

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 Änderungen des IAS 39

Veröffentlichung von Änderungen an IAS 39, Finanzinstrumente: Ansatz und Bewertung – Zulässige Grundgeschäfte im Rahmen von Sicherungsbeziehungen (Eligible Hedged Items)

Die Ergänzungen zu IAS 39, Finanzinstrumente: Ansatz und Bewertung – Zulässige Grundgeschäfte im Rahmen von Sicherungsbeziehungen (Eligible Hedged Items), wurden am 31. Juli 2008 veröffentlicht. Der IASB erläutert hierin:

- die Voraussetzungen, unter denen Inflationsrisiken im Rahmen von Sicherungsgeschäften als Grundgeschäft abgesichert werden können, sowie
- die Möglichkeit, Optionen als Sicherungsinstrument zur Absicherung einseitiger Risiken zu verwenden.

Ausführliche Informationen zu den Änderungen sowie zu deren praktischen Auswirkungen auf die Bilanzierung von Sicherungszusammenhängen finden Sie in der diesjährigen Juli- und August-Ausgabe dieses Newsletter.

Die Änderungen sind retrospektiv für Geschäftsjahre, die am oder nach dem 1. Juli 2009 beginnen, anzuwenden.

Pressemitteilung

IASB – Entwürfe IAS 33

Veröffentlichung eines Entwurfs zu vorgeschlagenen Änderungen des IAS 33, Ergebnis je Aktie

Das IASB hat am 7. August 2008 den Entwurf der Änderungen des IAS 33, Ergebnis je Aktie, herausgegeben. Der Vorschlag ist Teil des Konvergenzprojektes mit dem Financial Accounting Standards Board (FASB), das korrespondierend ebenfalls einen Änderungsvorschlag zu SFAS 128, Earnings per Share (EPS), herausgegeben hat. Die vom IASB vorgeschlagenen Änderungen des IAS 33 haben das Ziel, die Berechnung des Ergebnisses je Aktie zu vereinfachen und Unterschiede zu den US-GAAP zu beseitigen.

Hierzu werden folgende Änderungen vorgeschlagen:

- Festlegung einer eindeutigen Regelung zur Bestimmung, welche Aktien und anderen Instrumente bei der Berechnung des Ergebnisses je Aktie zu berücksichtigen sind.
Nach dieser Regelung beinhaltet der gewichtete Durchschnitt der Stammaktien nur die Instrumente, die gegenwärtig am Periodenergebnis partizipieren.
- Klarstellung der Behandlung von Verträgen über die Veräußerung oder den Rückkauf eigener Aktien bei der Berechnung des Ergebnisses je Aktie.
Diese Aktien sind bereits als zurückerworben zu betrachten und entsprechend bei der Berechnung des Ergebnisses je Aktie aus dem Nenner herauszurechnen.
- Anpassung der Berechnung des verwässerten Ergebnisses je Aktie für partizipierende Instrumente und aus zwei Gattungen bestehenden Stammaktien (two-class ordinary shares)
Die Bestimmung des Verwässerungseffektes für wandelbare Instrumente hat durch einen vorgeschlagenen Test zu erfolgen. Bei der Berechnung des verwässerten Ergebnisses je Aktie ist die Behandlung anzunehmen, bei der der stärkste Verwässerungseffekt entsteht.
- Klarstellung der Kalkulation des verwässerten Ergebnisses je Aktie für Optionen, Optionsscheine und ihre Äquivalente, die nicht zum beizulegenden Zeitwert bilanziert sind.
Hat ein solches Instrument eine stärker verwässernde Wirkung im Falle einer angenommenen Umwandlung, ist der Effekt bei der Berechnung des verwässerten Ergebnisses je Aktie zu berücksichtigen. Die angenommenen Erlöse aus diesen Instrumenten sind so zu behandeln, als wären sie im Zuge der Emission von Stammaktien zum Kurs am Bilanzstichtag angefallen.
- Vereinfachung der Berechnung des Ergebnisses je Aktie für Instrumente, die erfolgswirksam zum beizulegenden Zeitwert bilanziert werden.
Es ist weder eine Zähler- noch Nenneranpassung für solche Instrumente (einschließlich derivativer Komponenten hybrider Finanzinstrumente) vorzunehmen, da der verwässernde Effekt bereits durch die erfolgswirksamen Fair Value-Änderungen berücksichtigt wird.

Stellungnahmen zu den Änderungsvorschlägen sind beim IASB bis zum 5. Dezember 2008 einzureichen.

Pressemitteilung

Veröffentlichung des Entwurfs „Improvements to IFRSs“ im Rahmen des jährlichen Improvements-Prozesses

Der IASB hat am 7. August den diesjährigen Entwurf (Exposure Draft) zur Vornahme kleinerer Änderungen an Standards im Rahmen des jährlichen Verbesserungsprozesses (Annual Improvements Process) veröffentlicht. An den folgenden acht Standards sollen zu den angegebenen Sachverhalten Änderungen vorgenommen werden:

- IFRS 2 – Anwendungsbereich von IFRS 2 und IFRS 3 (überarbeitet 2008);
- IFRS 5 – Anhangangaben zu langfristigen Vermögenswerten (oder Veräußerungsgruppen), die als zur Veräußerung gehalten oder als aufgegebene Geschäftsbereiche klassifiziert sind;
- IFRS 8 – Anhangangaben zum Segmentvermögen;
- IAS 7 – Klassifizierung von Aufwendungen in Bezug auf nicht aktivierte Vermögenswerte;
- IAS 18 – Regelung zur Bestimmung, ob ein Unternehmen als Auftraggeber oder als Vermittler tätig ist;
- IAS 36 – Definition der für den Wertminderungstest des Geschäfts- oder Firmenwerts maßgeblichen Einheit;

Improvements to IFRSs

- IAS 38:
 - Folgeänderungen durch den überarbeiteten IFRS 3 (überarbeitet 2008)
 - Bestimmung des beizulegenden Zeitwerts von immateriellen Vermögenswerten im Rahmen eines Unternehmenszusammenschlusses;
- IAS 39:
 - Ausnahme aus dem Anwendungsbereich für Verträge über Unternehmenszusammenschlüsse
 - Anwendung der Fair Value-Option
 - Absicherung von Zahlungsströmen
 - Abspaltung eines eingebetteten Fremdwährungsderivats.

Die Kommentierungsfrist für den Entwurf läuft bis zum 7. November 2008. Die Verabschiedung des entsprechenden Standards ist für das erste Halbjahr 2009 vorgesehen.

Pressemitteilung

Vorläufige Entscheidungen für den geplanten Standardentwurf zu Änderungen des IFRS 5

In der Juli-Sitzung beriet der Board über einzelne Punkte für den geplanten Standardentwurf zu Änderungen des IFRS 5, Zur Veräußerung gehaltene langfristige Vermögenswerte und aufgegebene Geschäftsbereiche. Hierbei wurde vorläufig entschieden, dass die Definition von aufgegebenen Geschäftsbereichen des IFRS 5 Geschäftsbetriebe im Sinne des IFRS 3, Unternehmenszusammenschlüsse (überarbeitet 2008) umfassen soll, die bei Erwerb die Kriterien für eine Klassifizierung als zur Veräußerung gehalten erfüllen. Für diese Geschäftsbetriebe sollen jedoch verschiedene Ausnahmen von den Angabepflichten des IFRS 5 gewährt werden.

Schließlich entschied der Board vorläufig, dass ein Unternehmen Überleitungsrechnungen

- zwischen den im Anhang angegebenen Beträgen der bedeutenden Erträge und Aufwendungen zu dem Ergebnis nach Steuern in der Gesamterfolgsrechnung und
- zwischen den im Anhang angegebenen Beträgen der bedeutenden Klassen von als zur Veräußerung gehaltenen Vermögenswerten bzw. Verbindlichkeiten zu den Vermögenswerten bzw. Verbindlichkeiten in der Bilanz angeben soll.

Übernahme des Projekts „Finanzinstrumente mit Eigenkapitalcharakter“ auf die aktive Agenda

Der IASB hat entschieden, das gemeinsam mit dem FASB durchgeführte Forschungsprojekt „Finanzinstrumente mit Eigenkapitalcharakter“ auf die aktive Agenda zu übernehmen. Bereits am 28. Februar 2008 hatte der IASB in diesem Zusammenhang ein gleichlautendes Diskussionspapier veröffentlicht, in dem er die Vorschläge des FASB zur Abgrenzung von Eigenkapital darstellt und mit den Regelungen des IAS 32 vergleicht. Ausführliche Informationen zu diesem Projekt finden Sie in der diesjährigen April-Ausgabe dieses Newsletter.

Ertragsteuern

Der Board diskutierte wesentliche Erkenntnisse aus eingegangenen Stellungnahmen zu einer vorläufigen Abstimmungsvorlage (pre-ballot draft) für den geplanten Standardentwurf für IAS 12, Ertragsteuern. Es wurden folgende vorläufige Entscheidungen getroffen:

Änderungen des IFRS 5

Finanzinstrumente mit Eigenkapitalcharakter

IAS 12

- Von einem Unternehmen herausgegebene Eigenkapitalinstrumente sind als solche ohne Steuerwert (tax basis) zu betrachten. Ziehen die Eigenkapitalinstrumente steuerliche Auswirkungen mit sich, die keinen Einfluss auf den fortgeführten Buchwert des Eigenkapitals haben, sind die Auswirkungen im Zusammenhang mit den Posten zu betrachten, die einen Steuerwert aber keinen fortgeführten Buchwert haben.
- Im Falle von Erlangung bzw. Verlust von Kontrolle bei ausländischen Gesellschaften, sind die daraus resultierenden Änderungen bei latenten Steuererstattungsansprüchen und -schulden in der gleichen Weise zu behandeln, wie Abgänge und stufenweise Erwerbe in IFRS 3, Unternehmenszusammenschlüsse (geändert 2008).
- Steuersätze sollen als nahezu verabschiedet gelten, wenn zur endgültigen Verabschiedung noch notwendige künftige Ereignisse, die vom Prozess des Inkrafttretens gefordert wurden, in der Vergangenheit keine Auswirkung auf das Ergebnis hatten.
- Die Anhangangaben haben sich auf die Änderungen der angesetzten Beträge zu beziehen. Die Unterschiede zwischen den angesetzten und den steuerlich geltend gemachten Beträgen sind nicht mehr zu erläutern.
- Effekte aus Änderungen von unsicheren Ertragsteuerpositionen sind innerhalb des operativen Ergebnisses zu erfassen, unabhängig davon, ob die ursprünglich erfassten Steuererstattungsansprüche und Steuerschulden einer anderen Komponente der Gewinn- und Verlustrechnung oder dem Eigenkapital ausgewiesen waren.
- Erstmalige IFRS-Bilanzierer haben die Vorschriften des IFRS 1 zu befolgen; der neue Standard soll keine Übergangsvorschriften für die erstmalige Anwendung beinhalten.

Der Board bestätigte die folgenden bereits getroffenen vorläufigen Entscheidungen:

- Der neue Standardentwurf enthält die Regelungen des SFAS 109 bezüglich der zwischenperiodischen Steuerzuordnung (intra-period tax allocation). Diese beinhalten ein allgemeines Verbot, Änderungen an den angesetzten Steuererstattungsansprüchen und Steuerschulden in den Komponenten der Gewinn- und Verlustrechnung bzw. des Eigenkapitals zu erfassen, innerhalb derer die Steuer ursprünglich erfasst war.
- Entsteht eine temporäre Differenz bei dem Erstansatz eines Vermögenswertes bzw. einer Schuld, hat ein Unternehmen:
 - den Vermögenswert bzw. die Schuld in zwei Komponenten aufzuteilen: Zum einen in einen Vermögenswert oder eine Schuld mit einem für die Marktteilnehmer in einem bestimmten Steuerrechtskreis üblichen Steuerwert, und zum anderen in einen Steuervor- bzw. -nachteil, der sich aus der Differenz zwischen dem o.g. Steuerwert und dem unternehmensspezifischen Steuerwert ergibt.
 - den Vermögenswert bzw. die Schuld gem. IFRS ohne Beachtung der unternehmensspezifischen Steuereffekte zu bewerten;
 - einen latenten Steuererstattungsanspruch bzw. eine latente Steuerschuld für die temporären Differenzen zwischen dem Buchwert des Vermögenswertes bzw. der Schuld und dem unternehmensspezifischen Steuerwert zu erfassen;
 - einen etwaigen Auf- oder Abschlag zu erfassen, wenn die Transaktion keine Auswirkung auf die Gewinn- und Verlustrechnung, das Eigenkapital bzw. das zu versteuernde Einkommen hat und es sich nicht um einen Unternehmenszusammenschluss handelt. Der Auf- bzw. Abschlag stellt einen Teil des latenten Steuererstattungsanspruchs bzw. einer latenten Steuerschuld dar. Der Transaktionspreis entspricht dann der Summe aus dem Buchwert des Vermögenswertes bzw. der Schuld und dem dazugehörigen latenten Steuererstattungsanspruch bzw. der latenten Steuerschuld.
- Unternehmenserwartungen beeinflussen nicht den Steuerwert. Dieser wird von den bei der Veräußerung eines Vermögenswertes bzw. bei der Begleichung einer Schuld erreichbaren Abzügen bestimmt. Allerdings haben die Erwartungen bzgl. der Art und Weise der Veräußerung bzw.

- Schuldenerfüllung Einfluss auf die Beurteilung, ob temporäre Differenzen vorliegen und welcher Steuersatz anzuwenden ist.
- Es sind keine latenten Steuererstattungsansprüche bzw. Schulden anzusetzen, soweit es sich um eine ausländische Beteiligung bzw. um Anteile an ausländischen Joint Ventures handelt, die von Dauer sind.
- Es soll der sog. „two-step approach“ zur Anwendung kommen:
 - Ein latenter Steuererstattungsanspruch ist für den Steuereffekt des gesamten Betrags zu erfassen, auf den ein Unternehmen künftig Anspruch hat. Die Bewertung erfolgt unter Berücksichtigung von Effekten aus unsicheren Ertragsteuerpositionen.
 - Eine Wertberichtigung ist dergestalt vorzunehmen, dass davon auszugehen ist, dass die Höhe des zukünftigen zu versteuernden Einkommens ausreichend ist, um den verbleibenden ausgewiesenen Steuererstattungsanspruch zu realisieren.
- Das Projekt wird keine Diskontierung der aus noch nicht genutzten steuerlichen Verlusten und Steuergutschriften entstandenen latenten Steuererstattungsansprüche einführen.
- Bzgl. der Erfassung von an Steuerbehörden zu zahlenden Zinsen und Strafgeldern besteht ein Ausweishwahlrecht.

IAS 17

Diskussion über neuen Leasing-Standard

Weiteres Thema der Juli-Sitzung war die geplante Veröffentlichung eines neuen Leasingstandards, welche nach dem aktuellen Projektplan für das Jahr 2011 vorgesehen ist. Der Board befasste sich mit der Frage, ob der Umfang des neuen Standards zunächst auf die Bilanzierung beim Leasingnehmer beschränkt werden sollte. Dies hätte zur Folge, dass die Bilanzierung beim Leasinggeber bis auf weiteres nach IAS 17, Leasingverhältnisse, zu erfolgen hätte.

Weitere Diskussionspunkte waren:

- Verlängerungsoptionen oder die Möglichkeit zur vorzeitigen Beendigung des Leasingverhältnisses;
- bedingte Leasingzahlungen;
- Erst- und Folgebewertung des dem Leasingnehmer gewährten Nutzungsrechts und der daraus resultierenden Zahlungsverpflichtung;
- Verzicht auf die Anforderung, Leasingverhältnisse in Operating-Leasingverhältnisse und Finanzierungs-Leasingverhältnisse zu unterscheiden (Klassifizierung).

Der Board sprach sich dafür aus, die Bilanzierung von Leasingverhältnissen beim Leasinggeber von dem laufenden Projekt abzukoppeln und zu einem späteren Zeitpunkt zu behandeln. Darüber hinaus wurde entschieden, dass das zukünftige Modell zu einer Bilanzierung beim Leasingnehmer führen soll, wie sie sich derzeit bei einer Bilanzierung als Finanzierungs-Leasingverhältnis darstellt und diese bilanzielle Abbildung für das gesamte Spektrum von Leasingverhältnissen gelten soll.

Bezüglich der Behandlung von Verlängerungs- und Kündigungsoptionen kam der Board zu der vorläufigen Entscheidung, dass der Leasingnehmer eine solche Rechtsposition nicht als separaten Vermögenswert anzusetzen hat. Stattdessen sollen solche Rechtspositionen bei der Bestimmung der Laufzeit des Leasingverhältnisses (lease term) Berücksichtigung finden. In Bezug auf die Ermittlung der Laufzeit des Leasingverhältnisses wurden die drei nachfolgenden Ansätze ergebnisoffen diskutiert, wobei Ersterer vom Board abgelehnt wurde und sich einige der Boardmitglieder für die dritte Variante aussprachen:

- Ein Recht auf Verlängerung sollte nur dann einbezogen werden, wenn dessen Ausübung mit hoher Wahrscheinlichkeit (reasonably certain) unterstellt werden darf.
- Die Laufzeit ergibt sich aufgrund einer bestmöglichen Schätzung ohne Berücksichtigung von Wahrscheinlichkeiten einzelner Handlungsalternativen.

- Die Laufzeit ergibt sich aufgrund wahrscheinlichkeitsgewichteter bestmöglicher Schätzung.

Bei der Diskussion der Umstände, die zur Ausübung einer Verlängerungsoption oder zur vorzeitigen Kündigung führen könnten, kam der Board zu dem vorläufigen Beschluss, dass für die Bestimmung der Laufzeit des Leasingverhältnisses sowohl vertragliche, nicht-vertragliche als auch sonstige, in der Unternehmenstätigkeit begründete Faktoren zu berücksichtigen sind.

Weitere vorläufige Entscheidungen ergingen zu folgenden Punkten:

- Für die Behandlung von bedingten Leasingzahlungen sollen neue Regelungen erarbeitet werden. Die Einbeziehung bedingter Leasingzahlungen in den Umfang der Zahlungsverpflichtung des Leasingnehmers soll auf einer mit Wahrscheinlichkeiten gewichteten bestmöglichen Schätzung basieren.
- Die Erstbewertung sowohl des Nutzungsrechts als auch der Zahlungsverpflichtung soll zum Barwert der Leasingzahlungen erfolgen.
- Die Abzinsung der Leasingzahlungen soll – abweichend von der heutigen Regelung im IAS 17 - stets mit dem Zinssatz erfolgen, zu dem der Leasingnehmer ein besichertes Darlehen hätte aufnehmen können (lessee's incremental borrowing rate).

Für die Folgebilanzierung ist das Nutzungsrecht über die Laufzeit des Leasingverhältnisses oder die kürzere wirtschaftliche Nutzungsdauer (economic life) des Vermögenswertes abzuschreiben. Der Abschreibungsbetrag bemisst sich dabei nach dem Werteverzehr des Nutzungsrechts. Die Leasingzahlungen sollen in einen Tilgungs- und einen Zinsanteil aufgeteilt werden.

Ertragsrealisierung

Projektplanung und Diskussion über die Bewertung von Leistungsverpflichtungen

Der Board bestätigte auf seiner Juli-Sitzung die Veröffentlichung eines Diskussionspapiers bezüglich Ertragsrealisierung bis Ende des Jahres. Es handele sich um ein Projekt mit hoher Priorität, dessen Ziel es sei, bedeutende Verbesserungen zu den existierenden Vorschriften über Ertragsrealisierung bis Juni 2011 vorzunehmen.

Bewertung von Leistungsverpflichtungen

Bereits in seiner Mai-Sitzung befürwortete der Board das sog. Kundenvergütungsmodell (customer consideration approach) als Bewertungsmethode für Leistungsverpflichtungen. Im Rahmen der Juli-Sitzung befasste sich der Board nunmehr mit einer konkreten Beschreibung des Modells zur Aufnahme in das Diskussionspapier.

Hiernach sind Leistungsverpflichtungen bei Vertragsbeginn mit dem vereinbarten Transaktionspreis, d.h. mit der vereinbarten Vergütung durch den Kunden, zu bewerten. Sofern ein Bündel von Leistungen im Rahmen eines Vertragsverhältnisses vergütet wird, entschied der Board vorläufig, dass die Allokation des gesamten Transaktionspreises auf einzelne Leistungsverpflichtungen im Verhältnis zu den beobachtbaren bzw. geschätzten Verkaufspreisen für die einzelnen Güter und/oder Leistungen, zu erfolgen hat. Eine Ausnahme soll für Güter oder Leistungen gelten, für die zum Zeitpunkt des Vertragsabschlusses notierte Marktpreise in einem aktiven Markt existieren (analog den sog. "Level 1"-Werten des SFAS 157, Fair Value Measurement). In diesem Fall sollen diese Güter bzw. Leistungen zu diesem Wert als ihrem beizulegenden Zeitwert angesetzt werden.

Entscheidungen zur Folgebewertung von Leistungsverpflichtungen wurden noch keine gefasst. Der Mitarbeiterstab wurde jedoch angewiesen, sich mit der Frage der Neubewertung belastender Verträge weiter auseinanderzusetzen.

Bewertung von Finanzinstrumenten

Bewertung von Finanzinstrumenten, die auf einem nicht mehr aktiven Markt gehandelt werden

Im Juni dieses Jahres hat der IASB ein Expertengremium für Fragen der Bewertung von Finanzinstrumenten gegründet, das vor allem die Auswirkungen des Wegfalls eines aktiven Marktes auf die Bewertung von Finanzinstrumenten analysieren soll (vgl. diesjährige August-Ausgabe dieses Newsletter). Aus den ersten Beratungen einzelner Mitglieder des Gremiums am 7. sowie am 17. Juli hat der IASB den Schluss gezogen, dass die Anforderungen und Erläuterungen des IAS 39 hinsichtlich der Bewertung von Finanzinstrumenten zum beizulegenden Zeitwert grundsätzlich eindeutig sind und Fragen im Zusammenhang mit der Umsetzung in erster Linie bei kleineren Unternehmen auftreten.

Expertengremium

Sonstige Themen

Weitere diskutierte Themen

Der IASB diskutierte folgende weitere Themen:

- Änderungsvorschläge zum Entwurf für „IFRS for Private Entities“ (Anteile an assoziierten Unternehmen, Anteile an Joint Ventures, als Finanzinvestition gehaltene Immobilien, Sachanlagen, immaterielle Vermögenswerte mit Ausnahme des Geschäfts- oder Firmenwerts, Unternehmenszusammenschlüsse und Geschäfts- oder Firmenwert, Leasingverhältnisse, Rückstellungen und Eventualposten, Eigenkapital, Erträge, Zuwendungen der öffentlichen Hand, Fremdkapitalkosten, anteilsbasierte Vergütung, Wertminderung nicht-finanzieller Vermögenswerte, Leistungen an Arbeitnehmer);
- Projekt zur Ermittlung des beizulegenden Zeitwerts;
- Lagebericht (Management commentary);
- Konsolidierung;
- Darstellung des Abschlusses.

IASB-Update Juli 2008

IFRIC – Juli-Meeting Unbare Ausschüttungen an Anteilseigner

Besprechung der zum Interpretationsentwurf IFRIC D23 erhaltenen Stellungnahmen

In der Juli-Sitzung erörterte das IFRIC die eingegangenen Stellungnahmen zu dem im Jänner 2008 veröffentlichten Interpretationsentwurf IFRIC D23, Unbare Ausschüttungen an Anteilseigner.

Das IFRIC will die Ausarbeitung einer Interpretation trotz der in einigen Stellungnahmen geäußerten Bedenken fortführen. Begründet wird dies damit, dass die derzeitige Bilanzierungspraxis in Bezug auf unbare Ausschüttungen an Anteilseigner uneinheitlich sei. Zudem soll der Anwendungsbereich der Interpretation auch Ausschüttungen von Anteilen an Konzernunternehmen an Anteilseigner außerhalb des Konzernverbunds umfassen, da diese nicht die Definition von Transaktionen unter gemeinsamer Beherrschung erfüllen. Um sicherzustellen, dass dies auch klar aus dem Interpretationsentwurf hervorgeht, soll dieser nochmals überarbeitet werden.

Darüber hinaus entschied das IFRIC, den Interpretationsentwurf dahingehend zu ändern, dass die Dividendenverbindlichkeit auf Grundlage des beizulegenden Zeitwerts des auszuschüttenden Vermögenswerts zu bewerten sein soll, ohne jedoch dabei auf einen bestimmten Standard zu verweisen.

Des Weiteren sollen in den endgültigen Grundlagen für Schlussfolgerungen (Basis for Conclusion) der Interpretation weitere Argumente für die Entscheidung, die Differenz aus dem Buchwert des ausgeschütteten Vermögenswerts und dem Buchwert der Dividendenverbindlichkeit bei Ausschüttung ergebniswirksam zu erfassen, aufgenommen werden.

Im Zusammenhang mit der Frage der Anwendbarkeit des IFRS 5, Zur Veräußerung gehaltene langfristige Vermögenswerte und aufgegebene Geschäftsbereiche, entschied das IFRIC, dass

- der Anwendungsbereich des IFRS 5 sich auch auf auszuschüttende Vermögenswerte erstrecken soll. Das IFRIC wird dem Board eine entsprechende Änderung des IFRS 5 empfehlen.
- IFRS 5 ab dem Verpflichtungszeitpunkt anzuwenden sein soll, zu dem der Vermögenswert im gegenwärtigen Zustand sofort ausschüttbar und eine Ausschüttung höchstwahrscheinlich ist. Zur Beurteilung, ob eine Ausschüttung höchstwahrscheinlich ist, sollen die gleichen Voraussetzungen wie bei einer Klassifizierung als zur Veräußerung gehalten erfüllt sein. Die Wahrscheinlichkeit, dass die Anteilseigner der Ausschüttung zustimmen, soll bei dieser Beurteilung berücksichtigt werden.

Aktienbasierte Vergütungs- transaktionen

Entwurf zu Änderungen des IFRS 2 und IFRIC 11

Nach Auswertung der eingegangenen Stellungnahmen zu dem Entwurf zu vorgeschlagenen Änderungen des IFRS 2 und IFRIC 11: Aktienbasierte Vergütungstransaktionen mit Barausgleich im Konzern, kam das IFRIC zu dem Entschluss, den Anwendungsbereich und die Regelungen zur Klassifizierung und Bewertung, die im Entwurf vorgeschlagen wurden, erneut zu diskutieren.

Der Konsens, der im IFRIC erreicht wurde, geht über die Vorschläge, die im o. g. Entwurf enthalten waren, deutlich hinaus. So beschloss das IFRIC dem Board vorzuschlagen, im Zuge einer Änderung des IFRS 2 in diesem direkt grundlegende Prinzipien zu verankern, anstatt für Einzelfälle jeweils spezielle Richtlinien in Form von Interpretationen des IFRIC zu entwickeln. Dies soll nach den Vorschlägen des IFRIC auf dem Wege einer Anpassung der Definitionen der „aktienbasierten Vergütungstransaktionen“ und der Regelungen zum Anwendungsbereich des IFRS 2 erfolgen.

Hierbei sieht das IFRIC gewisse Prinzipien für die Bilanzierung von aktienbasierten Vergütungstransaktionen im Konzern als sachgerecht an. Diese sollen unabhängig von der Form der Begleichung und auch unabhängig davon, ob die Transaktion zwischen verbundenen Unternehmen innerhalb eines Konzerns stattfindet, oder ob der/die Aktionär(e) die Begleichung vornehmen, gelten:

- Grundprinzip bei der Bilanzierung nach den Vorschlägen des IFRIC ist eine klare Trennung zwischen dem Unternehmen, welches Dienstleistungen und Güter erhält (receiving entity) und dem Unternehmen, welches zur Begleichung der Zahlung verpflichtet ist (settling entity).
- Die „receiving entity“ erfasst Aufwand; die Klassifizierung der Zusage als Transaktion mit Barausgleich oder als Transaktion mit Ausgleich durch Eigenkapitalinstrumente erfolgt in Abhängigkeit vom Vorliegen einer Verpflichtung zur Begleichung durch die „receiving entity“. Liegt eine solche Verpflichtung nicht vor, richtet sich die Klassifizierung und Bewertung der Zusage nach den Regelungen für aktienbasierte Vergütungstransaktionen mit Ausgleich durch Eigenkapitalinstrumente. In diesem Fall führen nur Schätzungsänderungen, die auf nicht marktbasierter Ausübungsbedingungen zurückgehen, zu Anpassungen während des Erdienungszeitraums (vesting period). Damit wird bei der „receiving entity“ ein Einlagevorgang abgebildet.
- Liegt hingegen bei der „receiving entity“ auch die Verpflichtung zur Begleichung der Zusage durch eine Zahlung oder durch Eigenkapitalinstrumente eines verbundenen Unternehmens vor, richtet sich die Klassifizierung und Bewertung der Zusage bei der „receiving entity“ nach den Regelungen für aktienbasierte Transaktionen mit Barausgleich.
- Bei der „settling entity“ hingegen erfolgt - unabhängig von der Klassifizierung und Bewertung im Abschluss der „receiving entity“ - eine Klassifizierung und Bewertung der Zusage gemäß den Grundsätzen des IFRS 2 aus Sicht der „settling entity“.
- Die Klassifikation und Bewertung bei der „receiving entity“ kann daher von derjenigen bei der „settling entity“ abweichen. Anders als etwa noch im Entwurf zu vorgeschlagenen Änderungen des IFRS 2 und IFRIC 11 vorgesehen, richtet sich nach den Vorschlägen des IFRIC im Falle einer Zusage mit Barausgleich durch das Mutterunternehmen die Bewertung bei der „receiving entity“ nicht nach der Bewertung der „settling entity“.
- Die o. g. Prinzipien sind auch in den Fällen anzuwenden, in denen ein Barausgleich durch den oder die Aktionär(e), nicht aber durch das Konzernmutterunternehmen, erfolgt.

Die Bilanzierung etwaiger Rückerstattungsvereinbarungen innerhalb des Konzerns sollte nach Meinung des IFRIC nicht in den Änderungsentwurf aufgenommen werden.

REACH-Richtlinie

Bilanzielle Behandlung der Kosten für die Umsetzung der EU-Richtlinie zur Registrierung, Bewertung, Zulassung und Beschränkung chemischer Stoffe (REACH)

Aufgrund in der Praxis beobachteter unterschiedlicher bilanzieller Behandlungsweisen von im Zusammenhang mit der Umsetzung der sog. REACH-Richtlinie anfallenden Kosten, entschied das IFRIC vorläufig, die Frage der Behandlung dieser Kosten auf seine Agenda aufzunehmen. Dabei soll der Mitarbeiterstab die Fragestellung auf Basis allgemeiner Prinzipien und nicht auf Basis spezifischer Gesetzgebungen beurteilen. Hintergrund der Entscheidung war die Feststellung, dass auch außerhalb der EU Vorschriften zu ähnlichen Umweltsachverhalten existieren bzw. entwickelt werden.

Sonstige Themen

Weitere diskutierte Themen

Weitere Themen der Juli-Sitzung des IFRIC waren:

- Bestimmung des Effektivzinssatzes eines Finanzinstruments

- Zeitlicher Verlauf der Nutzenziehung – IAS 17
- Berücksichtigung von Transaktionskosten bei Eigenkapitaltransaktionen
- IFRIC D24 – Kundenbeiträge;
- Vorläufige Agenda-Entscheidung zu IAS 18, Erträge – Bilanzierung von Bestandspflegeprovisionen (trailing commissions) .

IFRIC-Update Juli 2008

IASCF Überprüfung der Satzung

Treuhänder der IASCF veröffentlichen Diskussionspapier zur Überprüfung der Satzung

Wie im April angekündigt haben die Treuhänder der IASC-Stiftung (IASCF) mit einer grundlegenden Überprüfung und Überarbeitung der Satzung begonnen. Ziele der Reform sind vor allem die Stärkung der öffentlichen Rechenschaftspflicht und die Verbesserung der Struktur des IASB. Um der interessierten Öffentlichkeit ausreichend Möglichkeit zur Stellungnahme zu bieten, wurde ein Diskussionspapier veröffentlicht, welches Vorschläge zur Etablierung eines Aufsichtsgremiums (Monitoring Group) und die Aufstockung der Board-Mitglieder enthält.

Die Kommentierungsfrist endet am 20. September 2008.

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

2. Europäische Union

EU/EFRAG Endorsement-Status

Aktueller Stand des Endorsement-Prozesses

Die European Financial Reporting Advisory Group (EFRAG) hat ihren Bericht zum Stand des Übernahmeprozesses der IFRS gemäß der EU-Rechnungslegungsverordnung („Endorsement“) aktualisiert (Stand: 01. August 2008). Der aktualisierte Bericht steht auf der Website der EFRAG als Download zur Verfügung.

Für die folgenden Verlautbarungen ist zum aktuellen Zeitpunkt noch kein Endorsement erfolgt:

- IAS 23, Fremdkapitalkosten (überarbeitet März 2007)
- IAS 1, Darstellung des Abschlusses (überarbeitet September 2007)
- IFRS 3, Unternehmenszusammenschlüsse (überarbeitet Jänner 2008)
- IAS 27, Konzern- und separate Einzelabschlüsse nach IFRS (überarbeitet Jänner 2008)
- Änderung des IFRS 2, Aktienbasierte Vergütung: Ausübungsbedingungen und Annullierungen (Jänner 2008)
- Änderung des IAS 32 und IAS 1, Finanzinstrumente mit Rückgaberecht und Verpflichtungen im Rahmen der Liquidation (Februar 2008)
- Improvements to IFRSs (Mai 2008)
- Änderungen des IFRS 1 und IAS 27, Anschaffungskosten einer Beteiligung an einem Tochterunternehmen, gemeinschaftlich geführten Unternehmen oder assoziierten Unternehmen (Mai 2008)
- Änderungen des IAS 39, Finanzinstrumente: Ansatz und Bewertung – Zulässige Grundgeschäfte im Rahmen von Sicherungsbeziehungen (Juli 2008)
- IFRIC 12, Dienstleistungskonzessionsvereinbarungen
- IFRIC 13, Programme zur Kundenbindung
- IFRIC 14, IAS 19 – Die Obergrenze von Vermögenswerten bei leistungsorientierten Plänen, Mindestfinanzierungsanforderungen und ihre Wechselwirkung
- IFRIC 15, Immobilienfertigungsaufträge

- IFRIC 16, Zur Absicherung einer Nettoinvestition in einen ausländischen Geschäftsbetrieb

EFrag-Bericht zum Stand des Endorsement-Prozesses

CESR Finanzinstrumente bei illiquiden Märkten

Entwurf einer Verlautbarung zu Fragen der Bewertung von Finanzinstrumenten zum beizulegenden Zeitwert sowie damit zusammenhängenden Anhangangaben bei Vorliegen illiquider Märkte

Der Ausschuss der europäischen Wertpapieraufsichtsbehörden (CESR) hat vor dem Hintergrund der Krise an den internationalen Finanzmärkten am 10. Juli dieses Jahres den Entwurf einer Verlautbarung zu Fragen der Bewertung von Finanzinstrumenten zum beizulegenden Zeitwert sowie damit zusammenhängenden Anhangangaben bei Vorliegen illiquider Märkte (Fair value measurement and related disclosures of financial instruments in illiquid markets) veröffentlicht. Ziel der Verlautbarung ist es, Rechnungslegende und Prüfer bei der Anwendung bestehender IFRS zu unterstützen und sicherzustellen, dass alle Informationspflichten im Zusammenhang mit der europäischen Transparenz-Richtlinie und der Marktmissbrauchs-Richtlinie eingehalten werden.

Jeweils im Kontext der aktuellen Marktsituation werden insbesondere

- die Unterscheidung von aktiven und nicht aktiven Märkten,
 - die Anwendung von Bewertungsmethoden zur Bestimmung des beizulegenden Zeitwerts von Finanzinstrumenten sowie
 - erforderliche Anhangangaben im Zusammenhang mit der Bewertung von Finanzinstrumenten zum beizulegenden Zeitwert
- diskutiert.

Stellungnahmen zum Entwurf können bis zum 12. September 2008 eingereicht werden. Die Veröffentlichung der endgültigen Verlautbarung ist für Oktober 2008 geplant.

Entwurf der Verlautbarung und Pressemitteilung

3. AFRAC

Stand: 3. Juni 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			
	Q2 2008	Q3 2008	Q4 2008	Q1 2009
laufende Facharbeiten:				
Abfertigungs- und Jubiläumsgeldrückstellungen - Verteilung des Dienstzeitaufwands gem IFRS		E-St	St	
Bilanzzeit der gesetzlichen Vertreter – Formulierungen, Zweifels- und Haftungsfragen iZm §§ 82 und 87 BörseG	E-St St			
Corporate Governance-Bericht gem URÄG 2008		E-St St		
IASB Discussion Paper "Financial Instruments with Characteristics of Equity"		K		
IASB Discussion Paper "Reducing Complexity in Reporting Financial Instruments"		K		
IASB Discussion Paper "Preliminary Views on Amendments to IAS 19 Employee Benefits"		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	St			
UGB-Bilanzierung von Umweltschutzrückstellungen	E-St	St		

Research Topics:
Anhangangaben zu außerbilanziellen Geschäften gem URÄG 2008
Anhangangaben zu Geschäften mit nahestehenden Personen/Unternehmen gem URÄG 2008
Corporate Governance-Bericht gem URÄG 2008¹⁾
Darstellung des Verhältnisses zwischen § 273 Abs 2 UGB und § 63 Abs 3 BWG²⁾
Gruppenbesteuerung und Siebentelabschreibung - Abbildung gem IFRS
UGB-Bilanzierung von selbsterstellten, immateriellen Vermögenswerten des Anlagevermögens³⁾

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

¹⁾ Diese Research Topic wurde zum laufenden Projekt (siehe oben).

²⁾ Diese Research Topic wurde mit Erarbeitung eines FMA-Rundschreibens abgeschlossen (siehe FMA-Homepage).

³⁾ Dieses Thema wird im Rahmen des laufenden Projekts "Modernisierung und Vereinheitlichung der Rechnungslegung" behandelt werden.

Aktuelle Ergebnisse aus der Facharbeit des AFRAC:

Entwürfe von Stellungnahmen:

Juli 2008 [Corporate Governance Bericht gemäß URÄG 2008](#)

Juli 2008 [Unternehmensrechtliche Bilanzierung von
Umweltschutzrückstellungen](#)

Entwurf eines Kommentars:

Juni 2008 [Discussion Paper Reducing Complexity in Reporting
Financial Instruments \(March 2008\)](#)

4. IASB Projektplan

Laufende Projekte	Letztes Dokument	2008	2008	2009	2009
		3. Quartal	4. Quartal	1. Halbjahr	2. Halbjahr
Neue Standards und größere Projekte					
Transaktionen unter gemeinsamer Beherrschung (Common control transactions)	–	Projektverlauf ist noch zu bestimmen.			
Konsolidierung	–	–	ED	–	IFRS
Emissionshandelssysteme (Emissions trading schemes)	–	–	–	–	ED
Anleitungen zur Bewertung mit dem beizulegenden Zeitwert	DP	–	–	ED	–
Darstellung des Abschlusses	–	DP	–	–	–
Zuwendungen der öffentlichen Hand (Änderungen des IAS 20)	–	Das Projekt wurde vom Board bis auf weiteres aufgeschoben.			
IFRS for Private Entities (zuvor KMU-IFRS)	ED	–	–	IFRS	–
Ertragsteuern	–	–	ED	–	–
Versicherungsverträge	DP	–	–	–	ED
Leasing	–	–	DP	–	–
Schulden (Änderungen des IAS 37)	ED	–	–	–	–
Lagebericht (Management commentary)	DP	–	ED	–	CG
Leistungen nach Beendigung des Arbeitsverhältnisses (inkl. Pensionen)	DP	–	–	–	ED
Ertragsrealisierung	–	–	DP	–	ED

Laufende Projekte	Letztes Dokument	2008	2008	2009	2009
		3. Quartal	4. Quartal	1. Halbjahr	2. Halbjahr
Änderungen von Standards					
Jährlicher Improvements-Prozess	ED	–	–	IFRS	–
Ergebnis je Aktie: Treasury Stock-Methode (IAS 33)	ED	–	–	–	IFRS
Erstmalige Anwendung der IFRS (IFRS 1): weitere Befreiungen	–	ED	–	–	IFRS
Joint Ventures	ED	–	–	IFRS	–
Zur Veräußerung gehaltene langfristige Vermögenswerte und aufgegebene Geschäftsbereiche (IFRS 5)	–	ED	–	IFRS	–
Angaben über Beziehungen zu nahe stehenden Unternehmen und Personen (IAS 24)	ED	–	IFRS	–	–
Aktienbasierte Vergütung: Aktienbasierte Vergütungstransaktionen mit Barausgleich im Konzern (IFRS 2 und IFRIC 11)	ED	–	–	IFRS	–
Rahmenkonzept (Conceptual framework):					
Phase A (Ziele und qualitative Anforderungen)	ED	–	–	Endgültiges Kapitel	–
Phase B (Abschlussposten und Ansatz)	–	–	–	–	DP
Phase C (Bewertung)	–	–	–	DP	–
Phase D (Berichterstattendes Unternehmen)	DP	–	–	–	ED
Phase E (Darstellung und Angaben)	–	–	–	–	–
Phase F (Zweck und Status des Rahmenkonzeptes)	–	–	–	–	–
Phase G (Anwendbarkeit auf nicht-gewinnorientierte Unternehmen)	–	–	–	–	–
Phase H (Übrige Punkte)	–	–	–	–	–

IFRS International Financial Reporting Standard (IFRS)

ED Entwurf (Exposure Draft) eines International Financial Reporting Standards

DP Diskussionspapier

CG Vollständige Anleitung zur Erstellung des Management commentary (Completed Guidance)

5. PwC Academy Seminare

29.10.2008	IFRS Update und Spezialfragen	A. Milla/ R. Vogel	1 Tag	PwC Wien
10.11.2008	Latente Steuern	H. Stangl	1 Tag	PwC Wien
19.11.2008	IFRS Update und Spezialfragen	R.Vogel	1 Tag	PwC Graz
04.12.2008	Sonderfragen und Spezialthemen zu IFRS 3	A. Milla/ H. Stangl	1 Tag	PwC Wien
09.-10.03.2009	FI IAS 32/39 und IFRS 7	R. Vogel	2 Tage	PwC Wien
12.-13.03.2009	IFRS Grundkurs	R. Vogel	2 Tage	PwC Graz
26.-27.3.2009	IFRS Grundkurs	R. Vogel	2 Tage	PwC Innsbruc

Kontakt PwC Academy:

Mag. (FH) Sabine Rill

Tel.: +43 1 501 88-5163

E-Mail: pwc.academy@at.pwc.com

6. PwC Publikationen

IFRS for Acquisitions (M&A) – pocket guide

Die im Januar dieses Jahres herausgegebenen überarbeiteten Versionen des IFRS 3, Unternehmenszusammenschlüsse und des IAS 27, Konzern- und separate Einzelabschlüsse, haben einen wesentlichen und möglicherweise überraschenden Effekt auf die bilanzielle Abbildung von Unternehmenserwerben und -veräußerungen. Die überarbeiteten Standards sind verpflichtend in Geschäftsjahren, die am oder nach dem 1. Jänner 2010 beginnen, anzuwenden, können jedoch bereits heute Kaufstrategien beeinflussen. Der vorliegende Pocket Guide soll als praktische Hilfe für Entscheidungsträger und Bilanzersteller dienen, indem er potenzielle Auswirkungen der neuen Vorschriften auf Erwerbs- und Veräußerungsstrategien, Kauf- oder Übernahmepflichten (due diligence work) und Vertragsklauseln, die Hinzuziehung von Bewertungsspezialisten sowie die Darstellung der Ertragskraft und Fragen der Finanzkommunikation beleuchtet.

[Download](#)

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 der Publikation \(CCH Wolters Kluwer\)](#)

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.