

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

IASB – Diskussionspapiere Änderung des IAS 19

1. Nachrichten aus dem IASB und IFRIC

Veröffentlichung von vorläufigen Ansichten bezüglich Änderungen von IAS 19, Leistungen an Arbeitnehmer

Im Juli 2006 hatte der IASB ein Projekt zur Bilanzierung von Zusagen über Leistungen nach Beendigung des Arbeitsverhältnisses auf seine Agenda gesetzt. Im Rahmen dieses Projektes hat der Board nun am 27. März 2008 ein Diskussionspapier mit seinen vorläufigen Ansichten (preliminary views) zu Änderungen des IAS 19, Leistungen an Arbeitnehmer, veröffentlicht.

Besagtes Diskussionspapier sieht keine vollumfängliche Überarbeitung des IAS 19 vor, sondern beschränkt sich auf punktuelle Änderungen (targeted improvements). Es befasst sich im Wesentlichen mit zwei Themenkomplexen, nämlich der zeitverzögerten Erfassung (delayed recognition) bestimmter Posten bei leistungsorientierten Plänen (defined benefit plans) und der Bilanzierung einer neu definierten Art von Versorgungszusagen auf Leistungen nach Beendigung des Arbeitsverhältnisses, den sog. „contribution based promises“.

Zeitverzögerte Erfassung (delayed recognition) bestimmter Posten bei leistungsorientierten Plänen

Hinsichtlich der „delayed recognition“ äußert der Board in dem Diskussionspapier die vorläufige Ansicht, dass die zeitverzögerte Erfassung von versicherungsmathematischen Gewinnen und Verlusten mittels der sog. Korridorregelung sowie die zeitverzögerte Erfassung von nachzuverrechnendem Dienstzeitaufwand (past service cost) über den Zeitraum bis zur Unverfallbarkeit der Ansprüche abgeschafft werden sollte. Diese vorläufige Ansicht zieht diverse Ausweisfragen nach sich, da eine Sofortfassung der in Rede stehenden Posten tendenziell zu erhöhter Ergebnisvolatilität führt. Zu dieser Ausweisfrage stellt der Board drei Sichtweisen zur Diskussion, von denen die erste eine vollständige Erfassung in der Gewinn- und Verlustrechnung und die beiden anderen eine partiell ergebnisneutrale Erfassung, d. h. unter den direkt im

Eigenkapital erfassten Erträgen und Aufwendungen (other comprehensive income), vorsehen.

Bilanzierung von „contribution based promises“

Der zweite wesentliche Themenkomplex, mit dem sich das Diskussionspapier befasst, resultiert aus der Problematik, dass IAS 19 in seiner aktuellen Fassung eine getrennte Bewertung der Verpflichtungsseite und etwaigen Planvermögens vorschreibt. Dies führt bei Zusagen, deren Verpflichtungsumfang sich an der Wertentwicklung bestimmter Vermögenswerte ausrichtet, zu einer Bilanzierung, die als unbefriedigend angesehen wird. So wäre im Zuge der Bewertung der Verpflichtung der Wert des „Referenzvermögenswertes“ auf den Zeitpunkt des Leistungsbezugs zu projizieren, dieser Wert dann aber mit einem nahezu risikofreien Zinssatz zu diskontieren, was zu der Ermittlung einer Verpflichtung führen würde, deren Höhe am Abschlussstichtag vom beizulegenden Zeitwert des Referenzvermögenswertes abweichen würde. Diese Thematik war bereits Gegenstand des im Jahre 2004 veröffentlichten IFRIC D9, Leistungen an Arbeitnehmer mit einer zugesagten Rendite auf die effektiv oder nominal geleisteten Beiträge (Employee Benefit Plans with a Promised Return on Contributions or Notional Contributions), der aber im Jahre 2006 zurückgezogen werden musste, weil das IFRIC feststellte, dass die seinerzeit von ihm entwickelten Lösungsansätze einen Eingriff in die Systematik des IAS 19 erforderlich machen würden, der sich jenseits der Befugnisse dieses Gremiums bewegen würde.

Das Diskussionspapier des IASB befasst sich mit der oben genannten Bewertungsproblematik bei dieser Art von Zusagen, indem in ihm vorgeschlagen wird, eine neue Kategorie von Versorgungszusagen, die „contribution based promises“, einzuführen. Diese umfassen sämtliche Zusagen, die kein Gehaltssteigerungsrisiko beinhalten, also neben den beitragsorientierten Plänen (defined contribution plans) des IAS 19 in seiner aktuellen Fassung alle Zusagen, die sich als tatsächlich erfolgte oder virtuelle Investition (actual or notional contribution) plus Rendite auf diese ausdrücken lassen. Die Verpflichtungen aus derartigen Zusagen sind nach der vorläufigen Ansicht des Board zum beizulegenden Zeitwert zu bewerten, wobei auch das Bonitätsrisiko (credit risk) des bilanzierenden Unternehmens in die Bewertung einfließen soll.

Ferner befasst sich das Diskussionspapier mit der Bewertung von Zusagen, bei denen der Arbeitnehmer die Wahl zwischen dem Bezug von Leistungen aus einer leistungsorientierten Zusage (defined benefit plan) und einer „contribution based promise“ hat (sog. „higher of option“). Hierzu sieht das Diskussionspapier vor, dass die leistungsorientierte Zusage nach den Regelungen des IAS 19 für leistungsorientierte Zusagen und die „higher of option“ zusätzlich zu ihrem beizulegenden Zeitwert zu bewerten ist.

Ausblick

Die Kommentierungsfrist für das Diskussionspapier endet am 26. September 2008. Nach dem Zeitplan des IASB ist für das Jahr 2009 die Veröffentlichung eines Entwurfs mit Änderungsvorschlägen und eine finale Änderung des IAS 19 bis 2011 geplant. Im Anschluss hieran soll gemeinsam mit dem FASB ein Projekt zum Thema Leistungen an Arbeitnehmer aufgenommen werden.

[Pressemitteilung](#)
[Diskussionspapier](#)

Bilanzierung von Finanzinstrumenten

Veröffentlichung eines Diskussionspapiers zur Bilanzierung von Finanzinstrumenten

Im Rahmen des langfristigen Projektes zur Bilanzierung von Finanzinstrumenten veröffentlichte der IASB am 19. März 2008 das Diskussionspapier „Reducing Complexity in Reporting Financial Instruments“. Darin stellt der IASB das langfristig angestrebte Ziel der Bilanzierung aller Finanzinstrumente zum beizulegenden Zeitwert dar, welches jedoch aufgrund der damit verbundenen Fragestellungen und Bedenken kurzfristig nicht umsetzbar erscheint. Um die Regelungen zur Bilanzierung von Finanzinstrumenten und Sicherungsbeziehungen in der nahen Zukunft zu verbessern und zu vereinfachen, schlägt der IASB daher folgende Ansätze als Zwischenlösungen vor:

- Änderung der Bewertungsvorschriften, z. B. Reduzierung der Anzahl von Bewertungskategorien,
- Grundsätzliche Bewertung zum beizulegenden Zeitwert, wobei jedoch ausnahmsweise eine Bewertung zu (fortgeführten) Anschaffungskosten zulässig ist und/oder
- Vereinfachung der Bilanzierung von Sicherungsbeziehungen, z. B. hinsichtlich der Designierung, Dokumentation und Effektivitätsmessung der Absicherung.

Stellungnahmen werden bis zum 19. September 2008 erbeten.

[Pressemitteilung](#)
[Diskussionspapier](#)

IASB – März-Meeting Jährlicher Improvements-Prozess

Fortsetzung der Diskussion des ersten Entwurfs im Rahmen des jährlichen Improvements-Prozesses

Der IASB hatte im Oktober des letzten Jahres den ersten Entwurf (Exposure Draft) zur Vornahme kleinerer Änderungen an Standards im Rahmen des jährlichen Improvements-Prozesses veröffentlicht. Nach dem Ablauf der Kommentierungsfrist am 11. Jänner 2008 hatte der Board bereits im Rahmen seiner Februar-Sitzung begonnen, sich mit den eingegangenen Stellungnahmen zu dem Entwurf zu befassen (vgl. dazu die April-Ausgabe dieses Newsletter). Im Rahmen seiner März-Sitzung setzte der Board seine Diskussionen zu den zuvor identifizierten 18 Änderungen fort, die zwar noch weiterer Überarbeitung bedürfen, jedoch im Hinblick auf den geplanten Zeitplan für die Veröffentlichung des endgültigen Änderungsstandards nicht kritisch sind. Nachdem der Board bereits auf seiner Februar-Sitzung acht dieser Änderungen diskutiert hatte, befasste er sich nun mit den verbliebenen zehn Änderungen dieser Kategorie.

Von diesen insgesamt zehn behandelten Änderungen wurden die folgenden vier ohne oder nur mit geringfügigen Anpassungen vom Board ohne weitere Diskussion bestätigt:

- IFRS 7 – Darstellung der Finanzierungsaufwendungen
- IAS 23 – Bestandteile der Fremdkapitalkosten
- IAS 27 – Bewertung von zur Veräußerung gehaltenen Tochterunternehmen im Einzelabschluss des Mutterunternehmens
- IAS 36 – Anhangangaben bei der Ermittlung des erzielbaren Betrages

Auch die restlichen Änderungsvorschläge wurden vom Board in ihrer grundlegenden Ausrichtung bestätigt, allerdings wurden einige klarstellende Änderungen beschlossen, die im Folgenden dargestellt werden:

IAS 1 und IAS 39 – Ausweis von Derivaten als kurz- oder langfristig

IAS 1.62 führt beispielhaft eine Reihe kurzfristiger Schulden auf, unter denen auch finanzielle Schulden enthalten sind, die gemäß IAS 39, Finanzinstrumente: Ansatz und Bewertung, zu Handelszwecken gehalten werden. Dies könnte so interpretiert werden, dass Derivate, die nicht zum Hedging genutzt werden, stets als kurzfristige Schulden auszuweisen sind. Eine derartige Interpretation des IAS 1.62 steht jedoch im Widerspruch zu den allgemeinen Kriterien zur Eingruppierung in kurz- bzw. langfristige Vermögenswerte und Schulden (IAS 1.57 bzw. IAS 1.60).

Der Board beschloss, den bisherigen Entwurf im Rahmen des jährlichen Improvements-Prozesses zu ergänzen. Dabei soll deutlicher herausgestellt werden, dass Finanzinstrumente der Kategorie „zu Handelszwecken gehalten“, insbesondere Derivate, in der Bilanz nicht zwingend als kurzfristige Vermögenswerte bzw. kurzfristige Verbindlichkeiten auszuweisen sind. Der Board beschloss zudem vorläufig, innerhalb der Grundlagen für Schlussfolgerungen (Basis for Conclusions) den Unterschied zwischen „vorwiegend zu Handelszwecken gehalten“ (IAS 1) und „zu Handelszwecken gehalten“ (IAS 39) zu erläutern.

IAS 8 – Verbindlichkeitsgrad der Umsetzungsleitlinien (Implementation Guidance)

Der Entwurf enthielt den Vorschlag in IAS 8, Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden, Änderungen von Schätzungen und Fehlern, deutlicher herauszustellen, dass Umsetzungsleitlinien für Standards (Implementation Guidance) kein Bestandteil der IFRS sind und daher nicht zwingend angewendet werden müssen.

Der Board bestätigte die vorgeschlagenen Änderungen des IAS 8.7 und 8.11. Die Änderungsvorschläge bezüglich IAS 8.9 sollen jedoch dahingehend überarbeitet werden, dass dieser Textabschnitt ausführlichere Ausführungen zu den unterschiedlichen Arten von Leitlinien in den Standards (different types of guidance) und ihren unterschiedlichen Verpflichtungsgrad enthalten soll.

IAS 20 und IAS 39 – Bilanzierung von unterverzinslichen Darlehen der öffentlichen Hand

Gemäß IAS 20.37 sind Vorteile aus einem Darlehen der öffentlichen Hand, dessen Zinssatz unter dem Marktzinssatz liegt, nicht durch Berechnung der Zinsen zu ermitteln. Nach IAS 39.43, Finanzinstrumente: Ansatz und Bewertung, sind finanzielle Verbindlichkeiten jedoch bei Erstansatz zum beizulegenden Zeitwert zu bewerten. Damit sind auch Zinsvorteile aus unterverzinslichen Darlehen mit einzubeziehen. Der Entwurf sieht zur Aufhebung dieses Konflikts vor, IAS 20, Bilanzierung und Darstellung von Zuwendungen der öffentlichen Hand, dahingehend zu ändern, dass auch der Zinsvorteil als Zuwendung zu berücksichtigen ist.

Im Rahmen seiner März-Sitzung bestätigte der Board seinen Änderungsvorschlag. Er beschloss jedoch, einige klarstellende Anpassungen am Wortlaut der Änderung vorzunehmen, so dass noch deutlicher herausgestellt wird, dass die Differenz zwischen dem erhaltenen Geldbetrag und dem erstmalig angesetzten Buchwert des Darlehens (ermittelt nach den Regelungen des IAS 39) als Zuwendung gemäß IAS 20 zu bilanzieren ist. Außerdem soll die geänderte Regelung – anders als im Standardentwurf vorgesehen – prospektiv

anzuwenden sein, d. h. lediglich auf Darlehen, die das Unternehmen nach dem Zeitpunkt des Inkrafttretens (effective date) erhalten hat.

IAS 38 – Leistungsabhängige Abschreibung

Der IASB bestätigte seinen Vorschlag, den letzten Satz von IAS 38.98 zu streichen. Dieser besagt, dass selten, wenn überhaupt, überzeugende substanzielle Hinweise zur Rechtfertigung einer Abschreibungsmethode für immaterielle Vermögenswerte mit begrenzter Nutzungsdauer vorliegen, die zu einem niedrigeren kumulierten Abschreibungsbetrag führt als die lineare Methode. Mit der Streichung verbleibt der in IAS 38.97 beschriebene Grundsatz, dass die Abschreibungsmethode dem erwarteten Verbrauch des zukünftigen wirtschaftlichen Nutzens entsprechen muss. Somit kann unter Umständen auch dann die leistungsabhängige Abschreibung verwendet werden, wenn sie im Vergleich mit der linearen Abschreibung zu einem niedrigeren kumulierten Abschreibungsbetrag führt.

Zudem wurde ein klarstellender Hinweis vom Board beschlossen, dass sich die Änderung auf alle immateriellen Vermögenswerte bezieht und nicht lediglich auf solche, welche aus Dienstleistungskonzessionen resultieren.

IAS 41 – Ersatz des Begriffes „point-of-sale costs“

Der im Entwurf enthaltene Vorschlag, den Begriff „point-of-sale costs“ durch den in anderen IFRS gebräuchlicheren Begriff „costs to sell“ zu ersetzen, wurde vom Board bestätigt.

IAS 41 – Weitere biologische Transformation

Der Board bestätigte seinen Vorschlag, das Verbot zur Berücksichtigung weiterer biologischer Transformation (additional biological transformation) bei der Ermittlung des beizulegenden Zeitwertes in IAS 41.21 zu streichen. Entgegen der im Entwurf vorgesehenen Änderungen soll jedoch die Ernte nicht mehr unter den Begriff „biologischer Transformationsprozess“ fallen, da dies eine von Menschen ausgeführte Tätigkeit ist. Außerdem soll die erstmalige Anwendung der Änderung nunmehr prospektiv erfolgen.

Aktueller Stand des Projektes zur Entwicklung eines Rechnungslegungsstandards für kleine und mittelgroße Unternehmen

Am 30. November 2007 endete die Kommentierungsfrist zu dem im Februar des gleichen Jahres veröffentlichten Entwurf „IFRS für kleine und mittelgroße Unternehmen“ (KMU-IFRS). Die ursprünglich angekündigte Kommentierungsfrist (1. Oktober 2007) wurde verlängert, um Unternehmen, die in die Feldversuche (field tests) des IASB involviert waren, die Möglichkeit zu geben, die gesammelten Erfahrungen aus der Studie in ihre Stellungnahmen einzubringen. Zu diesen Unternehmen zählen jene, die selbst auf freiwilliger Basis einen Probeabschluss des letzten Geschäftsjahres unter Anwendung des KMU-IFRS aufstellten, ebenso wie die Unternehmen, die mit der Unterstützung von aufstellenden Unternehmen betraut waren.

In der rein informativen März-Sitzung resümierte der Board den bisherigen Verlauf des Projektes und befasste sich mit den ersten Untersuchungsergebnissen der Feldversuche und den wesentlichen Themen der eingegangenen Stellungnahmen. Außerdem wurde das weitere Vorgehen in Bezug auf das KMU-Projekt festgelegt.

Bisherige Untersuchungsergebnisse der Feldversuche

An den Feldversuchen des IASB nahmen insgesamt 117 Unternehmen aus insgesamt 20 Ländern teil. Ziel des Tests ist die frühzeitige Identifizierung möglicher Anwendungsprobleme und infolge dessen eine Überarbeitung des Standards. Eine abschließende Analyse der eingegangenen Probeabschlüsse sowie der dazugehörigen Fragebögen liegt derzeit noch nicht vor.

Wesentliche Ergebnisse der bisherigen Auswertung der Stellungnahmen

Der Board dokumentierte den Eingang von 162 Stellungnahmen. In der März-Sitzung präsentierte der Mitarbeiterstab die wesentlichen Ergebnisse der grundlegenden Fragestellungen zu dem Entwurf des KMU-IFRS:

- Ein Großteil der Stellungnahmen sprach sich für die Eigenständigkeit des Standards für kleine und mittelgroße Unternehmen aus, welcher keine Querverweise auf die „Full-IFRS“ enthalten bzw. sich auf ein Minimum an Verweisen beschränken sollte.
- Die Mehrheit der Stellungnahmen fordert die Übernahme der bestehenden Wahlrechte der „Full-IFRS“ für den KMU-IFRS. Dies sei im Wesentlichen für Tochterunternehmen von Unternehmen wichtig, welche die „Full-IFRS“ anwenden. Vor diesem Hintergrund äußerte der Board die Bedenken, dass sich durch die Einbindung sämtlicher Bilanzierungswahlrechte der „Full-IFRS“ der Umfang des KMU-IFRS deutlich erhöhen würde.
- Ein überwiegender Anteil der Stellungnahmen hielt es für unangemessen, erwogene Änderungen für die „Full-IFRS“ zum jetzigen Zeitpunkt in den KMU-IFRS zu übernehmen. Dies betrafen vor allem die Abschaffung der sog. Korridor-Methode (corridor approach) bezüglich der Verrechnung von versicherungsmathematischen Gewinnen und Verlusten sowie die Abschaffung diverser Ausnahmeregelung zur Bilanzierung von latenten Steuern, z. B. beim erstmaligen Ansatz von Vermögenswerten (initial recognition exemption).
- Vielen Stellungnahmen konnte der Wunsch nach einer Reduzierung der Anhangangaben entnommen werden, jedoch keine konkreten Vorschläge für eine Vereinfachung. Der Board stellte daraufhin die Notwendigkeit von spezifischen Vorschlägen zur Reduzierung dar und machte zugleich auf die Tatsache aufmerksam, dass gerade bei mittelständischen Unternehmen in einigen Bereichen zusätzliche Angaben erforderlich seien, bspw. hinsichtlich der Abhängigkeit von bestimmten Kunden.
- In vielen Stellungnahmen wurde die Angemessenheit des KMU-IFRS für Kleinstunternehmen, für kleine börsennotierte Unternehmen und Unternehmen, die treuhänderisch tätig sind, in Frage gestellt. In Bezug auf den Anwendungsbereich des Standards verzichtet der IASB bei der Definition bewusst auf quantitative Kriterien, da diese für die Vielzahl der Länder, in denen IFRS-Standards verwendet werden, nicht einheitlich zu bestimmen wären. Vielmehr definiert der IASB kleine und mittelgroße Unternehmen als solche, die Mehrzweckabschlüsse für externe Adressaten veröffentlichen, aber nicht zur öffentlichen Rechenschaft verpflichtet sind, also Unternehmen, die weder ihren Abschluss aufgrund von Emissionen bei einer Wertpapieraufsicht eingereicht haben oder dabei sind einzureichen, um Finanzinstrumente an einem öffentlichen Markt zu emittieren, noch Treuhandvermögen für eine breite Gruppe von Außenstehenden halten. Für jedes

andere Unternehmen, so der Board, haben die nationalen Gesetzgeber über den endgültigen Anwenderkreis zu entscheiden.

- Vielfach wurde in den Stellungnahmen vorgeschlagen, den beizulegenden Zeitwert (fair value) nur bei der Bewertung von Derivaten sowie in Fällen anzuwenden, in denen ein Marktpreis existiert oder leicht bestimmbar ist.

Weiteres Vorgehen des IASB

Die endgültige Auswertung der Ergebnisse der Feldversuche sowie eine detaillierte Analyse der Stellungnahmen insbesondere zu den einzelnen Bilanzierungs- und Bewertungsvorschriften sind Thema der April-Sitzung. Eine überarbeitete Version des Entwurfs wird voraussichtlich im September oder Oktober 2008 diskutiert werden.

Sonstige Themen

Weitere diskutierte Themen

Der IASB diskutierte folgende weitere Themen:

- Erörterung von Anfragen des kanadischen Standardsetter (Canadian Accounting Standards Board, AcSB) und der kanadischen Öl- und Gasindustrie bezüglich Sachverhalten aus IFRS 1 für Rechtskreise, die vermutlich in den nächsten Jahren IFRS einführen werden
- Darstellung des Abschlusses (Phase B) – Ausweis von Ertragssteuern
- Letzte Anpassungen des Diskussionspapiers IAS 19, Leistungen an Arbeitnehmer
- Forschungsprojekt zur Ausbeutung von Bodenschätzen (extractive activities)
- Vorstellung einer ersten Auswertung der eingegangenen Stellungnahmen zu dem Entwurf einer Ergänzung zu IAS 39, Finanzinstrumente: Ansatz und Bewertung – Im Rahmen der Bilanzierung von Sicherungsbeziehungen (hedge accounting) absicherbare Risiken
- Bewertung zum beizulegenden Zeitwert (Fair value measurement)

IASB-Update März 2008

IFRIC – März-Meeting Immobilienverkäufe

Flussdiagramm für die Klassifizierung von Immobilienverkäufen

Das IFRIC beriet in seiner März-Sitzung über den Entwurf eines Flussdiagrammes für die Klassifizierung von Immobilienverkäufen als Anlage zum IFRIC D21, Immobilienverkäufe. Dieses berücksichtigt die zum IFRIC D21 eingegangenen Stellungnahmen.

Das Flussdiagramm besteht aus zwei Teilen. Der erste Teil zeigt auf, dass ein Immobilienverkaufsvertrag zunächst dahingehend zu analysieren ist, ob unterschiedliche Komponenten entsprechend IAS 18.13 gegeben sind. Das IFRIC befürwortet diesen Ansatz, möchte aber noch klären, inwieweit der Verkauf eines Grundstückes als einzelne Komponente oder zusammen mit dem jeweiligen Gebäude zu betrachten ist. Es ist nicht beabsichtigt, detailliertere Hinweise bezüglich der Wertzuordnung zu den einzelnen Komponenten zu geben. Vielmehr soll auf IFRIC 12, Dienstleistungskonzessionsvereinbarungen, und IFRIC 13, Programme zur Kundenbindung, verwiesen werden.

Der zweite Teil des Flussdiagrammes befasst sich mit der Klassifizierung eines Immobilienvertrages als Werkvertrag nach IAS 11 oder als Verkauf von Gütern nach IAS 18. Dabei wurden zwei alternative Sichtweisen für einen Immobilienverkauf diskutiert, der keine kundenspezifische Fertigung darstellt, bei dem

jedoch die Beherrschung und die maßgeblichen Risiken und Chancen während der Bauzeit übertragen werden:

- Sichtweise 1: Derartige Immobilienverkäufe fallen unter den Anwendungsbereich von IAS 11 (so auch IFRIC D21).
- Sichtweise 2: Der Vertrag ist gemäß IAS 18 zu bilanzieren, da diese Verkäufe keine Werkverträge darstellen.

Auch im zweiten Fall sollen die Auftrags Erlöse nach dem Fertigstellungsgrad (percentage of completion method) erfasst werden, da die Realisierungskriterien des IAS 18 im Zuge der Herstellung kontinuierlich erfüllt werden.

Das IFRIC befürwortete grundsätzlich die zweite Sichtweise, weil der Übergang von Risiken und Chancen kein Kriterium für die Erlösrealisierung nach IAS 11 ist.

Flussdiagramm

Agenda- Entscheidungen

Nicht auf die Agenda des IFRIC übernommene Fragestellungen

Das IFRIC hat abschließend beschlossen, die folgende Fragestellung nicht auf seine Agenda zu übernehmen (sog. IFRIC Agenda Decision):

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 der betrieblichen Tätigkeit oder des Cashflows aus der 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 an Stelle einer eigenen Interpretation dem Board vorzuschlagen, in IAS 7 einen ausdrücklichen Hinweis aufzunehmen, dass nur Ausgaben, die zur Aktivierung eines Vermögenswertes führen, in den Cashflow aus der Investitionstätigkeit einzubeziehen sind.

Obwohl das IFRIC zwei ablehnende Stellungnahmen auf die vorläufige Agenda-Entscheidung erhalten hatte, beschloss es auf seiner März-Sitzung, die Formulierung der vorläufigen Ablehnungsentscheidung unverändert für die endgültige Agenda-Entscheidung zu übernehmen.

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 Decision). Einwendungen gegen die Nichtaufnahme der Fragestellungen auf die IFRIC-Agenda konnten bis zum 14. April 2008 beim IFRIC eingereicht werden. Die vorläufigen Agenda-Entscheidungen werden auf dem Mai-Meeting des IFRIC erneut diskutiert werden.

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

Das IFRIC hatte sich bereits im Rahmen seiner November-Sitzung mit dieser Fragestellung befasst und vorläufig entschieden, hierzu keine Interpretation herauszugeben (vgl. Jänner-Ausgabe dieses Newsletter). Aufgrund von eingegangenen Stellungnahmen beschloss das IFRIC jedoch, den Text für die Ablehnungsentscheidung noch einmal zu ändern (vgl. März-Ausgabe dieses Newsletter). Die geänderte Ablehnungsentscheidung wird im Folgenden noch einmal zusammenfassend dargestellt:

Gegenstand der Anfrage an das IFRIC war die Bilanzierung von Pfandrück-erstattungsverpflichtungen im Zusammenhang mit ausgereichten Behältern, die zurückgegeben werden können (returnable containers). So ist es in einigen Branchen üblich, dass von Kunden mit Auslieferung von Produkten in Mehrwegbehältern ein Pfandentgelt vereinnahmt wird und dem ausgehenden Unternehmen daraus eine Rückerstattungsverpflichtung für den Fall der Rückgabe entsteht. In diesem Zusammenhang wurde die Frage gestellt, inwieweit diese Verpflichtungen nach Maßgabe der Vorschriften von IAS 39, Finanzinstrumente: Ansatz und Bewertung, zu bilanzieren seien.

Das IFRIC merkte dazu an, dass in Textziffer 11 des IAS 32, Finanzinstrumente: Darstellung, ein Finanzinstrument definiert wird 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“.

In den Fällen, in denen die Behälter im Rahmen der Verkaufstransaktionen ausgebucht werden – sei es vollständig im Zeitpunkt des ersten Verkaufs von Produkten oder im Wege einer Abschreibung des Sachanlagevermögens bei mehrfacher Nutzung über eine Reihe von mehreren Verkäufen – wird die Verpflichtung zur Rückerstattung des vereinnahmten Pfandentgeltes durch die Durchführung eines Austausches von Zahlungsmitteln (die Pfandhinterlegung in Bar) gegen die zurückgenommenen Behälter (nicht-finanzieller Vermögenswert) verkörpert. Ob es zu einer Austauschtransaktion kommt, obliegt dabei dem Kunden. Da die Transaktion den Austausch eines nicht-finanziellen Vermögenswertes beinhaltet, erfüllt sie im Ergebnis nicht die Definition eines Finanzinstrumentes im Sinne des IAS 32 und liegt demzufolge nicht im Anwendungsbereich des IAS 39.

In den Fällen, in denen die Behälter allerdings nicht im Rahmen der Verkaufstransaktion ausgebucht werden, stellt das Recht auf die Rückerstattung des Pfandentgeltes in Hinblick auf den Behälter den einzigen Vermögenswert des Kunden dar. Unter diesen Umständen erfüllt die Verpflichtung die Definition eines Finanzinstrumentes im Sinne des IAS 32 und liegt demzufolge im Anwendungsbereich des IAS 39. Das IFRIC verwies in diesem Zusammenhang auch auf die Regelung des IAS 39.49, in der es heißt, dass der beizulegende Zeitwert einer finanziellen Verbindlichkeit mit einem Kontokorrentinstrument (demand feature), wie z. B. einer Sichteinlage, nicht niedriger ist als der auf

Sicht zahlbare Betrag, abgezinst auf den frühesten Zeitpunkt, zu dem die Zahlungsverpflichtung fällig werden könnte.

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

IAS 19, Leistungen an Arbeitnehmer – Planabgeltungen

Das IFRIC erörterte die Frage, ob es sich bei der Zahlung von Versorgungsleistungen in Form einer Einmalzahlung um eine Planabgeltung (settlement) handelt, wenn die Zusage ein Wahlrecht hinsichtlich des Bezugs einer Rente oder einer Einmalzahlung enthält. Das IFRIC stellte hierzu fest, dass Vorgänge, die im Zuge der Bewertung der Verpflichtung im Rahmen der versicherungsmathematischen Annahmen zu berücksichtigen sind, keine Planabgeltung darstellen. Daher – und weil diesbezüglich auch wenig Unterschiede in der Bilanzierungspraxis bestehen – beschloss das IFRIC, diese Fragestellung nicht auf seine Agenda zu nehmen.

Das IFRIC diskutierte weiterhin den Interpretationsentwurf IFRIC D22, Absicherungen einer Nettoinvestition in einen ausländischen Geschäftsbetrieb.

IFRIC-Update März 2008

Sonstige Themen

2. Europäische Union

Veröffentlichung der geänderten Fassung der IAS-Verordnung im EU-Amtsblatt

Am 9. April wurde die Verordnung (EG) Nr. 297/2008 des Europäischen Parlaments und des Rates vom 11. März 2008 zur Änderung der Verordnung (EG) Nr. 1606/2002 betreffend die Anwendung internationaler Rechnungslegungsstandards (IAS-Verordnung) im Hinblick auf die der Kommission übertragenen Durchführungsbefugnisse im Amtsblatt der EU veröffentlicht. Die Verordnung trat am Tag nach ihrer Veröffentlichung in Kraft. Die Anpassung der IAS-Verordnung geht auf einen Beschluss des Rates zur Änderung des sog. Komitologie-Beschlusses am 17. Juli 2006 zurück, mit dem das „Regelungsverfahren mit Kontrolle“ eingeführt wurde, das das bisherige „Regelungsverfahren“ nach Artikel 5 in zahlreichen Basisrechtsakten, zu denen auch die IAS-Verordnung zählt, ersetzen soll.

Die wesentlichen Unterschiede im Vergleich zum derzeitigen Endorsement-Verfahren bestehen darin, dass einerseits eine planmäßige Konsultation des Europäischen Parlaments und des Rates der EU im Rahmen des Anerkennungsverfahrens zu erfolgen hat und andererseits die Überwachungsrechte des Europäischen Parlaments und des Rates wesentlich erweitert werden. So können sowohl das Europäische Parlament als auch der Rat die Übernahmevorschläge aus folgenden Gründen zurückweisen:

- der Vorschlag der Kommission geht über die im Basisrechtsakt vorgesehenen Durchführungsbefugnisse hinaus,
- der Vorschlag ist nicht vereinbar mit dem Ziel oder dem Inhalt der IAS-Verordnung oder
- der Vorschlag verstößt gegen die Grundsätze der Subsidiarität oder Verhältnismäßigkeit.

EU Änderung der IAS-Verordnung

Im Fall des Widerspruchs durch das Europäische Parlament oder den Rat ist der Vorschlag der Kommission zu verwerfen. Darüber hinaus hat sowohl das Europäische Parlament als auch der Rat eine längere, dreimonatige Widerspruchsfrist. Diese Frist beginnt mit der Übersendung des Entwurfs der Verordnung, mit der Standards oder Interpretationen in europäisches Recht übernommen werden sollen, in sämtlichen EU-Amtsprachen.

Pressemitteilung der EFRAG
Verordnung (EG) Nr. 297/2008

CESR Anerkennung von sog. Drittland-GAAP

Empfehlungen des CESR zur Anerkennung von sog. Drittland-GAAP

Der Ausschuss der europäischen Wertpapierregulierungsbehörden (Committee of European Securities Regulators, CESR) hat der EU-Kommission Vorschläge zur Anerkennung von sog. Drittland-GAAP unterbreitet. Die Konsultation des CESR hinsichtlich der Akzeptanz von Drittland-GAAP wurde in der am 22.12.2007 verkündeten Verordnung (EG) Nr. 1569/2007 über die Einrichtung eines Mechanismus zur Festlegung der Gleichwertigkeit der von Drittstaaten emittierten angewandten Rechnungslegungsgrundsätze festgelegt.

Der CESR empfiehlt der EU-Kommission:

- die Anerkennung der US-GAAP als Äquivalent zu den IFRS,
- die Anerkennung der japanischen GAAP unter der Voraussetzung, dass die in dem „Tokyo-Agreement“ vereinbarten Modifikationen innerhalb der GAAP umgesetzt werden, und
- die endgültige Entscheidung über die Anerkennung von chinesischen GAAP zu verschieben, bis weitere Erfahrungen mit der Anwendung von chinesischen Rechnungslegungsgrundsätzen vorliegen.

[Empfehlungen des CESR an die EU-Kommission](#)
[Verordnung \(EG\) Nr. 1569/2007](#) vom 21.12.2007 über internationale Rechnungslegung (sog. „Drittland-GAAP“) bzw. Pressemitteilung vom 08.01.2008 ([IP/08/20](#))

3. AFRAC

Stand: 5. März 2008

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			
	Q1 2008	Q2 2008	Q3 2008	Q4 2008
laufende Facharbeiten:				
Abfertigungs- und Jubiläumsgeldrückstellungen - Verteilung des Dienstzeitaufwands gem IFRS			DP	
Bilanzeid der gesetzlichen Vertreter – Formulierungen, Zweifels- und Haftungsfragen iZm §§ 82 und 87 BörseG		E-St St		
Exposure Draft 9 Joint Arrangements	K			
Exposure Draft of Proposed Improvements to IFRS	K			
IASB Discussion Paper Financial Instruments with Characteristics of Equity			K	
Modernisierung und Vereinheitlichung der Rechnungslegung				DP
Überarbeitung der Stellungnahme zur Lageberichterstattung (insb URÄG)		E-St	St	
Bilanzierung von Zuschüssen in der Rechnungslegung von Betrieben und sonstigen ausgegliederten Rechtsträgern im öffentlichen Sektor	E-St	St		
UGB-Bilanzierung von Umweltschutzrückstellungen		E-St	St	

Research Topics:
Anhangangaben zu außerbilanziellen Geschäften gem URÄG 2008
Corporate Governance-Bericht gem URÄG 2008
Darstellung des Verhältnisses zwischen § 273 Abs 2 UGB und § 63 Abs 3 BWG
Gruppenbesteuerung und Siebentelabschreibung - Abbildung gem IFRS
UGB-Bilanzierung von selbsterstellten, immateriellen Vermögenswerten des Anlagevermögens

Abkürzungen: DP=Diskussionspapier, E=Entwurf, K=Kommentar, St=Stellungnahme

Aktuelle Ergebnisse aus der Facharbeit des AFRAC:

April 2008	<u>Erklärung der gesetzlichen Vertreter nach § 82 Abs. 4 und § 87 Abs. 1 BörseG (Bilanzeid)</u> (Entwurf)
März 2008	<u>Bilanzierung von Zuschüssen bei Betrieben und sonstigen ausgegliederten Rechtsträgern im öffentlichen Sektor</u>

4. IASB Projektplan

Laufende Projekte	2008	2008	2008	2009
	2. Quartal	3. Quartal	4. Quartal	
Konsolidierung	–	DP ³	–	–
Anleitungen zur Bewertung mit dem beizulegenden Zeitwert	RT ⁴	–	–	ED ²
Darstellung des Abschlusses (Phase B)	DP	–	–	–
Ertragsrealisierung	DP	–	–	–
Leistungen nach Beendigung des Arbeitsverhältnisses (inkl. Pensionen)	–	–	–	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)	–	–	–
• 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: Aktienbasierte Vergütungs-transaktionen mit Barausgleich im Konzern (IFRS 2 und IFRIC 11)	–	–	–	–

Laufende Projekte	2008	2008	2008	2009
	2. Quartal	3. Quartal	4. Quartal	
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))

() Veröffentlichung war gemäß des IASB-Projektplans (Stand 31.12.2007) bereits für das 1.Quartal geplant gewesen.

5. PwC Academy Seminare

7.5.2008	"Lüge oder Wahrheit - Performance Reporting im Wandel"	R.Vogel/G. Margetich	18-20 Uhr	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

6. PwC Publikationen

[IFRS für Banken: Das Praxishandbuch in der vollständig überarbeiteten 4. Auflage](#)

Die branchenbezogene Kommentierung gibt eine aktuelle Übersicht über alle bis zum 31. Dezember 2007 veröffentlichten Standards und Interpretationen. Im Mittelpunkt stehen die Vorschriften zur Erfassung und Bewertung von Finanzinstrumenten sowie eine postenbezogene Darstellung und Kommentierung der Bilanzierungs- und Bewertungsvorschriften sowie der Anhangangaben für Kreditinstitute. Die postenbezogenen Darstellungen enthalten auch jeweils einen kurzen Vergleich mit den Vorschriften des dHGB.

Weitere Schwerpunkte bilden die Darstellung der Rahmenbedingungen der internationalen Rechnungslegung und die Konsolidierungsvorschriften. Die Kommentierung enthält darüber hinaus einen Überblick über die Bilanzierung von Bausparverträgen, Fondsanteilen, Leasingverträgen und Versicherungsverträgen. Zahlreiche Abbildungen und Beispiele sowie ein herausnehmbares Poster zur Bilanzierung von Finanzinstrumenten nach IAS 32 und IAS 39 erleichtern die Lesbarkeit und erhöhen den Praxisbezug.

[Bestellen](#)

[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.

[Bestellung \(CCH Wolters Kluwer\)](#)

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.