

International Accounting Newsletter*

Sonderausgabe zu „Improvements to IFRSs“, Juni 2008

Vorwort

Veröffentlichung der ersten „Improvements to IFRSs“

Der IASB hat am 22. Mai den ersten jährlich erscheinenden Sammelstandard zur Vornahme kleinerer Änderungen an den IFRS, die sog. „Improvements to IFRSs“ veröffentlicht. Die Änderungen an 20 IFRS und den dazugehörigen Grundlagen für Schlussfolgerungen und Leitlinien wurden vom Board seit dem vergangenen Jahr im Rahmen des jährlichen Improvements-Prozesses kontinuierlich diskutiert.

Der jährliche Verbesserungsprozess ermöglicht dem IASB kleinere und weniger dringliche Verbesserungen an den IFRS vorzunehmen und die gesammelten Änderungen in einem einzigen Entwurf zu veröffentlichen, um den Normsetzungsprozess im Interesse des IASB als auch aller Beteiligten zu rationalisieren. Ein Großteil der Änderungen ist erstmals auf Berichtsperioden, die am oder nach dem 1. Jänner 2009 beginnen, verpflichtend anzuwenden. Eine frühere freiwillige Anwendung ist zulässig. Abweichende Anwendungszeitpunkte werden in diesem Newsletter in den Abschnitten zu den entsprechenden Standards aufgeführt.

Aufgrund der Tatsache, dass der Standard Änderungen von recht unterschiedlicher Bedeutung enthält, die von eher sprachlichen Anpassungen bis hin zu Änderungen, die Auswirkungen auf die Bilanzierungspraxis haben, reichen, werden die Änderungen in zwei Teilabschnitten (Parts) präsentiert:

Part I enthält Änderungen, die Auswirkungen auf die Bilanzierung, den Ansatz oder die Bewertung haben.

Part II beinhaltet Formulierungsänderungen oder redaktionelle Änderungen, die keine oder nur minimale Auswirkungen auf die Bilanzierung haben.

Weitere Informationen sind (in englischer Sprache) in der [Presseerklärung des IASB](#) enthalten.

Part I IFRS 1

Folgeänderungen aus Änderungen von IFRS 5

Die aus den Änderungen des IFRS 5 resultierenden Folgeänderungen an IFRS 1 sind dem folgenden Abschnitt Part I – IFRS 5 zu entnehmen.

IFRS 5

Plan zur Veräußerung von Anteilen an einem Tochterunternehmen, die zum Verlust der Beherrschung führt

Die Änderung des IFRS 5, Zur Veräußerung gehaltene langfristige Vermögenswerte und aufgegebene Geschäftsbereiche, betrifft Situationen, in denen ein Unternehmen einen teilweisen Verkauf von Anteilen an einem Tochterunternehmen beabsichtigt und es durch die Veräußerung zu einem Verlust der Beherrschung kommt.

Für diese Situation wird nun in einem zusätzlichen Paragrafen 8A klargestellt, dass – sofern der Veräußerungsplan die Anforderungen des IFRS 5 erfüllt – sämtliche Vermögenswerte und Schulden des Tochterunternehmens als „zur Veräußerung gehalten“ zu klassifizieren sind, unabhängig davon, ob das Unternehmen nach dem geplanten Verkauf weiterhin einen Anteil an dem vormaligen Tochterunternehmen zurückbehält.

Zudem wird der Abschnitt „Darstellung von aufgegebenen Geschäftsbereichen“ um einen Paragrafen 36A ergänzt, der die Offenlegung von Informationen zu aufgegebenen Geschäftsbereichen regelt, wenn das zur Veräußerung vorgesehene Tochterunternehmen einen aufgegebenen Geschäftsbereich im Sinne des IFRS 5 darstellt.

Folgeänderung zu IFRS 1 (rev. 2008), Erstmalige Anwendung der IFRS

Paragraf 8A des IFRS 5 hat ebenfalls Eingang in den IFRS 1 gefunden. Nach IFRS 1.34C sind bei Verlust der Beherrschungsmöglichkeit über die Finanz- und Geschäftspolitik eines Tochterunternehmens die hierfür geltenden Regelungen des IAS 27.34-37 prospektiv ab dem Zeitpunkt des Übergangs auf IFRS anzuwenden. Entsprechendes soll für die Anwendung des IFRS 5.8A gelten.

Anwendungszeitpunkt der Änderungen

Der Anwendungszeitpunkt für diese Änderungen wurde zeitgleich mit dem Anwendungszeitpunkt des im Mai 2008 überarbeiteten IAS 27 gewählt. Die Änderungen sind für Geschäftsjahre, die am oder nach dem 1. Juli 2009 beginnen, zu beachten.

IFRS 7

Folgeänderungen aus Änderungen von IAS 28 und IAS 31

Die aus den Änderungen des IAS 28 und IAS 31 resultierenden Folgeänderungen an IFRS 7 sind dem Abschnitt Part I – IAS 28 und IAS 31 zu entnehmen.

IAS 1

Ausweis von Derivaten als kurz- oder langfristig

Es wurde festgestellt, dass die Formulierungen in IAS 1.71 (rev. 2007) irrtümlicherweise so gelesen werden könnten, dass sämtliche finanziellen Schulden, die nach IAS 39, Finanzinstrumente: Ansatz und Bewertung, als „zu Handelszwecken gehalten“ klassifiziert werden, als kurzfristige Schulden auszuweisen seien. Nunmehr wird klargestellt, dass die Kategorie „zu Handelszwecken gehalten“ des IAS 39.9 reinen Bewertungszwecken dient und insofern hierin auch finanzielle Schulden enthalten sein können, die nicht primär zu Handelszwecken gehalten werden. Während finanzielle Schulden, die vorrangig zu Handelszwecken gehalten werden, unabhängig von ihrem Fälligkeitsdatum immer als kurzfristig auszuweisen seien, wird klargestellt, dass sich der Ausweis finanzieller Schulden, die nicht vorrangig zu Handelszwecken gehalten werden (z. B. Derivate, die keine Finanzgarantie (financial guarantee contract) oder designiertes Sicherungsinstrument (designated hedging instrument) sind), nach den allgemeinen Vorschriften zur Klassifizierung von Schulden als kurz- oder langfristig des IAS 1.69 richtet. Hiernach sind diese Schulden dann als langfristig auszuweisen, wenn ihre Laufzeit mehr als 12 Monate beträgt und mit ihrer Tilgung nicht innerhalb von 12 Monaten nach dem Bilanzstichtag gerechnet wird.

IAS 1.68 (rev. 2007) wurde in Bezug auf finanzielle Vermögenswerte, die gemäß IAS 39.9 als „zu Handelszwecken gehalten“ klassifiziert werden, analog geändert.

IAS 7

Folgeänderungen aus Änderungen von IAS 16

Die aus den Änderungen des IAS 16 resultierenden Folgeänderungen an IAS 7 sind dem folgenden Abschnitt Part I – IAS 16 zu entnehmen.

IAS 16

Verkauf von zu Vermietungszwecken gehaltenen Vermögenswerten

Der neue Paragraph IAS 16.68A betrifft Unternehmen, die im Rahmen ihrer gewöhnlichen Geschäftstätigkeit routinemäßig zuvor an Dritte vermietete Sachanlagen verkaufen.

Derartige Sachanlagen sind bei Beendigung der Vermietung und beabsichtigtem Verkauf (held for sale) mit ihrem fortgeführten Buchwert in die Vorräte umzugliedern. Die Erlöse aus der anschließenden Veräußerung sind dann als Umsatzerlöse auszuweisen. IFRS 5, Zur Veräußerung gehaltene langfristige Vermögenswerte und aufgegebene Geschäftsbereiche, ist somit für die oben geschilderten geplanten Verkäufe von Sachanlagevermögen nicht anzuwenden.

Diese Änderung des IAS 16, Sachanlagen, hat eine Änderung des IAS 7, Kapitalflussrechnungen, zur Folge. In IAS 7.14 wird nun geregelt, dass sowohl Investitionen in, als auch Verkäufe von bisher zu Vermietungszwecken gehaltenen Vermögenswerten i. S. d. IAS 16.68A, zwingend in den Cashflows aus betrieblicher Tätigkeit auszuweisen sind. Dadurch soll vermieden werden, dass die Anschaffungsinvestition innerhalb der Cashflows aus Investitionstätigkeit ausgewiesen wird, während der spätere Verkauf zur Veränderung der Cashflows aus betrieblicher Tätigkeit führt.

Erzielbarer Betrag

Der erzielbare Betrag war bisher in IAS 16, Sachanlagen, definiert als der höhere der beiden Beträge aus Nettoveräußerungspreis und Nutzungswert eines Vermögenswertes. Der Ausdruck „Nettoveräußerungspreis“ wurde nunmehr in der Definition des IAS 16.6 durch den Ausdruck „beizulegender Zeitwert abzüglich Verkaufskosten“ ersetzt. Damit wird die Formulierung an jene des IFRS 5, Zur Veräußerung gehaltene langfristige Vermögenswerte und aufgegebene Geschäftsbereiche, und des IAS 36, Wertminderung von Vermögenswerten, angeglichen.

IAS 19

Eventualschulden

IAS 19, Leistungen an Arbeitnehmer, enthielt in Paragraph 32B einen Querverweis auf IAS 37, Rückstellungen, Eventualschulden und Eventualforderungen, in dem davon die Rede war, dass dieser Standard Unternehmen zum Ansatz oder zur Offenlegung von Informationen über bestimmte Eventualschulden verpflichtete. Da gemäß IAS 37.27 Eventualschulden jedoch nicht ansatzfähig sind, wurde die Formulierung des o. g. Querverweises entsprechend korrigiert, so dass nunmehr nur noch von Offenlegung die Rede ist.

Plankürzungen und negativer nachzuverrechnender Dienstzeitaufwand (curtailments and negative past service cost)

Der IASB hat die Abgrenzung zwischen Plankürzungen und negativem nachzuverrechnenden Dienstzeitaufwand klargestellt. Negativer nachzuverrechnender Dienstzeitaufwand (negative past service cost) liegt dann vor, wenn eine Maßnahme, die sich auf zurückliegende Dienstzeiten bezieht, zu einer Reduktion von Versorgungsleistungen und zu einem niedrigeren Barwert der leistungsorientierten Verpflichtung führt. Bezieht sich hingegen der Effekt einer Planänderung, durch die Versorgungsleistungen reduziert werden, auf zukünftige Dienstleistungszeiten, liegt eine Plankürzung (curtailment) vor.

Aufwendungen für die Verwaltung des Plans

Der IASB hat die Definition des Begriffs der „Erträge aus Planvermögen“ in IAS 19.7 und die hiermit korrespondierende Regelung in IAS 19.107 zur Bestimmung der tatsächlichen und erwarteten Erträge aus Planvermögen angepasst. Durch die Anpassung wird klargestellt, dass Aufwendungen für die Verwaltung des Plans entweder als Reduktion der Erträge aus Planvermögen oder im Rahmen der Bestimmung des Verpflichtungsumfangs zu berücksichtigen sind.

Ersatz des Begriffs „fällig werden“ (fall due) durch „deren Erfüllung erwartet wird“ (due to be settled)

Der Board hat die Abgrenzung von kurzfristig fälligen Leistungen an Arbeitnehmer (short-term employee benefits) und anderen langfristig fälligen Leistungen an Arbeitnehmer (other long-term employee benefits) klargestellt. Nach der Klarstellung bestimmt sich die Unterscheidung dieser beiden Kategorien nach dem erwarteten Zeitablauf der Erfüllung fälliger Leistungen an Arbeitnehmer (due to be settled). Wird die Erfüllung fälliger Leistungen an Arbeitnehmer innerhalb von 12 Monaten nach dem Ende der Periode erwartet, in der der Arbeitnehmer die zugehörige Arbeitsleistung erbracht hat, liegen kurzfristig fällige Leistungen an Arbeitnehmer vor. Wird die Erfüllung fälliger Leistungen an Arbeitnehmer erst nach mehr als 12 Monaten nach dem Ende der Periode, in der der Arbeitnehmer die zugehörige Arbeitsleistung erbracht hat, erwartet, liegen andere langfristig fällige Leistungen an Arbeitnehmer vor.

IAS 20

Bilanzierung von unterverzinslichen Darlehen der öffentlichen Hand

Gemäß dem bisherigen IAS 20.37 waren Vorteile aus einem Darlehen der öffentlichen Hand, dessen Zinssatz unter dem Marktzinssatz liegt, nicht durch Berechnung der Zinsen zu quantifizieren. Dementgegen sind nach IAS 39.43, Finanzinstrumente: Ansatz und Bewertung, finanzielle Schulden jedoch bei Erstansatz zum beizulegenden Zeitwert zu bewerten, d. h. auch Zinsvorteile aus unterverzinslichen Darlehen mit einzubeziehen.

Daher wurde IAS 20, Bilanzierung und Darstellung von Zuwendungen der öffentlichen Hand, nunmehr dahingehend geändert, dass Paragraph 37 gestrichen wurde und anstelle dessen ein neuer Paragraph 10A eingefügt wurde, wonach unterverzinsliche Darlehen der öffentlichen Hand zwingend nach den Vorschriften des IAS 39 anzusetzen und zu bewerten sind. Der sich durch Vergleich des erhaltenen Geldbetrags mit dem Erstansatz des Darlehens in der Bilanz ergebende Betrag ist als Vorteil gemäß den Vorschriften des IAS 20 zu bilanzieren.

IAS 23

Bestandteile der Fremdkapitalkosten

IAS 23, Fremdkapitalkosten, wurde dahingehend geändert, dass in der Aufzählung möglicher Bestandteile von Fremdkapitalkosten des IAS 23 die Paragraphen 6(a)-(c) durch einen Verweis auf die Berechnung des Zinsaufwands nach der Effektivzinsmethode nach IAS 39, Finanzinstrumente: Ansatz und Bewertung, ersetzt werden.

Damit werden potenzielle Inkonsistenzen zwischen der Berechnung von Fremdkapitalkosten nach IAS 23 und nach IAS 39 vermieden.

IAS 27

Bewertung von zur Veräußerung gehaltenen Tochterunternehmen im Einzelabschluss des Mutterunternehmens

Gemäß IFRS 5, Zur Veräußerung gehaltene langfristige Vermögenswerte und aufgegebene Geschäftsbereiche, sind finanzielle Vermögenswerte, die in den Anwendungsbereich des IAS 39, Finanzinstrumente: Ansatz und Bewertung, fallen, weiterhin nach IAS 39 zum beizulegenden Zeitwert zu bewerten. Dies betrifft auch die finanziellen Vermögenswerte, für die das Wahlrecht des IAS 27, Konzern- und separate Einzelabschlüsse nach IFRS, in dem Sinne ausgeübt wurde, diese finanziellen Vermögenswerte nicht zu Anschaffungskosten zu bewerten. IAS 27 besagt weiterhin, dass Anteile an Tochterunternehmen, die gemäß IFRS 5 als zur Veräußerung gehalten klassifiziert werden, gemäß IFRS 5 zu bewerten sind. Durch diesen Widerspruch war bisher unklar, ob die angesprochenen als zur Veräußerung gehalten klassifizierten finanziellen Vermögenswerte zum beizulegenden Zeitwert gemäß IAS 39 oder zum beizulegenden Zeitwert abzüglich Veräußerungskosten gemäß IFRS 5 anzusetzen sind.

Der Board hat nun entschieden, dass derartige Anteile an Tochterunternehmen in Übereinstimmung mit IAS 39 zum beizulegenden Zeitwert zu bilanzieren sind. IAS 27 wurde entsprechend angepasst.

IAS 28 und IAS 31

Wertminderung von Anteilen an assoziierten Unternehmen gemäß IAS 28

Gemäß IAS 28.33 ist bei assoziierten Unternehmen der anteilige Goodwill nicht separat gemäß IAS 36, Wertminderung von Vermögenswerten, auf Wertminderung zu testen, sondern die Prüfung erfolgt für den gesamten Buchwert der Anteile an dem assoziierten Unternehmen. Der Standard ist jedoch unklar betreffend der Frage, ob eine eventuell festgestellte Wertminderung anteilig dem Goodwill zugerechnet werden muss und damit bei einer späteren Werterholung das Wertaufholungsverbot des IAS 36.124 für den Goodwill greift.

IAS 28 wurde nun dahingehend ergänzt, dass jede Wertminderung nach erstmaliger Anwendung der Equity-Methode nicht den in dem Buchwert des assoziierten Unternehmens enthaltenen Vermögenswerten einschließlich Goodwill zuzurechnen ist. Bei späteren Wertaufholungen des assoziierten Unternehmens ist der Buchwert der Anteile entsprechend zuzuschreiben. Das grundsätzliche Wertaufholungsverbot des IAS 36 für den Goodwill kommt in diesem speziellen Fall folglich nicht zur Anwendung.

Erforderliche Anhangangaben für Anteile an assoziierten Unternehmen und Joint Ventures, wenn diese zum beizulegenden Zeitwert bilanziert werden, sowie Folgeänderungen an IAS 32 und IFRS 7

Bestimmte Anteile an assoziierten Unternehmen sowie gemeinschaftlich geführten Unternehmen sind vom Anwendungsbereich des IAS 28, Anteile an assoziierten Unternehmen, und IAS 31, Anteile an Joint Ventures, ausgenommen, wenn diese Anteile zum beizulegenden Zeitwert in Übereinstimmung mit IAS 39, Finanzinstrumente: Ansatz und Bewertung, bilanziert und bewertet werden. Gemäß IAS 32, Finanzinstrumente: Darstellung, und IFRS 7, Finanzinstrumente: Angaben, sind derartige Anteile jedoch nicht von den Anhangangaben des IAS 28 bzw. IAS 31 ausgenommen.

Um unzweckmäßige zusätzliche Anhangangaben neben denen des IAS 32 bzw. des IFRS 7 zu vermeiden, hat der Board entschieden, die grundsätzlich erforderlichen Anhangangaben des IAS 28 bzw. des IAS 31 für die dargestellten Unternehmen aufzuheben. IAS 32 und IFRS 7 wurden dementsprechend angepasst. Die speziellen Angaben des IAS 28.37(f) für assoziierte Unternehmen bzw. des IAS 31.55 und 56 für gemeinschaftlich geführte Unternehmen bleiben jedoch bestehen.

IAS 29

Beschreibung der Bewertungsbasis in Jahresabschlüssen

Paragraf 6 des bisherigen IAS 29, Rechnungslegung in Hochinflationländern, berücksichtigte bei der Beschreibung der in Jahresabschlüssen üblichen Bewertungsbasis nicht, dass einige Vermögenswerte und Schulden auf Basis von aktuellen Tageswerten an Stelle von historischen Anschaffungs- und Herstellungskosten bemessen werden dürfen bzw. müssen. Dies wurde nun geändert. Aus diesem Grund hat der IASB in den Paragrafen 6, 15 und 19 Beispiele für solche Vermögenswerte und Schulden, anstelle der zuvor enthaltenen abschließenden Auflistungen, eingefügt.

IAS 32

Folgeänderungen aus Änderungen von IAS 28 und IAS 31

Die aus den Änderungen des IAS 28 und 31 resultierenden Folgeänderungen an IAS 32 sind dem Abschnitt Part I – IAS 28 und 31 zu entnehmen.

IAS 36

Anhangangaben zur Ermittlung des erzielbaren Betrags

Der Board diskutierte die Frage der erforderlichen Anhangangaben, wenn als erzielbarer Betrag nicht der Nutzungswert (value in use) sondern der beizulegende Zeitwert abzüglich Verkaufskosten (fair value less cost to sell – FVLCTS) zur Anwendung kommt. Bei der Verwendung des Nutzungswertes sind weitergehende Angaben zu den Annahmen der Cashflow-Prognosen erforderlich als bei der Verwendung des FVLCTS, obwohl letzterer u. U. mit ähnlichen Bewertungsmethoden ermittelt wird (Discounted Cash Flow-Methode). Dies betrifft Angaben zum Zeithorizont, zur Wachstumsrate und zum verwendeten Abzinsungssatz der Cashflow-Prognosen (IAS 36.134(d)(iii)-(v)).

Der Board hat zur Beseitigung dieser Inkonsistenz entschieden, dass bei der Anwendung des FVLCTS die gleichen Anhangangaben wie bei der Anwendung des Nutzungswertes zu machen sind, wenn der FVLCS mit Hilfe der Discounted Cash Flow-Methode ermittelt wird. IAS 36 wurde in diesem Sinne angepasst.

IAS 38

Werbung und Verkaufsförderung

IAS 38.69 führt u. a. in Bezug auf Kosten für Werbung und Verkaufsförderung (advertising and promotional costs) aus, dass diese aufwandswirksam zu erfassen sind, wenn die entsprechenden Ausgaben anfallen (expenditure is recognised as an expense when it is incurred). Dieser Wortlaut konnte in unterschiedlicher Form interpretiert werden.

Die Änderung des IAS 38 konkretisiert daher den Wortlaut nun dahingehend, dass Kosten der Werbe- und Verkaufsförderung dann als Aufwand zu erfassen sind, wenn die Dienstleistungen bezogen wurden bzw. über die Güter verfügt werden kann. Insofern ist nicht entscheidend, zu welchem Zeitpunkt das Unternehmen mit den empfangenen Sach- oder Dienstleistungen die eigentliche Werbe- bzw. Verkaufsförderungsmaßnahme tätigt. Geleistete Anzahlungen darauf sind nur bis zu diesem Zeitpunkt als Vermögenswert zu aktivieren, da sie den Anspruch auf den Erhalt dieser Güter oder Dienstleistungen repräsentieren. Zur weiteren Klarstellung wurde die Ziffer IAS 38.69(c) um Versandhauskataloge ergänzt (... including mail order catalogues).

Anzuwendende Abschreibungsmethode

Paragraf 98 des IAS 38, Immaterielle Vermögenswerte, besagt, dass selten, wenn überhaupt, überzeugende substantielle Hinweise zur Rechtfertigung einer Abschreibungsmethode für immaterielle Vermögenswerte mit begrenzter Nutzungsdauer vorliegen, die zu einem niedrigeren kumulierten Abschreibungsbetrag führt, als die lineare Methode. Der IASB wurde informiert, dass in der Praxis „selten, wenn überhaupt“ mit „niemals“ interpretiert werden würde. Dies führte dazu, dass Unternehmen eine leistungsbezogene Abschreibung in Fällen von tatsächlich nachweisbaren progressiven Nutzenverläufen nicht anwendeten, da die hierdurch erfassten kumulierten Abschreibungsbeträge zu Beginn niedriger als die sich bei Anwendung der linearen Abschreibungsmethode ergebenden Beträge wären.

Da dies im Widerspruch zum allgemeinen Grundsatz steht, wonach die Abschreibungsmethode nach dem erwarteten Werteverzehr festzulegen ist, wurde der o. g. Paragraf gestrichen.

IAS 39

Umklassifizierung von finanziellen Vermögenswerten in die bzw. aus der Kategorie „erfolgswirksam zum beizulegenden Zeitwert bewertet“

Gemäß IAS 39.50 ist eine Umklassifizierung von Finanzinstrumenten in die bzw. aus der Kategorie „erfolgswirksam zum beizulegenden Zeitwert bewertet“ nicht zulässig. Im Rahmen des Improvement-Prozesses hat der IASB diskutiert, ob es sich auch dann zwingend um eine Umklassifizierung handelt, wenn das betrachtete Finanzinstrument die Kriterien für eine Klassifizierung als „erfolgswirksam zum beizulegenden Zeitwert bewertet“ erst nach dem erstmaligen Ansatz erfüllt bzw. diese Kriterien nach dem erstmaligen Ansatz nicht mehr vorliegen.

Als Ergebnis dieser Diskussion stellt der IASB in IAS 39.50A nunmehr klar, dass in den folgenden Fällen keine Umklassifizierung im Sinne des IAS 39.50 vorliegt:

- Ein bislang als Sicherungsinstrument eingesetztes Derivat im Rahmen eines zuvor effektiven Cash Flow Hedge bzw. eines Net Investment Hedge erfüllt die Anforderungen an ein Sicherungsinstrument nicht mehr.
- Ein bestehendes Derivat wird erstmalig als Sicherungsinstrument im Rahmen eines effektiven Cash Flow Hedge bzw. eines Net Investment Hedge eingesetzt.

- Ein Versicherungsunternehmen nimmt das Wahlrecht des IFRS 4.45 in Anspruch, bei der erstmaligen Anwendung des IFRS 4 bzw. bei einem Wechsel seiner Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden für Verbindlichkeiten nach IFRS 4.22 sämtliche oder einen Teil seiner finanziellen Vermögenswerte als „erfolgswirksam zum beizulegenden Zeitwert bewertet“ zu klassifizieren.

Wird ferner ein Finanzinstrument in einem Portfolio gehalten und soll der Unterkategorie "zu Handelszwecken gehalten" zugeordnet werden, müssen gemäß des überarbeiteten IAS 39.9 Hinweise auf ein Management dieses Portfolios mit dem Ziel kurzfristiger Gewinnmitnahmen bereits zum Zeitpunkt der erstmaligen Erfassung dieses Finanzinstruments vorliegen. Ergeben sich diese Hinweise hingegen erst später, rechtfertigt dies keine Umklassifizierung in diese Kategorie.

Anzuwendender Effektivzinssatz bei Beendigung einer Sicherungsbeziehung zur Absicherung des beizulegenden Zeitwerts

Bei der Bilanzierung einer Sicherungsbeziehung zur Absicherung des beizulegenden Zeitwerts ist der Buchwert des Grundgeschäfts gemäß IAS 39.89(b) an dessen beizulegenden Zeitwert anzupassen. Nach IAS 39.92 führt eine solche Anpassung nach Beendigung der Sicherungsbeziehung zu einer Neuberechnung des Effektivzinssatzes. IAS 39.AG8 regelt hingegen, dass Schätzungsänderungen von Cashflows aus Finanzinstrumenten zu einer Neuberechnung des Buchwerts auf Basis des ursprünglichen Effektivzinssatzes führen.

Um einen möglichen Konflikt beider Regelungen zu beseitigen, wurde IAS 39.AG8 dahingehend ergänzt, dass in diesem Fall die Regelungen des IAS 39.92 Vorrang vor denen des IAS 39.AG8 haben.

Keine Designation und Dokumentation von Sicherungsgeschäften auf Segmentebene

Nach den Vorschriften des IAS 39.73 können im Rahmen einer Sicherungsbeziehung nur solche Finanzinstrumente als Sicherungsinstrumente designiert werden, bei denen eine nicht zum berichtenden Unternehmen (d. h. nicht zum berichtenden Konzern, Segment oder einzelnen Unternehmen) gehörende externe Partei involviert ist. Die bisherigen Verweise auf Segmente bzw. die Segmentberichterstattung in IAS 39.73 wurden vollständig gestrichen, um eine mögliche Inkonsistenz zu IFRS 8, Segmentberichterstattung, zu beseitigen, welcher eine Berichterstattung nach internen Berichtsgrundsätzen (management approach) erfordert.

IAS 40

Immobilien, die für die zukünftige Nutzung als Finanzinvestition erstellt oder entwickelt werden

Immobilien, die für die zukünftige Nutzung als Finanzinvestition erstellt oder entwickelt werden, fallen aufgrund der Änderung künftig nicht mehr unter den Anwendungsbereich des IAS 16, Sachanlagen, sondern bereits von Beginn an unter den Anwendungsbereich des IAS 40, Als Finanzinvestition gehaltene Immobilien. Entsprechend wurden die Paragraphen IAS 40.8(e), IAS 40.9(d), IAS 40.22, IAS 40.48, IAS 57(e) und IAS 16.5 geändert bzw. gestrichen.

Unmöglichkeit der Bestimmung des beizulegenden Zeitwerts

Des Weiteren wurde IAS 40.53-54 dahingehend geändert, dass bei Wahl des Modells des beizulegenden Zeitwerts eine als Finanzinvestition gehaltene Immobilie, für die während ihrer Erstellungs- oder Entwicklungsphase der beizulegende Zeitwert noch nicht verlässlich ermittelbar ist, zu Anschaffungs- oder Herstellungskosten zu bewerten ist. Diese gelten als Ersatz für den beizulegenden Zeitwert, ohne dass damit ein Wechsel dieser Immobilie in den Anwendungsbereich des IAS 16 verbunden wäre. Eine Bewertung mit dem beizulegenden Zeitwert erfolgt dann bei Fertigstellung bzw. sobald eine derartige Bewertung möglich ist.

IAS 41

Verweis auf „zusätzliche biologische Transformation“

IAS 41, Landwirtschaft, fordert die Bewertung von biologischen Vermögenswerten mit dem beizulegenden Zeitwert abzüglich der geschätzten Verkaufskosten. Unter gewissen Umständen können marktbestimmte Preise oder Werte für einen biologischen Vermögenswert in seinem gegenwärtigen Zustand nicht verfügbar sein. In diesem Fall nutzt ein Unternehmen für die Ermittlung des beizulegenden Zeitwerts den Barwert der erwarteten Netto-Cashflows eines Vermögenswertes, abgezinst mit einem aktuellen marktbestimmten Zinssatz.

Der bisherige Paragraph 21 des IAS 41 konnte so verstanden werden, dass künftige Cashflows, die sich aus zusätzlichen biologischen Transformationen (additional biological transformation) ergeben, im Rahmen dieser Barwertberechnung nicht berücksichtigt werden dürfen. Der IASB stellt nunmehr klar, dass diese zusätzlichen biologischen Transformationen in die Berechnung des beizulegenden Zeitwerts von biologischen Vermögenswerten mit einzugehen haben, dass die den Cashflows aus diesen künftigen Transformationen innewohnenden Risiken jedoch im Rahmen der Bestimmung der erwarteten Cashflows, des angewendeten Zinssatzes oder beidem zu berücksichtigen sind.

Diskontierungszinssatz für Berechnung des beizulegenden Zeitwerts

Die Bewertungsvorschriften des IAS 41.20 wurden dahingehend geändert, dass nicht mehr zwingend die Verwendung eines marktbestimmten Vor-Steuer-Zinssatzes bei der Berechnung des beizulegenden Zeitwerts biologischer Vermögenswerte erforderlich ist. Hintergrund ist, dass nach Ansicht des IASB potentielle Erwerber im Rahmen ihrer Kaufpreis-Kalküle auch etwaige marktübliche Steuerzahlungen – ungeachtet von der konkreten steuerlichen Situation des berichtserstattenden Unternehmens – berücksichtigen dürften.

Part II IFRS 7

Darstellung des Finanzergebnisses

Gemäß IAS 1, Darstellung des Abschlusses, dürfen in der Gewinn- und Verlustrechnung Erträge und Aufwendungen nur saldiert werden, wenn dies ausdrücklich in einer IFRS-Vorschrift erlaubt bzw. gefordert wird (IAS 1.32). Die Umsetzungsleitlinien für Standards (Implementation Guidance) des IFRS 7, Finanzinstrumente - Anhangangaben, enthielten in IFRS 7.IG13 bisher die Aussage, dass die gesamten Zinserträge (total interest income) und Zinsaufwendungen (total interest expense) Komponenten des Finanzergebnisses (finance cost) seien, was möglicherweise auf eine reine Darstellung des Finanzergebnisses ohne eine gesonderte Angabe von Erträgen und Aufwendungen innerhalb der Gewinn- und Verlustrechnung schließen ließ.

Um diese mögliche Fehlinterpretation auszuschließen, wurden die Verweise auf Finanzerträge (total interest income) aus den entsprechenden Anwendungshinweisen in IFRS 7.IG13 entfernt.

IAS 8

Verbindlichkeit von Umsetzungsleitlinien

Die Änderung des IAS 8, Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden, Änderungen von Schätzungen und Fehlern, stellt klar, dass Leitlinien (Guidance), die als integraler Bestandteil (integral part) eines Standards gekennzeichnet sind, zwingend anzuwenden sind, während nicht integrale Bestandteile der Standards (z. B. Umsetzungsleitlinien für Standards, Grundlagen für Schlussfolgerungen) keine zwingenden Vorschriften für die Abschlusserstellung enthalten. Gleichwohl sei an dieser Stelle angemerkt, dass nach Ansicht der Verfasser Abweichungen von derartigen Quellen in der Regel eine hinreichende Begründung bedürfen.

IAS 10

Dividenden, die nach dem Bilanzstichtag beschlossen werden

Nach dem Wortlaut des bisherigen Paragraphen 13 des IAS 10, Ereignisse nach dem Bilanzstichtag, waren Dividenden, die nach dem Bilanzstichtag, aber vor der Freigabe des Abschlusses zur Veröffentlichung beschlossen wurden, nicht als Schulden zu erfassen, da sie nicht die Kriterien einer gegenwärtigen Verpflichtung in IAS 37, Rückstellungen, Eventualschulden und Eventualforderungen, erfüllen. Der IASB sah die Gefahr, dass dieser Wortlaut für sich genommen so ausgelegt werden könne, dass z. B. in Fällen einer sich aus jahrelanger Übung heraus ergebenden faktischen Verpflichtung zur Ausschüttung, das Vorliegen einer Schuld im Sinne des IAS 37 bejaht und diese somit doch bilanziert werden könnte. Der Wortlaut des IAS 10.13 wurde daher so abgeändert, dass klar ausgesagt wird, dass in o. g. Fall keinerlei Verpflichtung besteht und somit keine Schuld bilanziert werden darf.

IAS 18

Kosten der Darlehensbegebung

In die Erstbewertung von begebenen Darlehen sind gemäß IAS 39.43 zusätzlich anfallende (incremental) Transaktionskosten mit einzubeziehen. Die Formulierung im Appendix zu IAS 18 (A14 (a) (i), (ii) und (iii)) sprach hingegen nur von Kosten, die der Darlehensbegebung direkt zurechenbar sind (related direct costs) und beinhaltete nicht das Kriterium des zusätzlichen Anfalls.

Durch die nunmehr vorgenommene Änderung wurde der Wortlaut des Appendix zu IAS 18, Erträge, an die in IAS 39, Finanzinstrumente: Ansatz und Bewertung, enthaltene Definition von Transaktionskosten angepasst.

IAS 20

Redaktionelle Änderungen zur Angleichung an die Terminologie anderer IFRS

Um Konsistenz mit anderen IFRS zu erreichen, wurden die im IAS 20, Bilanzierung und Darstellung von Zuwendungen der öffentlichen Hand, verwendeten Ausdrücke „taxable income“ durch „taxable profit or tax loss“, „recognised as income/expense“ durch „recognised in profit or loss“, „credited directly to shareholders' interests/equity“ durch „recognised outside profit or loss“ und „revision to an accounting estimate“ durch „change in accounting estimate“ ersetzt.

IAS 29

Redaktionelle Änderungen zur Angleichung an die Terminologie anderer IFRS

Um Konsistenz mit anderen IFRS zu erreichen, wurden die im IAS 29, Rechnungslegung in Hochinflationländern, verwendeten Ausdrücke „Marktwert“ (market value) und „Ergebnis“ (results of operations) bzw. „Periodenergebnis“ (net income) durch die Ausdrücke „beizulegender Zeitwert“ (fair value) und „Gewinn oder Verlust“ (profit or loss) ersetzt.

IAS 34

Angabe des Ergebnisses je Aktie in Zwischenabschlüssen

Durch die Änderung des Wortlauts des IAS 34.11 wird explizit klargestellt, dass die Angabe des unverwässerten und verwässerten Ergebnisses je Aktie nach IAS 33, Ergebnis je Aktie, in Zwischenabschlüssen nur dann zwingend ist, wenn das Unternehmen in den Anwendungsbereich des IAS 33 fällt.

IAS 40

Redaktionelle Änderung zur Angleichung des IAS 40.31 an die Terminologie des IAS 8

Entsprechend IAS 8.31 wurde IAS 40.31 dahingehend redaktionell geändert, dass eine freiwillige Änderung der Bilanzierungs- und Bewertungsmethode nur dann zulässig ist, wenn diese dazu führt, dass der Abschluss zuverlässigere und relevantere Informationen über die Auswirkungen von Geschäftsvorfällen, sonstige Ereignisse oder Bedingungen auf die Vermögens-, Finanz- oder Ertragslage oder Cashflows des Unternehmens vermittelt. Zuvor wurde statt „zuverlässig und relevant“ der Ausdruck „sachgerecht“ verwendet.

Geleaste als Finanzinvestition gehaltene Immobilien

Gemäß IAS 40.50 dürfen bei der Bestimmung des Buchwertes von als Finanzinvestitionen gehaltenen Immobilien nach dem Modell des beizulegenden Zeitwerts im Rahmen der Folgebewertung Vermögenswerte und Schulden, die bereits als solche einzeln erfasst wurden, nicht doppelt berücksichtigt werden. So bestimmt sich z. B. der beizulegende Zeitwert einer geleasten Immobilie unter Berücksichtigung aller erwarteten künftigen Einnahmenüberschüsse, d. h. künftige bedingte und unbedingte Leasingzahlungen an den Leasinggeber fließen wertmindernd mit ein. Infolgedessen muss der unter Anwendung des Modells des beizulegenden Zeitwerts anzusetzende Buchwert der geleasten Immobilie um diese künftigen Zahlungen an den Leasinggeber erhöht werden, da diese bereits als Leasingverbindlichkeit passiviert werden. Der in diesem Zusammenhang missverständlich formulierte Paragraph 50 und 50(d) des IAS 40, der von einer Korrektur des beizulegenden Zeitwerts anstelle von einer Korrektur des sich bei Anwendung der Methode des beizulegenden Zeitwerts ergebenden Buchwert sprach, wurde entsprechend geändert.

IAS 41

Point-of-sale costs

Auf Anregung des IFRIC wurde der Begriff „point-of-sale costs“ in IAS 41, Landwirtschaft, durch die Bezeichnung „costs to sell“ ersetzt. Damit erfolgt eine Anpassung an den von anderen Standards, z. B. IFRS 5, Zur Veräußerung gehaltene langfristige Vermögenswerte und aufgegebene Geschäftsbereiche und IAS 36, Wertminderung von Vermögenswerten, verwendeten Terminus. Durch die Änderung wird somit klargestellt, dass die Bedeutung der Begriffe „costs to sell“ and „point-of-sale costs“ im Kontext von IAS 41 identisch zu interpretieren ist.

Die IFRS 5.5 (e), IAS 2.20 und IAS 36.2(g) wurden entsprechend geändert.

Redaktionelle Änderung der Beispiele für landwirtschaftliche Erzeugnisse (agricultural produce)

Die Tabelle in IAS 41.4 wurde dahingehend geändert, dass Stammholz (logs) unter Produkten aus Weiterverarbeitung und gefällte Bäume (felled trees) unter landwirtschaftlichen Erzeugnissen aufgeführt werden.

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.