf partizipierende Eigenkapitalinstrumente beschränkt bleiben soll, sondern unabhängig davon erfolgen soll, ob die partizipierenden Instrumente als Fremdkapital- oder Eigenkapitalinstrument klassifiziert werden.

Jährlicher Improvements-Prozess

Jährlicher Improvements-Prozess

Der IASB diskutierte die Aufnahme einer Fragestellung in den einmal jährlich zu veröffentlichenden Entwurf zur Vornahme kleinerer Änderungen an Standards. Nachdem bereits im Oktober 2007 ein erster Entwurf veröffentlicht wurde, soll die im Rahmen der Jänner-Sitzung diskutierte Fragestellung in den zweiten Entwurf, der voraussichtlich im September oder Oktober dieses Jahres veröffentlicht werden soll, aufgenommen werden.

Erforderliche Anhangangaben für als zur Veräußerung gehaltene langfristige Vermögenswerte (oder Veräußerungsgruppen) und aufgegebene Geschäftsbereiche

Der IASB beschloss nun vorläufig, den Abschnitt zum Anwendungsbereich des IFRS 5 um einen weiteren Absatz zu ergänzen. Dieser soll klarstellen, dass zusätzlich zu den gemäß IFRS 5 geforderten Angaben keine weiteren Angaben nötig sind, es sei denn, andere IFRS verlangen ausdrücklich Angaben für als zur Veräußerung gehaltene langfristige Vermögenswerte (oder Veräußerungsgruppen) sowie aufgegebene Geschäftsbereiche. Des Weiteren soll darauf hingewiesen werden, dass jedoch zusätzliche Angaben notwendig sein können, um die allgemeinen Anforderungen des IAS 1, Darstellung des Abschlusses, zu erfüllen.

Die Klarstellungen implizieren, dass die Informationen zu den Vermögenswerten und Schulden innerhalb einer Veräußerungsgruppe in einem separaten Abschnitt der Anhangangaben aufgeführt werden. Angaben zu in

Veräußerungsgruppen enthaltenen Vermögenswerten und Schulden, die nicht unter die Bewertungsvorschriften des IFRS 5 fallen, sind üblicherweise in anderen Abschnitten des Anhangs erläutert. Der Board stellte fest, dass diese nicht wiederholt werden müssen, es sei denn, eine Wiederholung der Angaben würde den Adressaten des Abschlusses eine Beurteilung der finanziellen Effekte der beabsichtigten Veräußerung von langfristigen Vermögenswerten (oder Veräußerungsgruppen) und der Aufgabe von Geschäftsbereichen erleichtern.

Der IASB hat den Mitarbeiterstab mit der Formulierung der entsprechend den vorläufigen Entscheidungen beabsichtigten Änderungen des IFRS 5 beauftragt.

Ertrags- realisierung

Fortsetzung der Beratungen zu neuen Ansätzen zur Ertragsrealisierung

Der Board befasste sich in dieser Sitzung mit dem zweiten der zwei derzeit diskutierten Modelle zur Ertragsrealisierung, dem sog. Kundenvergütungsmodell (customer consideration model). In einigen Dokumenten wird es auch das Aufteilungsmodell (allocation model) genannt.

Nach diesem Modell bilanziert das Unternehmen ein Vertragsaktivum oder -passivum, das sich aus der Gesamtheit der vertraglichen Rechte und Pflichten aus einem durchsetzbaren Vertrag mit einem Kunden ergibt. Bei Vertragsschluss werden die Rechte aus dem Vertrag mit dem Betrag der Vergütung durch den Kunden bewertet. Dieser Betrag wird anschließend auf die einzelnen vertraglichen Leistungsverpflichtungen aufgeteilt im Verhältnis der Preise, die für die der Leistungsverpflichtung zugrunde liegende Ware oder die Dienstleistung als eigenständige Leistung erzielt werden könnten. Bei Vertragsschluss entspricht folglich die Summe der aufgeteilten Beträge der Gesamtvergütung, so dass kein Vertragsaktivum oder -passivum zu bilanzieren ist. Im Rahmen der Folgebewertung werden die vertraglichen Verpflichtungen mit dem ihnen zugeordneten Vergütungsanteil bewertet. Eine Neubewertung erfolgt nur, wenn der Vertrag belastend wird. In dem Maße, wie jede einzelne vertragliche Leistungspflicht erfüllt wird, kommt es zu einer Reduzierung des Vertragspassivums oder einer Erhöhung des Vertragsaktivums und Ertrag kann realisiert werden.

Vertragliche Leistungsverpflichtungen

Der Board erörtere außerdem den Charakter von Leistungsverpflichtung. Beiden Modellen der Ertragsrealisierung ist gemein, dass die Ertragsrealisierung nach Vertragsschluss dann erfolgen soll, wenn Leistungsverpflichtungen erfüllt werden.

Der Board diskutierte anhand einer Definition des Mitarbeiterstabes. Danach ist eine Leistungsverpflichtung ein Versprechen in einem Vertrag zwischen dem Unternehmen und einem Kunden, dem Kunden wirtschaftliche Ressourcen zu übertragen. Die Ertragsrealisierung erfolgt mit Übertragung der Ressourcen an den Kunden. Für die Übertragung von Gütern hieße dies, dass das Unternehmen seine durchsetzbaren Rechte an dem Gut überträgt. Bei Dienstleistungen bedeutet Übertragung, dass dem Kunden aus dieser ein sofortiger wirtschaftlicher Vorteil erwächst (z. B. Verbesserung der Zahlungsströme aus vorhandenen Ressourcen des Kunden).

Beschlüsse wurden im Rahmen dieser Sitzung nicht gefasst. Der Board will seine Beratungen zur Identifizierung von Leistungsverpflichtungen und den Zeitpunkt von deren Erfüllung anhand weiterer Beispiele fortführen.

Finanz- instrumente

Arbeitsgruppe Finanzinstrumente

In ihrer gemeinsamen Sitzung im April 2006 hatten IASB und FASB sich darauf geeinigt, ein Diskussionspapier zum Thema Finanzinstrumente herauszugeben. Im Jänner 2008 überprüfte die Arbeitsgruppe Finanzinstrumente den Entwurf des Diskussionspapiers unter dem Titel „Reduzierung der Komplexität in der Berichterstattung über Finanzinstrumente“ hinsichtlich Klarheit und Vollständigkeit. Auf der Januar-Sitzung berichtete der Mitarbeiterstab dem Board nun über die Hauptkritikpunkte, die von der Arbeitsgruppe im Entwurf identifiziert wurden. Der Board erörterte darüber hinaus Fragen, die in den Entwurf aufgenommen werden sollen.

Eigen-/ Fremdkapital- Abgrenzung

Gemeinschaftsprojekt zur Abgrenzung von Schulden und Eigenkapital

Im IFRS Newsletter vom Februar 2008 berichteten wir über das gemeinsame Projekt des IASB und des FASB mit dem Titel „Finanzinstrumente mit Eigenkapitalcharakteristika“. Im Jänner 2008 hatte die Arbeitsgruppe Finanzinstrumente den Entwurf der Aufforderung zur Stellungnahme (Invitation to Comment) zu dem zu veröffentlichenden Diskussionspapier durchgesehen und der Board besprach diesen Entwurf einschließlich der von der Arbeitsgruppe identifizierten Diskussionspunkte. Der Mitarbeiterstab wurde daraufhin gebeten, einen abgestimmten Entwurf des Diskussionspapiers zu erstellen. Die Veröffentlichung des Diskussionspapiers wird weiterhin für das erste Quartal 2008 erwartet.

Sonstige Themen

Weitere diskutierte Themen

Der IASB diskutierte folgende weitere Themen:

- Änderung des IAS 24, Angaben über Beziehungen zu nahe stehenden Unternehmen und Personen
- Änderung von IAS 32 und IAS 1: Finanzinstrumente mit Rückgaberecht und Verpflichtungen im Rahmen der Liquidation (vgl. dazu auch „IASB – Standards“ in diesem Newsletter)
- Versicherungsverträge

IFRIC – Entwürfe Unbare Ausschüttungen an Anteilseigner

IASB-Update Jänner 2008

Veröffentlichung des Interpretationsentwurf IFRIC D23, Unbare Ausschüttungen an Anteilseigner

Das IFRIC hat am 17. Jänner den Entwurf einer Interpretation zur Bilanzierung von unbaren Ausschüttungen an Anteilseigner (Distributions of Non-cash Assets to Owners) beim ausschüttenden Unternehmen veröffentlicht.

Die Interpretation soll für alle unbedingten unbaren Ausschüttungen an Anteilseigner anwendbar sein, sofern mit der Ausschüttung alle Eigenkapitalinstrumente derselben Klasse haltenden Anteilseigner gleich behandelt werden. Neben den reinen Sachdividenden sollen auch solche Dividenden in den Anwendungsbereich der Interpretation gehören, die den Anteilseignern eine Wahl zwischen Barausschüttung und unbarer Ausschüttung gewähren. Nicht in den Anwendungsbereich der Interpretation fallen unbare Ausschüttungen innerhalb eines Konzernverbands, d. h. die Fälle, in denen ein übergeordnetes Mutterunternehmen über einen Vermögenswert sowohl vor als auch nach der Ausschüttung verfügen kann.

IFRIC D23 behandelt zwei Themen im Zusammenhang mit unbaren Ausschüttungen an Anteilseigner. Zum einen ist dies die Frage nach der Bewertung der Dividendenverbindlichkeit. Diese soll entsprechend den Grundsätzen des IAS 37, Rückstellungen, Eventualschulden und Eventualforderungen, erfolgen. Hierbei kommt es grundsätzlich nicht auf die Art des auszuschüttenden Vermögenswerts an. Bei der bestmöglichen Schätzung der zur Begleichung der Verbindlichkeit notwendigen Ausgaben nach IAS 37 ist der beizulegende Zeitwert des auszuschüttenden Vermögenswerts zu berücksichtigen. Eine Anpassung der Dividendenverbindlichkeit zu einem nachfolgenden Abschlussstichtag oder zum Zeitpunkt der Begleichung entsprechend den Regelungen des IAS 37.59 soll als Anpassung des Ausschüttungsbetrags, d. h. gemäß IAS 1 direkt im Eigenkapital, erfasst werden.

Zum anderen sieht der Entwurf vor, dass die Differenz aus dem Buchwert des ausgeschütteten Vermögenswerts und dem Buchwert der Dividendenverbindlichkeit am Tag der Ausschüttung („settlement“) erfolgswirksam erfasst werden soll. Dieser Differenzbetrag (Ertrag) soll in der Gewinn- und Verlustrechnung separat ausgewiesen werden.

Für eine nach dem Abschlussstichtag, jedoch noch vor Veröffentlichung des Konzernabschlusses beschlossene unbare Ausschüttung an Anteilseigner werden u.a. Anhangangaben in Bezug auf die Art des auszuschüttenden Vermögenswerts sowie dessen Buch- und beizulegenden Zeitwert, jeweils bezogen auf den Abschlussstichtag, vorgeschrieben.

Wie in der letzten Ausgabe dieses Newsletter berichtet, wird im Zusammenhang mit unbaren Ausschüttungen an Anteilseigner auch eine Änderung des IFRS 5, Zur Veräußerung gehaltene langfristige Vermögenswerte und aufgegebene Geschäftsbereiche, vom IFRIC vorgeschlagen und vom IASB befürwortet. Mit der Anwendung der Regelungen des IFRS 5 auf Ausschüttungen an Anteilseigner werden damit zusammenhängende weiterführende Fragen zum Zeitpunkt der Anwendung des IFRS 5 zur Diskussion gestellt.

Die Interpretation soll prospektiv ab einem vom IASB/IFRIC noch zu bestimmenden Datum anzuwenden sein, wobei eine vorzeitige Anwendung erlaubt ist. Stellungnahmen zum Entwurf werden bis zum 25. April 2008 erbeten.

[Pressemitteilung zu IFRIC D23](#)
[Interpretationsentwurf IFRIC D23](#)

Kunden- beiträge

Veröffentlichung des Interpretationsentwurf IFRIC D24, Kundenbeiträge

Das IFRIC hat am 17. Jänner 2008 den Interpretationsentwurf IFRIC D24, Kundenbeiträge (Customer Contributions), veröffentlicht. Stellungnahmen zu dem Entwurf werden vom IFRIC bis zum 25. April 2008 erbeten. Wir hatten über die laufende Entwicklung und den Diskussionsstand im Rahmen des gleichnamigen IFRIC-Projektes seit seiner Aufnahme in das Arbeitsprogramm des IFRIC im Mai letzten Jahres in diesem Newsletter regelmäßig berichtet. Im Folgenden soll der Inhalt des veröffentlichten Interpretationsentwurfs noch einmal zusammenfassend dargestellt werden:

Anwendungsbereich

In einigen Branchen ist der Kunde verpflichtet, ein Sachanlagegut (oder die Finanzmittel für die Herstellung oder Anschaffung eines Sachanlageguts) bereit zu stellen, das dann von einem Versorgungs- oder Dienstleistungsunternehmen genutzt wird, um eine vereinbarte Leistung (Dienstleistung oder Lieferung von Gütern) zu erbringen.

Diese Thematik hat Bedeutung für die Bilanzierung in vielen Bereichen, wie z. B.:

- Bereitstellung von Sachanlagegütern und die Erhebung von Anschlussentgelten bei Versorgungsunternehmen
- Bereitstellung von Sachanlagegütern zu Beginn von Dienstleistungsverträgen
- Bilanzierung von Entgelten für die Ersteinrichtung (set-up fees) in IT-Verträgen
- Bereitstellung von Vermögenswerten oder Zahlung von Entgelten für die Ersteinrichtung (set-up fees) im Rahmen von Outsourcing-Verträgen
- Erhebung von Gebühren zu Vertragsbeginn durch Mobilfunkbetreiber
- Einige Formen von Öffentlich-Privaten Partnerschaften (public-private partnerships).

Der Interpretationsentwurf enthält Regelungen für die Bilanzierung derartiger Kundenbeiträge (customer contributions) beim empfangenden Unternehmen (access provider), wobei es sich bei diesem nicht immer zwangsläufig um das Unternehmen handeln muss, das anschließend die Versorgungs- oder Dienstleistung erbringt (service provider). Das Sachanlagegut (oder die Finanzmittel zur Herstellung oder Anschaffung des Sachanlagegutes) kann zudem auch von einer dritten Partei bereitgestellt werden und nicht nur allein von den Empfängern der Versorgungs- oder Dienstleistung. Ein solcher Fall tritt beispielsweise ein, wenn ein Bauunternehmer eine Unterstation zur Stromverteilung bereitstellt, um die Erschließung einer Reihe von Häusern zu ermöglichen: während der Bauunternehmer selbst den Zugang und die Versorgungsleistung nicht nutzt, erhalten die zukünftigen Hausbesitzer die Möglichkeit, Strom zu beziehen.

Der Anwendungsbereich des Interpretationsentwurfs erstreckt sich auch ausdrücklich auf die Fälle, in denen der Kunde Finanzmittel bereitstellt, die der Anschaffung oder Herstellung eines Sachanlagegutes dienen sollen (sog. cash contributions). Dagegen sind andere bereitgestellte Vermögenswerte – wie z. B. immaterielle Vermögenswerte oder Vorräte – vom Anwendungsbereich des Entwurfs ausgenommen.

Bilanzielle Behandlung im Fall eines bereitgestellten Sachanlagegutes

Ein Unternehmen, das einen Kundenbeitrag in Form einer Sachanlage erhält, hat wie folgt vorzugehen:

- Zunächst hat das Unternehmen zu prüfen, ob das bereitgestellte Sachanlagegut die Ansatzkriterien für einen Vermögenswert bei ihm überhaupt erfüllt. Das IFRIC geht hierbei davon aus, dass dies in vielen Fällen nicht gegeben sein wird.
- Sind die Ansatzkriterien erfüllt, hat das Unternehmen in einem zweiten Schritt noch ein mögliches „Rück-Leasing“ des Sachanlagegutes im Rahmen von IFRIC 4 zu prüfen. Wenn das bei Erhalt des bereitgestellten Sachanlagegutes zur gleichen Zeit abgeschlossene Versorgungs- oder Dienstleistungsverhältnis eine Leasingvereinbarung enthält, so kann es sich laut Entwurf jedoch nicht um ein Finanzierungsleasing handeln. Sollten die Kriterien des IAS 17, Leasingverhältnisse, für die Klassifizierung als Finanzierungsleasing erfüllt sein, so ist vielmehr davon auszugehen, dass es gar nicht erst zu einer Übertragung des bereitgestellten Sachanlagegutes an das Unternehmen gekommen ist, so dass weder eine Leasingforderung noch eine Schuld aufgrund einer Verpflichtung zur Erbringung zukünftiger Leistungen angesetzt wird. Enthält das Versorgungs- oder Dienstleistungsverhältnis eine Operating-Leasingvereinbarung dann ist es nach den entsprechenden Regelungen des IAS 17 zu bilanzieren.

- Das bereitgestellte Sachanlagegut ist im Zugangszeitpunkt grundsätzlich mit seinem beizulegenden Zeitwert (fair value) anzusetzen. In gleicher Höhe ist vom empfangenden Unternehmen eine Schuld zu erfassen, da der Erhalt des Sachanlagegutes zu einer laufenden Verpflichtung führt, dem Kunden die Inanspruchnahme von Versorgungs- oder Dienstleistungen zu ermöglichen.
- Diese Schuld ist dann grundsätzlich über die Periode der Leistungserbringung erfolgswirksam aufzulösen. So erfasst das Unternehmen seine Erträge über den Zeitraum, über den es verpflichtet ist, das bereitgestellte Sachanlagegut dafür zu nutzen, dem Kunden die Inanspruchnahme von Versorgungs- oder Dienstleistungen zu ermöglichen. Folglich kann dieser Zeitraum kürzer, niemals aber länger als die Nutzungsdauer des entsprechenden Sachanlagegutes sein. Außerdem wird darauf hingewiesen, dass die fortlaufende Verpflichtung des Unternehmens nicht nur gegenüber dem Beitragsgeber, sondern auch gegenüber Dritten bestehen kann, und dass sie nicht nur aus einem entsprechenden Versorgungs- oder Dienstleistungsvertrag resultieren kann, sondern bspw. auch aus staatlichen Vorschriften oder faktischen Verpflichtungen.

Bilanzielle Behandlung im Fall einer Bereitstellung von Finanzmitteln für die Herstellung oder Anschaffung eines Sachanlagegutes (cash contributions)

Nach Ansicht des IFRIC verpflichtet der Erhalt von Finanzmitteln zur Herstellung oder Anschaffung eines Sachanlagegutes das Unternehmen ebenfalls, dem Kunden die Inanspruchnahme von Versorgungs- oder Dienstleistungen zu ermöglichen. Es kommt zu dem Ergebnis, dass die Herstellung oder Anschaffung eines Sachanlagegutes, 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 Sachanlagegutes keine eigenständige Leistung an den Kunden darstellt, kommt es damit nicht zu einer von der fortlaufenden Versorgungs- oder Dienstleistung unabhängigen Ertragserfassung.

Die Bereitstellung der Finanzmittel ist daher als Vorauszahlung für die Ermöglichung der Inanspruchnahme der Versorgungs- oder Dienstleistung anzusehen. Die Bewertung der fortlaufenden Leistungsverpflichtung erfolgt nach den gleichen Regelungen, die beim Erhalt eines Sachanlagegutes angewendet werden. Die Bilanzierung des angeschafften oder hergestellten Sachanlagegutes erfolgt nach den Regelungen des IAS 16, Sachanlagen. Wenn der anzuschaffende oder herzustellende Vermögenswert jedoch nicht die Ansatzkriterien für eine Sachanlage erfüllt, dann ist die Bereitstellung der Finanzmittel als Vorauszahlung für die Beschaffung bzw. Herstellung eines Vermögenswertes für den Kunden anzusehen, so dass die Regelungen des IAS 11, Fertigungsaufträge, oder IAS 18, Erträge, entsprechend anzuwenden sind.

Übergang und Zeitpunkt des Inkrafttretens

Die Anwendung der Interpretation soll prospektiv erfolgen. Eine zwingende Anwendung besteht daher nur für die Kundenbeiträge, die das Unternehmen in Geschäftsjahren erhält, die am oder nach dem Datum des Inkrafttretens der Interpretation beginnen. Voraussichtlich wird das Datum des Inkrafttretens ungefähr drei Monate nach dem Datum der Verabschiedung der Interpretation liegen.

[Pressemitteilung zu IFRIC D24](#)
[Interpretationsentwurf IFRIC D24](#)

IFRIC – Januar-Meeting Immobilienverkäufe

Erörterung der Stellungnahmen zum Interpretationsentwurf IFRIC D21, Bilanzierung von Immobilienverkäufen

Das IFRIC hat die Stellungnahmen zum im Juli 2007 veröffentlichten Interpretationsentwurf IFRIC D21 (wir berichteten der Juli-Ausgabe dieses Newsletter vom vergangenen Jahr) analysiert. Die Mehrheit der Kommentierenden befürwortete eine Interpretation zur bilanziellen Behandlung von Immobilienverkäufen. Jedoch wurden in fast allen Stellungnahmen diverse Bedenken bezüglich den konkreten Inhalten des Interpretationsentwurfes geäußert. Das IFRIC stellte daher fest, dass der Interpretationsentwurf nicht ausreichend klar formuliert, und entgegen der Absicht des IFRIC, mehr regel- als prinzipienbasiert ist (more rule driven than principle-based). Änderungen des veröffentlichten Interpretationsentwurfes sind daher beabsichtigt. Entscheidungen wurden jedoch bisher nicht getroffen.

Absicherung einer Nettoinvestition in einen ausländischen Geschäftsbetrieb

Analyse der Stellungnahmen zum Interpretationsentwurf IFRIC D22, Absicherung einer Nettoinvestition in einen ausländischen Geschäftsbetrieb

Das IFRIC beschäftigte sich auf seiner Jänner-Sitzung mit den Stellungnahmen zum im Juli 2007 veröffentlichten Entwurf IFRIC D22 zur Absicherung einer Nettoinvestition in einen ausländischen Geschäftsbetrieb gemäß IAS 39, Finanzinstrumente: Ansatz und Bewertung, i. V. m. IAS 21, Auswirkungen von Änderungen der Wechselkurse. Dabei ging es hauptsächlich um drei Kernfragen, die bereits während des Prozesses der Entwurfserarbeitung erörtert wurden:

- Auf welchem Level kann das Risiko aus der Nettoinvestition abgesichert werden: direktes Mutterunternehmen, übergeordnetes Mutterunternehmen eines Teilkonzern oder bei der Konzernmutter?
- Was kann abgesichert werden bzw. wie bestimmt man den Anteil der Nettoinvestition, der für eine Sicherungsbeziehung qualifiziert?
- Von wem innerhalb eines Konzerns kann das Sicherungsinstrument gehalten werden bzw. wie ermittelt sich die Effektivität der Sicherung?

Auf Seiten der Kommentatoren zeigte sich Zustimmung für die Entscheidung des IFRIC, innerhalb eines Konzerns jedem übergeordneten Mutterunternehmen eine Absicherung seiner Nettoinvestition zu gestatten, solange hierdurch dasselbe Risiko nicht mehrfach abgesichert wird.

Mehr Klarheit wurde darüber gefordert, inwieweit das konsolidierte Nettovermögen, wie es sich auf Ebene eines Teilkonzern widerspiegelt, abgesichert werden kann, bzw. ob nur direkte Beteiligungen abgesichert werden können. Nach Ansicht des IFRIC wird die Entscheidung zur Absicherung auf Ebene der jeweiligen Teilkonzernmutter getroffen. Sie kann grundsätzlich bis zum vollen Buchwert der Nettovermögenswerte einer ausländischen Tochter auf Teilkonzernebene absichern, sofern diese nicht bereits auf einer tiefer gelegenen Konzernebene abgesichert wurden. Dabei ist es essentiell, dass die Sicherungsstrategie eines Konzerns entsprechend IAS 39 klar dokumentiert wird.

Zur Diskussion stand weiterhin, ob für den Effektivitätstest die funktionale Währung der das Sicherungsinstrument haltenden Gesellschaft eine Rolle spielen kann. Das IFRIC vertrat die Ansicht, dass die funktionale Währung des das Instrument haltenden Unternehmens keine Rolle spielen darf und der das Instrument betreffende Anteil der Währungsrücklage beim Effektivitätstest mit einzubeziehen ist. Damit spielt es keine Rolle, wo innerhalb eines Konzerns das Sicherungsinstrument gehalten wird. Allerdings stellte das IFRIC klar, dass das Sicherungsinstrument in jedem Fall innerhalb desselben Teilkonzerns gehalten werden muss wie die Investition. Das Halten in einem Parallel-Teilkonzern eines übergeordneten Gesamtkonzerns ist nicht möglich, auch wenn das

Sicherungsinstrument auf Ebene der obersten Muttergesellschaft mit in die Konsolidierung einbezogen wird.

Das IFRIC beauftragte den Mitarbeiterstab bis zur nächsten Sitzung Formulierungsvorschläge zur Verdeutlichung zu erarbeiten.

IAS 37 – Pfandbehälter

IAS 37, Rückstellungen, Eventualschulden und Eventualforderungen – Bilanzierung von Pfandentgelt auf Behälter, die zurückgegeben werden können

Auf seiner Sitzung im November 2007 befasste sich das IFRIC mit einer Anfrage zur Bilanzierung für Pfand auf Behältnisse, die zurückgegeben werden können. Fraglich ist, ob die Herausgabeverpflichtung für das Pfandgeld nach IAS 39, Finanzinstrumente: Ansatz und Bewertung, zu bilanzieren ist. Das IFRIC hatte im November vorläufig entschieden, hierzu keine Interpretation herauszugeben.

Das IFRIC haben zwei Stellungnahmen erreicht, die beide die Entscheidung des IFRIC unterstützen, von denen jedoch eine – anders als das IFRIC – eine finanzielle Verbindlichkeit nach IAS 39 sieht. Das IFRIC konnte sich in dieser Sitzung nicht auf die Formulierung des Textes für die endgültige Ablehnungsentscheidung für eine Interpretation (Agenda-Entscheidung) einigen und bat den Mitarbeiterstab um einen Vorschlag für die nächste Sitzung.

Agenda- Entscheidungen

Nicht auf die Agenda des IFRIC übernommene Fragestellungen

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

IAS 19, Leistungen an Arbeitnehmer – Definition von Planvermögen

Den IFRIC hat eine Anfrage erreicht zur Bilanzierung von Versicherungs- und Kapitalanlagenpolicen, die durch ein Unternehmen an einen Pensionsplan ausgegeben werden, der auch dessen eigene Arbeitnehmer (oder Arbeitnehmer eines verbundenen Unternehmens, das in denselben Konzern einbezogen wird) begünstigt. Im Vordergrund steht die Frage, ob derartige Policen als Bestandteil des Planvermögens im Konzern- bzw. dem Einzelabschluss des Sponsors gelten können. Ein weiterer Aspekt der Anfrage war, ob die Bilanzierung von der Transferierbarkeit der Policen abhängt. Nach IAS 19.7 dürfen die Vermögenswerte eines langfristig ausgelegten Fonds (assets held by a long-term employee benefit funds) keine nicht-transferierbaren Finanzinstrumente beinhalten, die vom berichtenden Unternehmen ausgegeben wurden (non-transferable financial instrument issued by the reporting entity).

Ausgehend von der Definition des Planvermögens in IAS 19.7, die einerseits Vermögenswerte eines langfristig ausgelegten Fonds und andererseits qualifizierte Versicherungspolicen umfasst, gelangte das IFRIC zu folgender Einschätzung:

- Die bilanzielle Behandlung einer Police, die durch ein Konzernunternehmen an einen Fonds ausgegeben wurde, hängt davon ab, ob die Police ein nicht-übertragbares Finanzinstrument darstellt, das vom berichtenden Unternehmen ausgegeben wurde.
- Eine Einstufung als qualifizierte Versicherungspolice scheidet aus, da die Police von einem nahestehenden Unternehmen des berichtenden Unternehmens (related party) ausgegeben wurde.

Angesichts der eng begrenzten Fragestellung verzichtete das IFRIC auf eine Interpretation. In Deutschland hat die Thematik Relevanz in den Abschlüssen von Versicherungsgesellschaften.

IAS 19, Leistungen an Arbeitnehmer – Pensionszusagen basierend auf Erfolgshürden

Das IFRIC wurde um eine Klarstellung hinsichtlich der Bewertung leistungsorientierter Verpflichtungen nach IAS 19 in den Fällen gebeten, in denen Pensionszusagen auf dem Erreichen von speziellen, teilweise komplex gestalteten Erfolgshürden (z. B. Bonuszahlungen) basieren.

Das IFRIC bezog sich zunächst auf die Regelung des IAS 19.73. Aus dieser ist abzuleiten, dass Erfolgshürden in die von IAS 19 geforderte beste Schätzung der künftigen Kosten für Leistungen nach der Beendigung des Arbeitsverhältnisses einzubeziehen sind, da diese Faktoren die Höhe der künftigen tatsächlichen Kosten beeinflussen. Ferner sei IAS 19.67 zu beachten, d. h. die Auswirkungen der Erfolgshürden auf die Zuordnung der Leistungen auf die Abschlussperioden sind zu berücksichtigen.

Aufgrund der Regelungen des IAS 19 erwartet das IFRIC keine unterschiedliche Bilanzierung in der Praxis und entschied, dieses Thema nicht in das Arbeitsprogramm aufzunehmen.

IAS 19, Leistungen an Arbeitnehmer – Todesfalleleistungen

Manche Zusagen von Unternehmen sehen Leistungen im Todesfall des Arbeitnehmers vor, solange dieser beim Unternehmen beschäftigt ist (death in service benefits). Unter bestimmten Umständen sind diese Leistungen nach IAS 19, Leistungen an Arbeitnehmer, den Dienstjahren unter Verwendung der Methode der laufenden Einmalprämien (Projected Unit Credit Method) zuzuordnen. Das IFRIC wurde um Hilfestellung gebeten, wie diese Zuordnung vorzunehmen ist, da dies nach Ansicht der Anfragenden in der Praxis unterschiedlich gehandhabt wird.

Das IFRIC verwies darauf, dass nach IAS 19.67 b) eine Zuordnung der Kosten aus der Leistungszusage über die Periode bis zu dem Zeitpunkt zu erfolgen hat, ab dem sich die Leistungen aus dem Plan aufgrund weiterer Arbeitsleistung – abgesehen von Erhöhungen aufgrund von Gehaltssteigerungen – nicht mehr wesentlich erhöhen.

Für den speziellen Fall der Todesfalleleistungen hielt das IFRIC Folgendes fest:

- Der erwartete Todeszeitpunkt stellt den Zeitpunkt dar, zu dem kein wesentlicher zusätzlicher Leistungsbetrag mehr aus dem Plan entsteht.
- Die Verwendung unterschiedlicher Sterblichkeitsannahmen für einen leistungsorientierten Versorgungsplan und damit verbundene Todesfalleleistungen würden nicht der Vorgabe des IAS 19.72 entsprechen, dass nur aufeinander abgestimmte und widerspruchsfreie versicherungsmathematische Annahmen verwendet werden sollen.
- Eine Bilanzierung nach den Regelungen für beitragsorientierte Versorgungspläne wird für Todesfalleleistungen dann als geeignet angesehen, wenn die Bedingungen in IAS 19.39 dafür erfüllt sind.

Das IFRIC entschied, diese Thematik nicht in das Arbeitsprogramm aufzunehmen, da nicht erwartet wird, dass sich das Vorgehen in der Praxis wesentlich unterscheidet. Zusätzliche Hinweise zur Anwendung der Methode der laufenden Einmalprämien (Projected Unit Credit Method) hätten nach Auffassung des IFRIC außerdem eher den Charakter einer Anwendungsanleitung (Application Guidance).

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

Das IFRIC wurde im November 2007 um eine Leitlinie hinsichtlich der Auswirkungen von Fremdwährungsdifferenzen im Zusammenhang mit der Aktivierung von Fremdkapitalkosten im Rahmen 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 gemäß IAS 23.11 notwendig, Ermessensentscheidungen bezüglich der direkt zurechenbaren Fremdkapitalkosten zu treffen. Aus der notwendigen Ermessensentscheidung leitet sich ein Bewertungswahlrecht 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 Boards in Bezug auf diese spezielle 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 39, Finanzinstrumente: Ansatz und Bewertung – Anwendungsbereich: Ausnahmeregelung des Paragraphen 2 (g)

Das IFRIC hat sich in seiner Sitzung am 10. Jänner 2008 erneut mit der Thematik der Ausnahme aus dem Anwendungsbereich des IAS 39.2 (g) beschäftigt (vergleiche auch unsere Ausführungen in der Dezember-Ausgabe dieses Newsletter vom letzten Jahr). Gemäß IAS 39.2 (g) sind Verträge über den künftigen Erwerb bzw. die künftige Veräußerung eines Unternehmens zwischen dem Erwerber und dem Verkäufer im Rahmen eines Unternehmenszusammenschlusses aus dem Anwendungsbereich des IAS 39, Finanzinstrumente: Ansatz und Bewertung, ausgenommen.

Das IFRIC wurde gefragt, ob diese Ausnahme aus dem Anwendungsbereich sich nur auf solche bindenden Verträge zum Kauf von Anteilen bezieht, die zu einer Mehrheitsbeteiligung innerhalb des für den Abschluss eines Unternehmenszusammenschlusses erforderlichen Zeitraums führen, oder ob diese auch weiter ausgelegt werden könne.

Entgegen seiner bisherigen Auffassung geht das IFRIC aufgrund der eingegangenen Kommentierungen nun davon aus, dass es in der Praxis zu wesentlichen Unterschieden in deren Anwendung kommen kann. Aus diesem Grund hat IFRIC den Board aufgefordert, den Standard dahingehend zu präzisieren:

- Ob die Ausnahmeregelung auf sämtliche Verträge über den künftigen Erwerb bzw. die künftige Veräußerung eines Unternehmens, einschließlich Optionen, zwischen einem Erwerber und einem Verkäufer im Rahmen eines Unternehmenszusammenschlusses anzuwenden ist, und
- Ob die Ausnahme des IAS 39.2 (g) auch in analoger Weise auf ähnliche Transaktionen, wie beispielsweise den Erwerb eines Anteils an einem Beteiligungsunternehmen, angewendet werden kann.

Vorläufige Agenda- Entscheidungen

Vorläufig nicht auf die Agenda des IFRIC übernommene Fragestellungen

Das IFRIC hat vorläufig beschlossen, die folgende Fragestellung nicht auf seine Agenda zu übernehmen (sog. Tentative Agenda Decision). Einwendungen gegen die Nichtaufnahme der Fragestellung auf die IFRIC-Agenda konnten bis zum 16. Februar 2008 beim IFRIC eingereicht werden. Die vorläufige Agenda-Entscheidung wird auf dem März-Meeting des IFRIC erneut diskutiert werden.

Kapitalflussrechnung nach IAS 7 – Klassifizierung bestimmter Auszahlungen: Cashflows aus der betrieblichen Tätigkeit oder der Investitionstätigkeit

Das IFRIC wurde um Klarstellung hinsichtlich der Klassifizierung bestimmter Auszahlungen in der Kapitalflussrechnung gebeten. In der Bilanzierungspraxis finden sich Beispiele für eine uneinheitliche Handhabung von Auszahlungen. Die Anfrage verwies insbesondere auf Auszahlungen im Zusammenhang mit der Exploration und Evaluierung mineralischer Ressourcen, die nach IFRS 6 entweder aktiviert oder sofort aufwandswirksam erfasst werden können. Die Fragestellung könnte allerdings auch auf andere Bereiche, wie z. B. Forschungs- und Entwicklungsausgaben erweitert werden.

Fraglich ist, ob diese Auszahlungen, wenn sie nicht zur Aktivierung eines Vermögenswertes führen, als Teil des Cashflows aus betrieblicher Tätigkeit oder Cashflows aus Investitionstätigkeit ausgewiesen werden können. Der Cashflow aus Investitionstätigkeit ist definiert als der Erwerb oder die Veräußerung langfristiger Vermögenswerte und anderer Anlagen, die nicht in die Zahlungsmitteläquivalente einbezogen sind. Er ist dadurch charakterisiert, dass es sich um Ausgaben für Ressourcen handelt, durch die künftige Erträge und Zahlungsströme generiert werden sollen. Als ein Beispiel für Posten aus der Investitionstätigkeit werden aktivierte Entwicklungskosten genannt.

Das IFRIC entschied, dem Board vorzuschlagen, statt einer eigenen Interpretation in IAS 7 einen ausdrücklichen Hinweis aufzunehmen, dass nur Ausgaben, die zur Aktivierung eines Vermögenswertes führen, in den Cashflow aus Investitionstätigkeit einzubeziehen sind.

Sonstige Themen

Weitere diskutierte Themen

Das IFRIC diskutierte außerdem das Thema: IAS 19, Leistungen an Arbeitnehmer – Planabgeltung.

[IFRIC-Update Jänner 2008](#)

EFRAG

Diskussionspapier zur Eigen-/ Fremdkapital- Abgrenzung

2. Europäische Union

EFRAG veröffentlicht PAAinE-Diskussionspapier zur Abgrenzung von Schulden und Eigenkapital

Die Europäische Beratungsgruppe für Finanzberichterstattung (EFRAG) und die europäischen Standardsetzer haben vereinbart, ihre Ressourcen zu bündeln, um sich aktiver in die Debatte bedeutender Bilanzierungsfragen einbringen zu können. Die Bündelung der hierzu notwendigen Aktivitäten erfolgt im Rahmen der Initiative zu proaktiven Rechnungslegungsaktivitäten in Europa (Pro-active Accounting Activities in Europe, PAAinE).

Unter Führung des DRSC wurde im Jänner 2008 ein Diskussionspapier zur Unterscheidung zwischen Schulden und Eigenkapital veröffentlicht. Dieses Diskussionspapier ist ein Beitrag zum gemeinsamen Langfristprojekt von IASB und FASB, in dem ein einheitlicher Ansatz zur Differenzierung zwischen Schulden und Eigenkapital entwickelt werden soll. Stellungnahmen zu dem Diskussionspapier werden vom EFRAG bis zum 28. Juli 2008 erbeten.

Im Diskussionspapier wird zunächst der Ist-Zustand aufgearbeitet, der nach den Regelungen der IFRS zur maßgeblichen Differenzierung zwischen Eigenkapital und Schulden führt. Aufbauend auf diesen Grundlagen werden konzeptionelle Schwächen des gegenwärtigen Ansatzes diskutiert. Festgehalten wird, dass der Differenzierungsgrundsatz vom Grunde her auf den Prüfstand gestellt werden muss.

Ergebnis des Diskussionspapiers ist, dass der „Loss Absorption Approach“, der vom DRSC bereits an den IASB und den FASB kommuniziert wurde, als konzeptionell wünschenswerter Ansatz identifiziert wird. Der „Loss Absorption Approach“ basiert auf der Fähigkeit des Kapitals, Verluste zu tragen. Demnach wird das Eigenkapital als Risikokapital verstanden; Kapital, welches Verluste des Unternehmens absorbiert, wäre als Eigenkapital auszuweisen.

Diskussionspapier

Diskussionspapier zur Bilanzierung von Pensionen

EFRAG veröffentlicht PAAinE-Diskussionspapier zur finanziellen Berichterstattung über Pensionen

Im Rahmen der Initiative zu proaktiven Rechnungslegungsaktivitäten in Europa (PAAinE) zwischen der Europäische Beratungsgruppe für Finanzberichterstattung (EFRAG) und europäischen Standardsetzern wurde im Jänner das 237-seitige Diskussionspapier „Die finanzielle Berichterstattung über Pensionsverpflichtungen“ (The Financial Reporting of Pensions) unter Leitung des britischen Standardsetzers ASB veröffentlicht.

Der IASB führt seit einiger Zeit eine Diskussion über die Rechnungslegung für Leistungen nach Beendigung des Arbeitsverhältnisses und hat diesbezüglich für das 1. Quartal 2008 ein Diskussionspapier angekündigt. Vor diesem Hintergrund hat die EFRAG im Rahmen von PAAinE ein Diskussionspapier veröffentlicht, das es als einen Beitrag mit Grundsätzen für einen neuen Standard statt Verbesserungen des alten verstanden wissen will. Im Fokus des Papiers stehen dabei sowohl der Abschluss des Arbeitgebers als auch die Finanzberichterstattung von Versorgungseinrichtungen selbst (Letzteres derzeit geregelt in IAS 26, Bilanzierung und Berichterstattung von Altersversorgungsplänen).

Unter anderen wird vorgeschlagen, die sog. Korridormethode zur Erfassung von versicherungsmathematischen Gewinnen oder Verlusten abzuschaffen, die tatsächlichen statt der erwarteten Erträge aus dem Planvermögen im Abschluss

darzustellen sowie für die Bewertung von Pensionsverpflichtungen einen risikofreien Diskontierungssatz heranzuziehen.

Stellungnahmen zum Diskussionspapier werden bis zum 14. Juli 2008 erbeten. Unter Berücksichtigung der Stellungnahmen soll ein Bericht veröffentlicht werden, der abschließende Empfehlungen sowohl an den IASB also auch an den FASB zur langfristigen Überarbeitung der Bilanzierung von Leistungen nach Beendigung des Arbeitsverhältnisses geben soll.

Diskussionspapier

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 | | | |
|--|---------|---------|---------|---------|
| | Q4 2007 | Q1 2008 | Q2 2008 | Q3 2008 |
| laufende Facharbeiten: | | | | |
| 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-Bilanzierungs-sonderfragen 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 auf

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 | 2008 | 2008 | 2009 |
|---|---|---------------------|--------------------|----------------------|
| | 1. Quartal | 2. Quartal | 2. Halbjahr | |
| 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 | – | – | ED |
| 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) | ED | – | – | – |
| • Aktienbasierte Vergütung: Aktienbasierte Vergütungs-transaktionen mit Barausgleich im Konzern (IFRS 2 und IFRIC 11) | – | – | – | – |

| Laufende Projekte | 2008 | 2008 | 2008 | 2009 |
|---|---|------------|-------------|------|
| | 1. Quartal | 2. Quartal | 2. Halbjahr | |
| Bilanzierung kleiner und mittelgroßer Unternehmen | – | – | IFRS | – |
| Versicherungsverträge | – | – | – | ED |
| Schulden (Änderungen des IAS 37) | – | – | – | IFRS |
| Emissionshandelssysteme (Emission Trading Schemes) | Aufnahme des Projektes erfolgte im Rahmen der Dezember-Sitzung 2007 | | | |
| Transaktionen 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 |
| 07.05.2008 | Lüge oder Wahrheit - Performance Reporting im Wandel | R. Vogel/G. Margetich | 1 Tag | PwC Wien |
| 13./14.05.2008 | Finanzinstrumente IAS 32/39 und IFRS 7 | R.Vogel/G. Margetich | 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
[E-Mail: pwc.academy@at.pwc.com](mailto:pwc.academy@at.pwc.com)

6. PwC Publikationen

[The IFRS Manual of Accounting 2008 – Global guide to International Financial Reporting Standards](#)

Der von PricewaterhouseCoopers veröffentlichte Praxis-Kommentar „The IFRS Manual of Accounting 2008“ bietet eine umfassende Darstellung und Erläuterung der Regelungen der IFRS und Leitlinien zur Aufstellung von IFRS-Abschlüssen, die anhand von zahlreichen praktischen Beispielen, Auszügen aus Unternehmensberichten und Mustern von IFRS-Abschlüssen veranschaulicht werden.

[Publikationsseite \(PwC-Website\)](#)
[Bestellung \(CCH Wolters Kluwer\)](#)

[Enforcement Planner – Leitfaden für Unternehmen im DPR-Prüfprozess \(Neuaufgabe 2008\)](#)

Die Neuaufgabe des „Enforcement Planners“ bietet Unternehmen ein solides und aktuelles Fundament für das Enforcement-Verfahren der Deutschen Prüfstelle für Rechnungslegung (DPR). Seit der Erstausgabe des „Enforcement Planners“ im April 2006 hat die DPR ihre Vorgehensweise weiter professionalisiert. Sie stellt immer mehr Fehler in der Rechnungslegung von Unternehmen fest, die publiziert werden müssen – mit Folgen für Unternehmensimage und Aktienkurs. Im „Enforcement Planner“ stellen PwC-Experten das komplexe Verfahren vor und geben praktische Hinweise zur erfolgreichen Bewältigung des Verfahrens. In den Leitfaden sind Erfahrungen aus über 50 begleiteten Prüfungen eingeflossen.

[Bestellung](#)

[Veröffentlichung eines gemeinsamen Papiers mit dem Titel „Prinzipienbasierte Rechnungslegungsstandards“ der sechs größten Wirtschaftsprüfungsgesellschaften](#)

PricewaterhouseCoopers hat gemeinsam mit den anderen fünf größten Wirtschaftsprüfungsgesellschaften im Januar das Papier „Prinzipienbasierte Rechnungslegungsstandards“ veröffentlicht. Gegenstand dieses Papiers, welches im Rahmen des 4. Global Public Policy Symposium in New York von der Führungsebene der Gesellschaften vorgestellt wurde, ist die Untersuchung von Merkmalen, die als Schlüsselkriterien eines hochwertigen, prinzipienbasierten Rechnungslegungsstandards angesehen werden.

[Download](#)

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.