

Sonderausgabe zu „Improvements to IFRSs“, Juli 2009

Vorwort

Veröffentlichung der zweiten „Improvements to IFRSs“

Der IASB hat am 16. April 2009 den zweiten jährlich erscheinenden Sammelstandard zur Vornahme kleinerer Änderungen an den IFRS, die sog. „Improvements to IFRSs“ veröffentlicht. Die Änderungen an zehn IFRS und zwei Interpretationen sowie den dazugehörigen Grundlagen für Schlussfolgerungen 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 rückwirkend für Geschäftsjahre, die am oder nach dem 1. Jänner 2010 beginnen, verpflichtend anzuwenden. Eine frühere freiwillige Anwendung ist zulässig. Abweichende Anwendungszeitpunkte bzw. eine prospektive Anwendung neuer Vorschriften werden in diesem Newsletter in den Abschnitten zu den entsprechenden Standards aufgeführt.

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

Änderungen

IFRS 2

Anwendungsbereich des IFRS 2 und des überarbeiteten IFRS 3

Gem. IFRS 2, *Anteilsbasierte Vergütung*, befinden sich Unternehmenszusammenschlüsse, auf die IFRS 3, *Unternehmenszusammenschlüsse*, anwendbar ist, nicht im Anwendungsbereich von IFRS 2. Durch IFRS 3 (geändert 2008) ergab sich eine Änderung der Definition eines Unternehmenszusammenschlusses, infolgedessen die Frage auftrat, ob sich die Bildung von Joint Ventures oder Transaktionen unter gemeinsamer Beherrschung (common control transactions) nunmehr im Anwendungsbereich von IFRS 2 befinden.

Der Board hat mit der Änderung des IFRS 3 nicht beabsichtigt, die Bildung von Joint Ventures oder Transaktionen unter gemeinsamer Beherrschung in den Anwendungsbereich von IFRS 2 zu bringen. Daher hat der Board den Standard dahingehend klargestellt, dass neben Unternehmenszusammenschlüssen, die sich im Anwendungsbereich von IFRS 3 befinden, auch die Bildung von Joint Ventures oder Transaktionen unter gemeinsamer Beherrschung vom Anwendungsbereich des IFRS 2 ausgenommen sind.

Die Änderung ist grundsätzlich erstmals auf Geschäftsjahre, die am oder nach dem 1. Juli 2009 beginnen, anzuwenden. Abweichend hiervon muss ein Unternehmen, welches IFRS 3 (geändert 2008) bereits für eine frühere Periode anwendet, auch diese Änderung bereits für die entsprechende Periode anwenden. Eine frühere freiwillige Anwendung ist zulässig.

IFRS 5

Erforderliche Angaben zu als zur Veräußerung gehaltenen langfristigen Vermögenswerten (oder Veräußerungsgruppen) und aufgegebenen Geschäftsbereichen

Der IASB beschäftigte sich mit der Frage, ob für als zur Veräußerung gehaltene langfristige Vermögenswerte (oder Veräußerungsgruppen) sowie aufgegebene Geschäftsbereiche neben den von IFRS 5, *Zur Veräußerung gehaltene langfristige Vermögenswerte und aufgegebene Geschäftsbereiche*, geforderten Angaben auch Angaben aus anderen IFRS nötig sind, wenn deren Anwendungsbereich nicht bereits derartige Vermögenswerte ausdrücklich ausschließt.

Mit der Ergänzung des IFRS 5 durch Aufnahme eines neuen Paragraphen 5B wird nunmehr klargestellt, dass eine Erläuterungspflicht über den von IFRS 5 hinaus geforderten Umfang nur dann zum Tragen kommt, wenn

~ ein Standard selbst für als zur Veräußerung gehaltene langfristige Vermögenswerte (oder Veräußerungsgruppen) sowie aufgegebene Geschäftsbereiche eigenständige Erläuterungspflichten vorsieht oder

~ für Vermögenswerte und Schulden einer Abgangsgruppe, deren Bewertung sich nach anderen Standards richtet (z.B. finanzielle Vermögenswerte im Anwendungsbereich des IAS 39) und die anderen Standards zur Bewertung dieser Vermögenswerte und Schulden entsprechende Erläuterungen verlangen, nicht anderweitig im Anhang gegeben werden.

Darüber hinaus wird ausdrücklich darauf hingewiesen, dass sich gleichfalls aus den allgemeinen Vorschriften des IAS 1.15 und 1.125 eine Notwendigkeit für ergänzende bzw. weitergehende Erläuterungen ergeben kann.

Ungeachtet der Möglichkeit einer freiwilligen vorzeitigen Anwendung ist die Änderung des IFRS 5 prospektiv erstmals auf alle Geschäftsjahre anzuwenden, die am oder nach dem 1. Jänner 2010 beginnen.

IFRS 8

Angaben von Informationen zum Segmentvermögen

Der IASB änderte IFRS 8, *Geschäftssegmente*, Paragraph 23, um klarzustellen, dass im Rahmen der Segmentberichterstattung die Betragsangabe zu (Segment-) Vermögenswerten und Schulden nur dann zu erfolgen hat, wenn diese Angabe Gegenstand der regelmäßigen Berichterstattung an den Hauptentscheidungsträger (chief operating decision maker) des Unternehmens ist. Es handelt sich demgemäß nicht um eine Mindestangabe.

Die Änderung war notwendig, da der bisherige Paragraph 23 i. V. m. Paragraph 35 der Grundlagen für Schlussfolgerungen (Basis for Conclusions) zu IFRS 8 die Angaben zu Segmentvermögenswerten in jedem Fall forderte, d.h. auch dann, wenn solche Informationen dem Hauptentscheidungsträger des Unternehmens nicht zur Verfügung gestellt werden. Als Begründung wurde hierbei eine beabsichtigte Konvergenz mit FAS 131, *Angaben über die Segmente eines Unternehmens und damit in Zusammenhang stehende Informationen*, angeführt. Da das IASB darüber informiert wurde, dass diese Interpretation im

Widerspruch zur herrschenden US-amerikanischen Auslegungspraxis steht und somit eine unbeabsichtigte Abweichung zwischen den IFRS und den US GAAP bestand, wurde die o. g. Änderung nunmehr in den Standard aufgenommen.

IAS 1

Einstufung der Schuldkomponente von Wandelschuldverschreibungen als kurz- oder langfristig

Gemäß IAS 1, *Darstellung des Abschlusses*, Paragraph 69 hat ein Unternehmen eine Verbindlichkeit als kurzfristig einzustufen, wenn es kein uneingeschränktes Recht hat, die Erfüllung der Verpflichtung um mindestens zwölf Monate nach dem Abschlussstichtag zu verschieben. In diesem Zusammenhang kam die Frage der Einstufung der Schuldkomponente einer Wandelanleihe (convertible instrument) auf, da gemäß Rahmenkonzept die Umwandlung der Verpflichtung in Eigenkapital eine Form der Erfüllung darstellt. Besteht die Möglichkeit des Inhabers einer Wandelschuldverschreibung, diese jederzeit in Eigenkapital umzuwandeln, würde sich somit die Notwendigkeit ergeben, die Schuldkomponente immer als kurzfristig auszuweisen, auch dann, wenn die Tilgung (bei Nichtausübung des Wandlungsrechts) erst nach zwölf Monaten nach dem Bilanzstichtag zu erfolgen hat. Um dies zu verhindern, wurde nunmehr in IAS 1.69 der Hinweis aufgenommen, dass etwaig bestehende Optionen einer Gegenpartei, einen Ausgleich von Verbindlichkeiten durch die Ausgabe von Eigenkapitalinstrumenten zu verlangen, keinen Einfluss auf die Einstufung dieser Verbindlichkeiten als kurz- oder langfristig haben.

IAS 7

Angabe von Cashflows aus Investitionstätigkeiten

Gemäß IAS 7, *Kapitalflussrechnungen*, Paragraph 16 wird die gesonderte Angabe von Cashflows aus der Investitionstätigkeit als bedeutend angesehen, da diese Cashflows das Ausmaß angeben, in dem Aufwendungen für Ressourcen getätigt wurden, die künftige Erträge und Cashflows erwirtschaften sollen. Der IASB nahm in diesem Zusammenhang eine Klarstellung in IAS 7.16 auf, wonach nur solche Ausgaben, die zu einem in der Bilanz erfassten Vermögenswert führen, im Rahmen der Kapitalflussrechnung als Cashflows aus der Investitionstätigkeit ausgewiesen werden können.

Die Änderung war notwendig, da dies bislang zwar bereits vom IASB so beabsichtigt war, jedoch nicht explizit im Standard ausgesprochen wurde. In der Praxis kam es daher dazu, dass auch Ausgaben, die mit dem Ziel der Generierung künftiger Cashflows getätigt wurden ohne zu bilanzierungsfähigen Vermögenswerten zu führen, von einigen Unternehmen im Rahmen der Kapitalflussrechnung als Cashflows der Investitionstätigkeit ausgewiesen wurden, während andere Unternehmen diese als Cashflows aus der betrieblichen Tätigkeit auswiesen. Hierunter fielen vor allem Ausgaben für Exploration und Evaluierung, die gemäß IFRS 6, *Exploration und Evaluierung von Bodenschätzen*, in Abhängigkeit von der bisherigen Bilanzierungsmethode eines Unternehmens, entweder als Vermögenswert oder direkt aufwandswirksam erfasst wurden. Die gleiche Problematik bestand auch bei Ausgaben für Werbung, Aus- und Weiterbildung sowie Forschungs- und Entwicklungsaktivitäten.

Der IASB nahm nunmehr o. g. Klarstellung in IAS 7 auf. Darüber hinaus wurde auch eine Änderung in den Grundlagen für Schlussfolgerungen (Basis for Conclusions) zu IFRS 6 aufgenommen, die besagt, dass sich die Ausnahme-

regelung des IFRS 6 nur auf den Ansatz und die Bewertung von Vermögenswerten aus Exploration und Evaluierung, nicht jedoch auf die Klassifikation der für diese angefallenen Ausgaben im Rahmen der Kapitalflussrechnung bezieht.

IAS 17

Klassifizierung von Leasingverhältnissen

Obwohl die Bilanzierung von Leasingverhältnissen mittelfristig grundlegend neu geregelt wird, hat sich der Board dazu entschlossen, die existierenden Vorschriften zur Leasingbilanzierung des IAS 17, *Leasingverhältnisse*, zuvor nochmals zu ändern. Die vorgeschlagene Änderung wird vom Board seit längerer Zeit erwogen und betrifft die Streichung der Paragraphen 14 sowie 15 des IAS 17.

Diese Paragraphen enthalten weitergehende Ausführungen zur Klassifizierung von Leasingverhältnissen über Immobilien. Neben der allgemeinen Feststellung, dass eine Klassifizierung getrennt nach Gebäude und Grundstück vorzunehmen ist, wird explizit darauf hingewiesen, dass Leasingverhältnisse über Grundstücke typischerweise aufgrund ihrer unbegrenzten Nutzungsdauer Operating-Leasingverhältnisse darstellen, es sei denn, das Leasingverhältnis lässt erwarten, dass das rechtliche Eigentum des Grundstücks am Ende der Laufzeit des Leasingverhältnisses auf den Leasingnehmer übergehen wird. In Ländern, in denen Grundstücke aufgrund besonderer Eigentumsrechte vielfach nicht veräußert werden können, sondern eine Nutzung durch Dritte nur über erbpachtähnliche Rechtsverhältnisse möglich ist, existieren vielfach Leasingverhältnisse über einen Zeitraum von nicht weniger als 999 Jahren. Die praktische Anwendung der Paragraphen 14 und 15 hat in diesen Ländern dazu geführt, solche Leasingverhältnisse regelmäßig als Operating-Leasingverhältnisse zu klassifizieren, obwohl aus wirtschaftlicher Betrachtung die Länge des Leasingverhältnisses den Leasingnehmer bezüglich der Chancen und Risiken aus dem Grundstück dem Leasinggeber nahezu gleichstellt.

Ein neu eingefügter Paragraph 15A soll nun sicherstellen, dass für die Klassifizierung von Leasingverhältnissen über Grundstücke nichts anderes gelten soll, als für die Klassifizierung von Leasingverhältnissen über Gebäude. Zwar findet die Besonderheit, dass Grundstücke typischerweise eine unbegrenzte Nutzungsdauer aufweisen, nach wie vor Erwähnung, die neue Formulierung im Standard soll jedoch bewirken, dass alle Kriterien, die für eine Klassifizierung eines Leasingverhältnisses und damit die Zuordnung des wirtschaftlichen Eigentums am Leasingobjekt relevant sind, gleichermaßen zu würdigen sind und der Eigentumsübergang hierbei nur einen, wenn auch bedeutenden, Aspekt darstellt.

IAS 18

Leitlinien zur Identifizierung von Vermittlungsgeschäften (agency relationships)

Gemäß IAS 18, *Umsatzerlöse*, Paragraph 8 sind im Rahmen von Vermittlungsgeschäften die Beträge, die für den Auftraggeber erhoben werden und die nicht zu einer Erhöhung des Eigenkapitals des vermittelnden Unternehmens führen, keine Umsatzerlöse. Umsatzerlös ist in diesem Fall die vom Auftraggeber erhaltene Provision.

Auf Vorschlag des IFRIC wurden nunmehr allgemeine Leitlinien zur Bestimmung von Auftraggeber (principal) und Stellvertreter (agent) bei

Transaktionen in den Anhang des IAS 18 aufgenommen. Hiernach sind zur Bestimmung, ob ein Unternehmen als Auftraggeber oder Stellvertreter handelt, sämtliche relevanten Tatsachen und Umstände zu beurteilen und abzuwägen.

Ein Unternehmen handelt als Auftraggeber, wenn es den wesentlichen Risiken und Chancen im Zusammenhang mit dem Verkauf von Waren oder der Erbringung von Dienstleistungen ausgesetzt ist. Indizien, die darauf hinweisen, dass das Unternehmen als Auftraggeber anzusehen ist, beinhalten:

- ~ das Unternehmen hat die primäre Verantwortung (primary responsibility) zur Lieferung der Waren oder Dienstleistungen oder zur Durchführung des Auftrages, z.B. indem es für die Eignung (acceptability) der vom Kunden gekauften Produkte oder Dienstleistungen verantwortlich ist,
- ~ das Unternehmen trägt die Gefahr eines Untergangs der Ware (inventory risk) vor oder nach der Bestellung durch den Kunden, während der Lieferung oder bei Warenrücksendungen,
- ~ das Unternehmen hat einen Handlungsspielraum bei der Preissetzung; dieser kann sowohl direkt als auch indirekt, z.B. durch die Bereitstellung zusätzlicher Güter oder Dienstleistungen, sein und
- ~ das Unternehmen trägt das Ausfallrisiko durch den Kunden (customer's credit risk).

Im Gegensatz dazu agiert ein Unternehmen nur als Stellvertreter, wenn es nicht den wesentlichen Risiken und Chancen des Verkaufs bzw. des Erbringens einer Dienstleistung unterliegt. Ein Indiz hierfür ist dann gegeben, wenn der vom Unternehmen zu erhaltende Betrag vorbestimmt ist (fixer Betrag pro Transaktion oder prozentualer Anteil an dem Endkunden in Rechnung gestellten Rechnungsbetrag).

Explizite Regelungen zum Zeitpunkt der erstmaligen Anwendung wurden nicht festgelegt.

IAS 36

Für die Wertminderung des Geschäfts- oder Firmenwerts maßgebende Einheit

Im Zuge der Veröffentlichung des IFRS 8, *Geschäftssegmente*, wurde Paragraph 80 des IAS 36, *Wertminderung von Vermögenswerten*, geändert. Dieser Paragraph fordert die Zuordnung eines durch Unternehmenserwerb entstandenen Geschäfts- oder Firmenwerts auf eine zahlungsmittelgenerierende Einheit (cash-generating unit) oder eine Gruppe zahlungsmittelgenerierender Einheiten, die aus den Synergien des Zusammenschlusses Nutzen ziehen sollen. Hierzu wurde festgelegt, dass jede Einheit oder Gruppe von Einheiten, zu der ein Geschäfts- oder Firmenwert zugeordnet worden ist,

- ~ die niedrigste Ebene innerhalb des Unternehmens darzustellen hat, zu der der Geschäfts- oder Firmenwert für interne Managementzwecke überwacht wird und
- ~ nicht größer sein darf als ein Geschäftssegment, wie es gemäß IFRS 8 festgelegt ist.

In diesem Zusammenhang ergab sich die Frage, ob "gemäß IFRS 8 festgelegt" so zu verstehen ist, dass eine gem. IFRS 8.12 ggf. zulässige Zusammenfassung einzelner Geschäftssegmente zu einem berichtspflichtigen Segment

einbezogen werden darf oder nicht. Zur Klarstellung wird vom IASB nunmehr in IAS 36.80 festgeschrieben, dass auf die niedrigste Ebene eines Geschäftssegments i. S. der Definition gemäß IFRS 8.5 abzustellen ist. Eine nach IFRS 8.12 ggf. zulässige Zusammenfassung einzelner Geschäftssegmente zu einem berichtspflichtigen Segment wäre somit keine zulässige Ebene, auf der der Geschäfts- oder Firmenwert auf Wertminderung getestet werden dürfte.

Die Änderung ist prospektiv auf Geschäftsjahre, die am oder nach dem

1. Jänner 2010 beginnen, anzuwenden. Eine frühere freiwillige Anwendung ist zulässig.

IAS 38

[Bestimmung des beizulegenden Zeitwerts immaterieller Vermögenswerte, die im Rahmen eines Unternehmenszusammenschlusses erworben wurden](#)

Im Zuge der Entwicklung des überarbeiteten IFRS 3, *Unternehmenszusammenschlüsse*, entschied der IASB, dass für im Rahmen eines Unternehmenszusammenschlusses erworbene immaterielle Vermögenswerte, die separierbar sind oder aus vertraglichen oder anderen gesetzlichen Rechten entstehen, genügend Informationen vorhanden sind, um ihren beizulegenden Zeitwert verlässlich bestimmen zu können. Entsprechende Ausführungen wurden in IAS 38, *Immaterielle Vermögenswerte*, aufgenommen.

Im Nachgang zu dieser Entscheidung wurde festgestellt, dass in diesem Zusammenhang zusätzliche Klarstellungen notwendig sind.

Die Regelung des IAS 38.36 wird daher dahingehend klargestellt, dass ein bei einem Unternehmenszusammenschluss erworbener immaterieller Vermögenswert möglicherweise nur in Verbindung mit einem zugehörigen Vertrag, identifizierbaren Vermögenswert oder einer Verbindlichkeit separierbar ist. In diesem Fall ist der immaterielle Vermögenswert getrennt vom Geschäfts- oder Firmenwert und in Verbindung mit dem zugehörigen Vermögenswert bzw. der zugehörigen Verbindlichkeit anzusetzen.

Darüber hinaus wird in IAS 38.37 klargestellt, dass eine Gruppe von sich ergänzenden immateriellen Vermögenswerten (complementary intangible assets), deren wirtschaftliche Nutzungsdauer ähnlich ist, als ein einzelner Vermögenswert angesetzt werden darf. Als Beispiel hierfür werden die Begriffe „Marke“ und „Markenname“ angeführt, die als allgemeine Marketing-Begriffe üblicherweise in Bezug auf eine Gruppe von sich ergänzenden Vermögenswerten, wie ein Warenzeichen (oder eine Dienstleistungsmarke) und den damit verbundenen Firmennamen, Geheimverfahren, Rezepten und technologischen Gutachten benutzt werden.

Die Änderungen sind prospektiv auf Geschäftsjahre, die am oder nach dem 1. Juli 2009 beginnen, anzuwenden. Geschäfts- oder Firmenwerte sowie immaterielle Vermögenswerte aus früheren Unternehmenszusammenschlüssen können daher unverändert weitergeführt werden. Sofern ein Unternehmen IFRS 3 (geändert 2008) früher anwendet, sind die Änderungen gleichzeitig anzuwenden.

[Weitere Änderungen, die sich in Folge der Überarbeitung des IFRS 3 ergeben](#)

Der IASB wurde darauf aufmerksam gemacht, dass eine wortgetreue Anwendung des Paragraph 41 des IAS 38, *Immaterielle Vermögenswerte*, zu einer unsachgemäßen Bestimmung des beizulegenden Zeitwerts immaterieller

Vermögenswerte, für die kein aktiver Markt besteht, führen könnte. Daher werden nunmehr die Paragraphen 40 und 41 des IAS 38 wie folgt geändert, um die Beschreibung der Bewertungstechniken klarzustellen, die in der Regel zur Bestimmung des beizulegenden Zeitwerts solcher immaterieller Vermögenswerte angewendet werden:

Zur Frage der Ermittlung des beizulegenden Zeitwerts immaterieller Vermögenswerte bei Fehlen eines aktiven Marktes wird IAS 38.40f. dergestalt geändert, dass die bislang in IAS 38.41 genannte Methode der Verwendung von Multiplikatoren, die aktuelle Marktvorgänge in Abhängigkeit von Rentabilitätskennzahlen des Vermögenswerts widerspiegeln, nunmehr als Beispiel für die Ermittlung des beizulegenden Zeitwerts eines immateriellen Vermögenswerts durch Einbeziehung aktueller Geschäftsvorfälle, bei denen ähnliche Vermögenswerte betroffen waren, aufgeführt wird.

IAS 38.41 wird darüber hinaus dahingehend geändert, dass zum einen die Voraussetzung, dass die bilanzierenden Unternehmen "regelmäßig" am Kauf oder Verkauf immaterieller Vermögenswerte beteiligt sein müssen, als auch dass diese Vermögenswerte "einzigartig" sein müssen, gestrichen wird. Des Weiteren wird klargestellt, dass die genannten Methoden zur indirekten Ermittlung des beizulegenden Zeitwerts immaterieller Vermögenswerte, die im Rahmen eines Unternehmenszusammenschlusses erworben wurden, nur mögliche Beispiele und keine abschließende Aufzählung von Wertermittlungsverfahren sind. Zusätzlich zur bisher dort genannten Methode der Diskontierung künftiger erwarteter Netto-Cashflows aus dem Vermögenswert werden als mögliche Ermittlungsverfahren Schätzungen der Kosten, die das Unternehmen durch den Besitz des immateriellen Vermögenswerts vermeidet, genannt. Hierzu gehören sowohl die sog. "Relief from Royalty-Methode", die über diskontierte Netto-Cashflows den Betrag ermittelt, den das Unternehmen aufwenden müsste, um den Vermögenswert zu marktüblichen Bedingungen von Dritten zu lizenzieren, als auch die Bestimmung von Wiederherstellungs- bzw. Wiederbeschaffungskosten (sog. cost approach).

Die genannten Änderungen sind prospektiv auf Geschäftsjahre, die am oder nach dem 1. Juli 2009 beginnen, anzuwenden. Eine frühere freiwillige Anwendung ist zulässig.

IAS 39

Behandlung von Vorfälligkeitsentschädigungen als eng mit dem Basisschuldvertrag verbundene eingebettete Derivate

Das Recht des Schuldners zur vorzeitigen Rückzahlung eines Darlehens (prepayment option) stellt unter Umständen ein in den Schuldvertrag eingebettetes Derivat dar, das abzuspalten ist, sofern es nicht eng mit dem Schuldvertrag verbunden ist. Gemäß AG 30(g) des IAS 39, *Finanzinstrumente: Ansatz und Bewertung*, ist von einer engen Verbindung zwischen Rückzahlungsoption und Schuldvertrag auszugehen, wenn der Ausübungspreis der Option zu jedem Ausübungszeitpunkt annähernd den fortgeführten Anschaffungskosten des Darlehens entspricht. Bei Anwendung dieses Kriteriums zieht eine vom Schuldner zu entrichtende Vorfälligkeitsentschädigung in der Regel eine Abspaltungspflicht nach sich.

Im Rahmen der Überarbeitung des IAS 39 wurde IAS 39.AG30(g) ergänzt, so dass nunmehr eine variable Vorfälligkeitsentschädigung in Höhe der Differenz zwischen dem ursprünglichen Effektivzins und dem bei Wiederanlage des getilgten Betrags erzielbaren Effektivzins, die den Gläubiger für den erlittenen

Zinsverlust entschädigt, einer engen Verbindung zwischen Rückzahlungsoption und Schuldvertrag nicht entgegen steht. Bereits unter den aktuellen Regelungen des IAS 39 stellt das Recht auf eine vorzeitige Rückzahlung des Darlehens zum Marktwert kein Derivat dar und ist daher nicht abzuspalten.

Ausnahme von Derivaten aus dem Anwendungsbereich des IAS 39 gemäß IAS 39.2(g)

Im Rahmen eines Unternehmenszusammenschlusses abgeschlossene Verträge zwischen einem Erwerber und einem Verkäufer, das erworbene Unternehmen zu einem zukünftigen Zeitpunkt zu erwerben oder zu veräußern, sind als Derivate im Sinne des Paragraf 9 des IAS 39, *Finanzinstrumente: Ansatz und Bewertung*, zu betrachten und fallen grundsätzlich in den Anwendungsbereich des IAS 39. Bei Erfüllung bestimmter, in IAS 39.2(g) genannter Voraussetzungen sind die Verträge explizit aus dem Anwendungsbereich des IAS 39 ausgenommen.

Die Voraussetzungen für einen Anwendungsausschluss gemäß IAS 39.2(g) wurden durch die Änderungen des IAS 39 präzisiert und hierdurch im Ergebnis deutlich verschärft. Während IAS 39.2(g) bislang allgemein von Verträgen (contracts) gesprochen hat, ist nunmehr das Vorliegen eines Terminvertrags (forward contract) für einen Anwendungsausschluss zwingend. Darüber hinaus verlangt der geänderte IAS 39, dass die Laufzeit des Terminkontrakts nicht über den Zeitraum hinausgehen darf, der vernünftigerweise notwendig ist, um die für den Unternehmenszusammenschluss notwendigen Zustimmungen (any required approvals) einzuholen und die Transaktion abzuschließen.

Die neugefasste Regelung des IAS 39.2(g) ist für Geschäftsjahre, die an oder nach dem 1. Januar 2010 beginnen, prospektiv auf alle noch nicht ausgelaufenen Verträge anzuwenden. Verträge, die auf Grund der Anwendung des bisherigen IAS 39.2(g) nicht in den Anwendungsbereich des IAS 39 gefallen sind und daher entsprechend den allgemeinen Grundsätzen der Bilanzierung schwebender Geschäfte nicht angesetzt wurden, sind unter Umständen 2010 erstmalig einzubuchen.

Cash Flow Hedge Accounting

Bei der Absicherung einer zukünftigen Transaktion im Rahmen eines Cash Flow Hedge, die zum Zugang eines finanziellen Vermögenswerts bzw. einer finanziellen Schuld führt, entsprechen die abgesicherten Zahlungen nicht zwingend den Zahlungen, die aus dem entstehenden finanziellen Vermögenswert bzw. der entstehenden finanziellen Schuld resultieren. Durch die Anpassung der Paragraphen 97 und 100 des IAS 39, *Finanzinstrumente: Ansatz und Bewertung*, stellt der IASB für diesen Fall klar, dass die im Eigenkapital geparkten Wertänderungen des Sicherungsinstruments unabhängig von den Zahlungen aus dem finanziellen Vermögenswert bzw. der finanziellen Schuld in der Periode umzugliedern sind, in der die abgesicherten Zahlungen die GuV berühren.

Die Anpassungen sind für Geschäftsjahre, die an oder nach dem 1. Jänner 2010 beginnen, prospektiv auf alle noch nicht ausgelaufenen Verträge anzuwenden.

IFRIC 9

Neubeurteilung eingebetteter Derivate

Die Prüfung, ob ein eingebettetes Derivat aus einem Basisvertrag abzuspalten ist, erfolgt gemäß IFRIC 9, *Neubeurteilung eingebetteter Derivate*, im Zeitpunkt des Vertragsabschlusses. Eine Neubeurteilung ist nur vorzunehmen, wenn sich in Folge einer Vertragsänderung die Zahlungen aus dem Vertrag wesentlich verändern (IFRIC 9.7).

Ausgenommen aus dem Anwendungsbereich des IFRIC 9 waren bisher nur Verträge, die ein Unternehmen im Rahmen eines Unternehmenszusammenschlusses (business combination) erworben hat. Da durch die Neufassung des IFRS 3, *Unternehmenszusammenschlüsse*, im Januar 2008 die Definitionen verändert wurden - ein Unternehmenszusammenschluss setzt nun zwingend einen Kontrollerwerb voraus (IFRS 3.Appendix A) - veränderte sich korrespondierend der Anwendungsbereich des IFRIC 9.

Als Reaktion auf die Änderung des IFRS 3 wurde beschlossen, nicht nur Verträge, die im Rahmen eines Unternehmenszusammenschlusses (business combination) im Sinne des IFRS 3 (rev. 2008) erworben wurden (IFRIC 9.5(a)), sondern auch Verträge,

- ~ die im Rahmen von Unternehmenszusammenschlüssen unter Beteiligung von Unternehmen oder Geschäftsbetrieben unter gemeinsamer Beherrschung (IFRIC 9.5(b)) oder
- ~ bei Begründung eines Joint Ventures übergehen (IFRIC 9.5(c)),

explizit aus dem Anwendungsbereich des IFRIC 9 auszunehmen.

Die Änderungen sind für Geschäftsjahre, die an oder nach dem 1. Juli 2009 beginnen, prospektiv anzuwenden. Sofern IFRS 3 (rev. 2008) für eine frühere Periode angewendet wird, gelten auch die Änderungen des IFRIC 9 für diese frühere Periode.

IFRIC 16

Absicherung einer Nettoinvestition in einen ausländischen Geschäftsbetrieb

Der aktuelle IFRIC 16, *Absicherung einer Nettoinvestition in einen ausländischen Geschäftsbetrieb*, schließt Instrumente, die durch den abzusichernden ausländischen Geschäftsbetrieb selbst gehalten werden, aus dem Kreis zulässiger Sicherungsgeschäfte aus. Durch die Änderung des IFRIC 16 wird diese Restriktion aufgehoben.

Die Änderungen sind für Geschäftsjahre, die an oder nach dem 1. Juli 2009 beginnen, anzuwenden. Eine frühere Anwendung ist zulässig.

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.