

IFRS Aktuell*

Neues aus der Internationalen Rechnungslegung

PwC Österreich
Juni 2007

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 Diskussionspapier

Diskussionspapier zu Versicherungsverträgen

Der International Accounting Standards Board (IASB) hat im Rahmen seines Projekts zur Bilanzierung von Versicherungsverträgen ein mit dem Titel: „Preliminary Views on Insurance Contracts“ veröffentlicht.

Bislang richtet sich die Bilanzierung von Versicherungsverträgen nach IFRS 4, der im Wesentlichen die Beibehaltung der bislang angewandten nationalen Bilanzierungs- und Bewertungsvorschriften (z.B. UGB bzw. US-GAAP) für die Bilanzierung von Versicherungsverträgen erlaubt.

Im Mittelpunkt des neuen Diskussionspapiers stehen das anzuwendende Bewertungsmodell, der Zeitpunkt der Gewinnerfassung, die Frage des Ansatzes und des Ausweises von Abschlusskosten und die bilanzielle Behandlung von Versicherungsverträgen, die eine Überschussbeteiligung des Versicherungsnehmers vorsehen. Wie auch bei anderen Rechnungslegungsstandards verfolgt das IASB dabei einen prinzipienbasierten Ansatz, um einerseits der heutigen Vielfalt an Versicherungsprodukten zu entsprechen und andererseits zugleich

sicherzustellen, dass der künftige IFRS-Standard zur Bilanzierung von Versicherungsverträgen nicht fortwährend an aktuelle Marktentwicklungen angepasst werden muss. Die vorgeschlagenen Regelungen sollen für sämtliche Arten von Erst- und Rückversicherungsverträgen gelten.

Im Wesentlichen zielt das IASB auf eine zeitwertorientierte Bilanzierung ab, womit die bisherige, durch nationale Vorschriften geprägte Bilanzierungspraxis signifikant verändert werden würde. Das Diskussionspapier präferiert als Bewertungsmaßstab den „current exit value“ gegenüber einem Bewertungsmodell auf Basis der vom Versicherungsnehmer gezahlten Prämien (customer consideration model). Nach dem „current exit value model“ soll eine Verpflichtung aus einem Versicherungsvertrag mit demjenigen Betrag angesetzt werden, den ein Versicherer leisten müsste, wenn er die aus den Versicherungsverträgen resultierenden Verpflichtungen an einen Dritten übertragen wollte. Hierbei wird nicht vorausgesetzt, dass ein Versicherer eine solche Übertragung tatsächlich vornimmt oder vornehmen kann.

Ferner wird in diesem Diskussionspapier im Zusammenhang mit der Bilanzierung von Versicherungsverträgen, die eine Überschussbeteiligung des Versicherungsnehmers vorsehen (contracts with discretionary participating rights), das Konzept einer

faktischen Verpflichtung (constructive obligation) für Zwecke der Eigenkapital-/ Fremdkapitalklassifikation diskutiert.

Über die unmittelbare Bedeutung für die Versicherungsbranche hinaus möchten wir darauf hinweisen, dass diese beiden in dem Diskussionspapier vorgestellten Fragestellungen künftig auch Auswirkungen auf die gemeinsamen Projekte des IASB und des FASB zur Umsatzrealisierung (vgl. die dortige Diskussion hinsichtlich eines „fair value model“ bzw. eines „customer consideration model“) bzw. zur Eigenkapital-/Fremdkapitalabgrenzung haben können.

Ein endgültiger Standard für Versicherungsverträge soll frühestens im Jahr 2010 vorliegen, so dass mit einer verpflichtenden Anwendung dieses Standards nicht vor 2011 zu rechnen ist.

Diskussionspapier

April-Meeting

Unternehmenszusammenschlüsse II – Bewertung im Rahmen von Unternehmenszusammenschlüssen

Im Rahmen ihres Joint Meeting im Oktober 2006 diskutierten der IASB und der FASB die Bewertung mit dem beizulegenden Zeitwert im Rahmen von Unternehmenszusammenschlüssen. Mit der Veröffentlichung von SFAS 157, Bilanzierung mit dem beizulegenden Zeitwert, und mit dem noch nicht abgeschlossenen Projekt des IASB zur Bewertung mit dem beizulegenden Zeitwert liegen derzeit unterschiedliche Definitionen des beizulegenden Zeitwerts vor.

Deshalb wurde eine Arbeitsgruppe des Mitarbeiterstabs beauftragt, die Auswirkungen der unterschiedlich formulierten Definitionen auf die Bewertung von im Rahmen von Unternehmenszusammenschlüssen erworbenen Vermögenswerten und Schulden zu untersuchen. Die Arbeitsgruppe kam zu dem Ergebnis, dass weitestgehend die gleichen Bewertungsmodelle, Inputparameter und Bewertungsmethoden nach IFRS und nach US GAAP zur Anwendung kommen würden, aber dass dennoch in einigen Bereichen Unterschiede zwischen den beizulegenden Zeitwerten bestimmt nach IFRS und nach US GAAP auftreten könnten.

Vor diesem Hintergrund bestätigte der IASB, dass der beizulegende Zeitwert im Rahmen von Unternehmenszusammenschlüssen als Bewertungsmaßstab beibehalten werden soll. Die in dem derzeit geltenden IFRS 3 enthaltene Definition des beizulegenden Zeitwerts als Betrag, zu dem zwischen sachverständigen, vertragswilligen und voneinander unabhängigen Geschäftspartnern unter marktüblichen Bedingungen ein Vermögenswert getauscht oder eine Schuld beglichen werden könnte, soll in den überarbeiteten IFRS 3 übernommen werden.

Unternehmenszusammenschlüsse II – Zeitpunkt des Inkrafttretens

Der IASB entschied vorläufig, dass der überarbeitete Standard zu Unternehmenszusammenschlüssen (IFRS 3) und der überarbeitete IAS 27, Konzern- und separate Einzelabschlüsse, für Geschäftsjahre, die am oder nach dem 1. Jänner 2009 beginnen, anzuwenden sind. Eine frühere Anwendung soll erlaubt werden. Wenn ein Unternehmen die Standards auf frühere Berichtsperioden anwendet, soll diese Tatsache angegeben werden.

Unternehmenszusammenschlüsse II – Ersetzung von aktienbasierten Vergütungszusagen

Der Board diskutierte die bilanzielle Behandlung von aktienbasierten Vergütungszusagen des Erwerbers, die im Austausch für Zusagen, die gegenüber Arbeitnehmern des erworbenen Unternehmens getätigt wurden, gewährt werden (replacement awards).

Der Board entschied vorläufig:

- die Leitlinie im Entwurf zu modifizieren und zu verlangen, dass ein überschüssiger Fair Value (excess fair value) des „replacement award“ des erwerbenden Unternehmens über die Zusage des erworbenen Unternehmens hinaus über den Erdienungszeitraum des „replacement award“ nach dem Unternehmenszusammenschluss (post-combination vesting period) erfasst werden muss (zusammen mit dem Anteil der Zusage, der ohnehin zukünftigen Leistungen zuzurechnen ist).
- die Leitlinie im Entwurf hinsichtlich der Abgrenzung zwischen Kaufpreisbestandteilen und Vergütungsbestandteilen nach dem Unternehmenszusammenschluss klarzustellen.
- eine Schätzung über Verwirkungen (forfeitures) im Fair Value von noch verfallbaren Zusagen (unvested awards) zu berücksichtigen, die eine Kaufpreiszahlung im Rahmen eines Unternehmenszusammenschlusses darstellen.
- die Leitlinie im Entwurf zu bestätigen, nach der Verwirkungen nach einem Unternehmenszusammenschluss (post-combination forfeitures) von Zusagen, die als Teil der Kaufpreiszahlung im Rahmen des Unternehmenszusammenschlusses angesehen wurden, nicht die Höhe des Kaufpreises (purchase price) nachträglich beeinflussen. Alle Schätzungsänderungen in Bezug auf Verwirkungen nach dem Unternehmenszusammenschluss sollten als Anpassungen des Personalaufwands in der Periode, in der die Schätzungsänderung auftritt, bilanziert werden.
- dass die Regelungen in Bezug auf die Auswirkungen der „replacement awards“ nach dem Unternehmenszusammenschluss (post-combination effects) auf alle aktienbasierten Vergütungen im Anwendungsbereich von IFRS 2, Aktienbasierte Vergütung, anwendbar sind.
- dass Auswirkungen von Ertragsteuern (income tax effects) in Bezug auf „replacement awards“ bei einem Unternehmenszusammenschluss in Einklang mit den Erfordernissen des IAS 12, Ertragsteuern, zu berücksichtigen sind.

Rahmenkonzept

Der Board begann mit der Überarbeitung des Diskussionspapiers „Vorläufige Ansichten zu einem verbesserten Rahmenkonzept der Rechnungslegung: Die Zielsetzung der Rechnungslegung und qualitative Anforderungen entscheidungsnützlicher Informationen der externen Rechnungslegung“ (Preliminary Views on an Improved Conceptual Framework for Financial Reporting: The Objective of Financial Reporting and Qualitative Characteristics of Decision-useful Financial Reporting Information) und diskutierte Fragestellungen in Bezug auf die qualitativen Anforderungen (qualitative characteristics). Der Board entschied dabei vorläufig u. a. die glaubwürdige Darstellung (Faithful Representation) als notwendige qualitative Anforderung (necessary qualitative characteristics) beizubehalten sowie die Diskussion betreffend die Verständlichkeit (Understandability) klarzustellen, um die Verknüpfung zu der im Kapitel 1 des Diskussionspapiers identifizierten primären Nutzergruppe eindeutiger herzustellen. Weiterhin wurden auch allgemeine Fragestellungen in Bezug auf das Rahmenkonzept diskutiert. Dabei bekräftigte der Board u. a. seine Entscheidung, die Anwendbarkeit des Rahmenkonzepts auf nicht-gewinnorientierte Unternehmen (not-for-profit organisations) in einem separaten, späteren Teil des Projekts zu berücksichtigen.

Finanzinstrumente

In vorangegangenen Meetings diskutierte der IASB ein Bilanzierungsmodell, bei dem alle Finanzinstrumente zum beizulegenden Zeitwert bewertet und sowohl realisierte als auch unrealisierte Bewertungsgewinne und -verluste erfolgswirksam erfasst werden sollen (sog. Fair Value Model). Im März-Meeting dieses Jahres wurden zwei Ansätze diskutiert, wie dieses Modell schrittweise umgesetzt werden kann. Im April-Meeting wurde diskutiert, worin der nächste Schritt zur Implementierung des Fair Value Model bestehen soll. Es wurde vorgeschlagen, dass ein grundsätzliches Bewertungsprinzip, z.B. Bewertung zum beizulegenden Zeitwert, vorgeschrieben werden soll und für bestimmte Finanzinstrumente Ausnahmeregelungen gelten sollen. Der IASB traf hierzu jedoch keine vorläufigen Entscheidungen.

Im Jänner-Meeting wurde dem IASB eine Analyse der Stellungnahmen (Comment Letters) zum Entwurf „Financial Instruments Puttable at Fair Value and Obligations Arising on Liquidation“ vorgestellt. Auf dieser Basis wurde nun im April-Meeting beschlossen, den Anwendungsbereich des Entwurfs beizubehalten. Zudem wurde beschlossen, eine genauere Untersuchung anderer Instrumente, die nicht in den Anwendungsbereich des Entwurfs fallen und zu denen in den Stellungnahmen Bedenken geäußert wurden, vorzunehmen.

Aufgegebene Geschäftsbereiche

In seinem Jänner-Meeting entschied der IASB vorläufig, dass die Definition eines aufgegebenen Geschäftsbereichs auf der Begrifflichkeit des Betriebssegments (operating segment), wie sie im IFRS 8, Betriebssegmente, und im SFAS 131, Angaben über

Segmente eines Unternehmens und zugehörige Informationen, vorgegeben wird, basieren soll. Um den Prozess der Angleichung der Definition zu beschleunigen, entschied der IASB, dieses Thema und zugehörige Fragestellungen bezüglich Angabepflichten gemeinsam mit dem FASB und unabhängig von dem Projekt zur Darstellung des Abschlusses zu erörtern.

Jährlicher Improvements-Prozess – IAS 38, Immaterielle Vermögenswerte – Werbung und Verkaufsförderung

Der Board begann eine vom IFRIC vorgeschlagene Anpassung des Wortlauts von IAS 38.70 zu diskutieren, nach der Kosten für Werbung und Verkaufsförderung (advertising and promotional costs) dann aufwandswirksam werden sollen, wenn die entsprechenden Aktivitäten stattfinden, nicht jedoch bereits bei Zahlung. Das IFRIC hatte dem Board empfohlen, die im Rahmen des gleichnamigen IFRIC-Projektes vorgeschlagenen Änderungen im Rahmen seines jährlichen Improvements-Prozesses zu behandeln, und beschlossen, das Thema selbst nicht weiter zu behandeln. Der Board wies seinen Mitarbeiterstab an, ein entsprechendes Arbeitspapier zu diesem Thema als Grundlage für weitere Diskussionen zu erarbeiten.

Kurzfristige Konvergenz: Ertragsteuern

Der Board beschloss, die bestehende Ausnahmeregelung, nach der auf temporäre Differenzen bezüglich des bei der Ersterfassung entstehenden Geschäfts- und Firmenwertes keine latenten Steuern anzusetzen sind, auch künftig beizubehalten. Er revidierte damit seine bisher vertretene Ansicht und schloss sich der Entscheidung des FASB an.

Der Board befasste sich außerdem mit der Klarstellung seiner früheren Entscheidungen zur Behandlung von erworbenen Vermögenswerten und übernommenen Schulden, die eine von ihrem Buchwert bei Ersterfassung abweichenden Steuerwert aufweisen. In diesem Zusammenhang entschied der Board vorläufig, dass in solchen Fällen die Ermittlung des Fair Value dieser Vermögenswerte und Schulden bei ihrer Ersterfassung grundsätzlich auf der Grundlage der gleichen Annahmen zu erfolgen hat, wie sie auch von den anderen Marktteilnehmern innerhalb der betreffenden Jurisdiktion getroffen werden.

Kurzfristige Konvergenz: Joint Ventures

Der Mitarbeiterstab präsentierte dem IASB einen Entwurf vorgeschlagener Änderungen zu IAS 31, Anteile an Joint Ventures. Dieser Entwurf beinhaltet u.a. erläuternde Beispiele, zu denen der Mitarbeiterstab bereits Rückmeldung seitens Bilanzhersteller, Wirtschaftsprüfungsgesellschaften und Rechnungslegungsinstituten eingefordert und erhalten hat.

Der IASB entschied vorläufig, dass die erläuternden Beispiele im Rahmen einer redaktionellen Überarbeitung in den IAS 31 eingebracht werden sollen. Dabei sollen auch Formulierungen, die im derzeit geltenden IAS 31 enthalten sind, geändert werden.

Weitere diskutierte Themen

Der IASB diskutierte folgende weitere Themen:

- Schulden – Änderungen des IAS 37
- Leistungen nach Beendigung des Arbeitsverhältnisses
- Weitere Themen im Zusammenhang mit dem Unternehmenszusammenschlüsse II-Projektes

IASB-Update April 2007

IASB/FASB – Joint Meeting

Unternehmenszusammenschlüsse II – Minderheitsanteile (non-controlling interests)

Wie im letzten IFRS Aktuell berichtet, hatte der IASB in seinem März-Meeting vorläufig entschieden, dass die erstmalige Bewertung von Minderheitsanteilen im Rahmen eines Unternehmenszusammenschlusses mit dem beizulegenden Zeitwert am Erwerbszeitpunkt vorzunehmen sein soll. Der vorgeschlagene Standard sollte jedoch eine Befreiung vorsehen, für den Fall, dass die Bestimmung des beizulegenden Zeitwertes ungerechtfertigt hohe Kosten oder Anstrengungen für das rechnungslegende Unternehmen verursachen würde.

Im April-Meeting drückte der IASB seine Präferenz nun dahingehend aus, dass der vorgeschlagene Standard ein Wahlrecht zwischen der Bewertung von Minderheitsanteilen zum beizulegenden Zeitwert und einer Bewertung mit dem den Minderheitsgesellschaftern zuzuordnenden Anteil an den identifizierten Vermögenswerten und Schulden des erworbenen Unternehmens vorsehen soll. Währenddessen entschied der FASB vorläufig, dass der vorgeschlagene US GAAP-Standard zu Unternehmenszusammenschlüssen eine Bewertung von Minderheitsanteilen verpflichtend zum beizulegenden Zeitwert zum Akquisitionszeitpunkt vorsehen soll.

Diese Entscheidungen wurden vom IASB und vom FASB in ihrem Joint Meeting bestätigt. Damit können auch in Zukunft Unterschiede zwischen der IFRS- und der US GAAP-Bilanzierung bei Unternehmenszusammenschlüssen vorliegen.

Unternehmenszusammenschlüsse II – Bilanzierung eines ungünstigen Operating-Leasingvertrages bei Erwerb des Leasinggebers

Der IASB revidierte im Interesse der Konvergenz mit US GAAP seine bisherige Meinung in Bezug auf die Frage, ob bei der Bewertung eines Leasingobjektes für Zwecke der Kaufpreisallokation ein ungünstiger Operating-Leasingvertrag berücksichtigt werden soll. Der IASB bestätigte im Joint Meeting mit dem FASB, dass er für den überarbeiteten Standardentwurf zur Bilanzierung von Unternehmenszusammenschlüssen vorschlagen wird, dass der Erwerber verpflichtet sein soll, einen im Rahmen eines Operating-Leasingvertrages vermieteten Vermögenswert zum beizulegenden Zeitwert ohne Berücksichtigung der Konditionen

des Leasingvertrages anzusetzen und zu bewerten. Wenn die Konditionen des Leasingvertrags günstig oder ungünstig im Vergleich zu Marktkonditionen sind, soll im Rahmen der Kaufpreisallokation ein immaterieller Vermögenswert bzw. eine Verbindlichkeit separat von dem Leasingobjekt anzusetzen sein.

Unternehmenszusammenschlüsse II – Bilanzierung eines Anspruchs auf Ersatz (indemnification asset) und der zugehörigen Verbindlichkeit

Der IASB und der FASB diskutierten potentielle Probleme resultierend aus Bewertungsinkonsistenzen bei der Bewertung eines Anspruchs auf Ersatz und der zugehörigen Verbindlichkeit. Als Beispiel wurde ein Anspruch auf Ersatz bezogen auf eine unsichere Verpflichtung zur Zahlung einer bestimmten Steuer genannt. In dem genannten Beispiel würde der Anspruch im Rahmen der Kaufpreisallokation bei dem erworbenen Unternehmen zum beizulegenden Zeitwert zu bewerten sein, wobei die zugehörige Verbindlichkeit in Übereinstimmung mit IAS 12, Ertragsteuern, oder FASB Interpretation No. 48, Bilanzielle Behandlung von unsicheren Ertragsteuerpositionen – eine Interpretation des FASB Statement No 109, angesetzt werden würde.

Die Boards stimmten überein, dass der Erwerber eines Unternehmens verpflichtet sein sollte, einen Vermögenswert für Ersatzleistungen zum Zeitpunkt des Unternehmenserwerbs und in den darauf folgenden Perioden zu dem gleichen Betrag anzusetzen wie die zugehörige Verbindlichkeit.

Unternehmenszusammenschlüsse II – Bestimmung eines vom Erwerbszeitpunkt abweichenden Erstkonsolidierungszeitpunkts

Der derzeit geltende SFAS 141, Unternehmenszusammenschlüsse, erlaubt es, dem Erwerber eines Unternehmens, vereinfachend einen vom tatsächlichen Erwerbszeitpunkt abweichenden Erstkonsolidierungszeitpunkt zu wählen, der zwischen dem Zeitpunkt, zu dem der Unternehmenszusammenschluss initiiert wurde, und dem Zeitpunkt, zu dem der Unternehmenszusammenschluss vollzogen wurde, liegt.

Der IASB und der FASB sind einig darüber, dass die überarbeiteten Standards zur Bilanzierung von Unternehmenszusammenschlüssen nach IFRS und nach US GAAP es dem Erwerber eines Unternehmens nicht erlauben sollen, einen vom Erwerbszeitpunkt abweichenden Erstkonsolidierungszeitpunkt zu bestimmen.

Abgrenzung von Eigen- und Fremdkapital

Bezüglich des gemeinsamen Projekts mit dem FASB zur Abgrenzung von Eigen- und Fremdkapital soll im Laufe dieses Jahres ein Diskussionspapier veröffentlicht werden. Unabhängig von diesem Projekt erarbeiten eine Arbeitsgruppe der EFRAG derzeit ein Modell zur Abgrenzung von Eigen- und Fremdkapital (vgl. dazu auch Mai-Ausgabe dieses Newsletter).

Rahmenkonzept

Die Boards setzten die Diskussion zu Fragestellungen in Bezug auf den sogenannten „Milestone I“ der Phase C (Bewertung) und den übergreifenden Projektstand sowie Planungen, Prioritäten und Prozesse fort. Der Mitarbeiterstab wird eine Zusammenfassung der Entscheidungen hierzu zur Veröffentlichung auf den Websites des IASB und FASB vorbereiten. Die Zusammenfassung wird die Anpassungen, die auf dem Treffen vorgeschlagen wurden, einbeziehen und damit eine leicht zugängliche Quelle bereitstellen, die Aufschluss über den Stand dieser Projektphase zum Rahmenkonzept gibt, während die Boards mit dem nächsten „Milestone“ fortfahren.

Weitere diskutierte Themen

Der IASB und der FASB diskutierten auf ihrem gemeinsamen Treffen folgende weitere Themen:

- Leasingverhältnisse
- Immaterielle Vermögenswerte

IASB-Update April 2007

IFRIC – Mai-Meeting

IFRIC D19, Asset Ceiling: Verfügbarkeit wirtschaftlichen Nutzens und Mindestdotierungsanforderungen

Das IFRIC beendete die Überarbeitung des Interpretationsentwurfs D19. Im Juni wird die finale Interpretation dem Board zwecks Ratifizierung vorgelegt. Gegenüber dem Entwurf, wie er zur Kommentierung veröffentlicht worden war, wurden folgende Änderungen bzw. Klarstellungen vorgenommen.

Das IFRIC entschied:

- im Beschluss (Consensus) klarzustellen, dass Mindestdotierungsanforderungen Anforderungen für das Unternehmen darstellen, einen leistungsorientierten Plan für Leistungen nach Beendigung des Arbeitsverhältnisses oder einen anderen langfristig fälligen Plan zu finanzieren, jedoch keine Beispiele für derartige Anforderungen aufzuführen.
- dass ein Vermögenswert für eine Rückerstattung (refunds) nur erfasst werden darf, wenn das Unternehmen einen unbedingten Anspruch (unconditional right) auf diese Rückerstattung hat (jedoch keine Verknüpfung dieser Erfassungsvoraussetzung mit der Behandlung von Eventualforderungen nach IAS 37, Rückstellungen, Eventualschulden und Eventualforderungen).
- dass die Annahmen, die der Ermittlung des zukünftigen Dienstzeitaufwands (service cost) nach IAS 19 zu Grunde gelegt werden, in Einklang mit den Annahmen stehen, auf denen die leistungsorientierte Verpflichtung (defined benefit obligation) am Bilanzstichtag beruht. Zusätzlich sollte das Unternehmen eine stabile Belegschaft in der Zukunft unterstellen, es sei denn, das Unternehmen ist am Bilanzstichtag nachweislich verpflichtet (demonstrably committed), die Anzahl der vom Plan erfassten Arbeitnehmer zu reduzieren. In diesem Fall müssen die Annahmen betreffend die Belegschaft diese Reduzierung berücksichtigen.

- dass ein Unternehmen keine wirtschaftlichen Vorteile aus Rückerstattungen, Minderung zukünftiger Beitragszahlungen oder einer Kombination von beidem erfassen kann, die auf Annahmen beruhen, welche sich gegenseitig ausschließen.

Das Ziel ist die Veröffentlichung einer finalen Interpretation im Juli, die dann für Berichtsperioden, die am oder nach dem 1. Jänner 2008 beginnen, anzuwenden wäre.

IFRIC D20, Programme zur Kundenbindung

Das IFRIC schloss seine Überarbeitung des Interpretationsentwurfs IFRIC D20, Programme zur Kundenbindung, ab. Es wird beabsichtigt den überarbeiteten Entwurf dem Board im Rahmen seines Juni-Meetings zur endgültigen Verabschiedung vorzulegen. Die endgültige Interpretation soll dann im Juli veröffentlicht werden und soll erstmals auf Berichtsperioden, die am oder nach dem 1. Jänner 2008 beginnen, verpflichtend anzuwenden sein.

Das IFRIC entschied, dass eine erneute Veröffentlichung eines Entwurfs zur Stellungnahme nicht erforderlich sei, da sich der grundlegende Ansatz und die wesentlichen Vorschriften des ursprünglichen Entwurfs nicht geändert hätten. Die wesentlichen Änderungen gegenüber dem Entwurf, wie er zur Stellungnahme veröffentlicht worden war, bestünden vielmehr in der Ergänzung um illustrierende Beispiele und Leitlinien zur Erläuterung und Klarstellung der Vorschriften.

Im Zuge seiner abschließenden Beratungen setzte das IFRIC des Weiteren seine im März-Meeting begonnene Diskussion bezüglich der Aufteilung der erhaltenen Gegenleistung fort. Nach der im Entwurf vorgesehenen Regelung hat die Aufteilung der erhaltenen Gegenleistung auf die eigentliche Sach- oder Dienstleistung einerseits und die gewährten Bonuspunkte andererseits im Verhältnis der beizulegenden Zeitwerte zu erfolgen. Der Board erörterte die Frage, ob diese Verteilung auch nach der sog. Residual-Methode (residual method) erfolgen kann. Bei dieser Methode entspricht der auf die gewährten Bonuspunkte zu verteilende Betrag ihrem beizulegenden Zeitwert. Auf die eigentliche Sach- oder Dienstleistung entfällt dann der nach Abzug des beizulegenden Zeitwertes der gewährten Bonuspunkte verbliebene Teil der erhaltenen Gegenleistung. Der Board kam zu dem Ergebnis, dass die Interpretation eine solche Verteilung nicht ausschließt und ihre Anwendung aus Praktikabilitätsgründen und Wesentlichkeitsüberlegungen gerechtfertigt sein kann.

IFRIC genehmigt Entwurf einer Interpretation zu Immobilienverkäufen (Sales of real Estate)

Das IFRIC hat beschlossen einen Interpretationsentwurf zur bilanziellen Behandlung von Immobilienverkäufen zu veröffentlichen. Sollte der Board dem Interpretationsentwurf inhaltlich zustimmen, wird mit einer Veröffentlichung Ende Juni gerechnet. Die Interpretation widmet sich insbesondere der Klärung wann solche Veräußerungsvorgänge noch in den Anwendungsbereich des IAS 11, Fertigungsaufträge, fallen und wann IAS 18, Erträge, anzuwenden ist. In der Praxis wird von Bauunternehmen bzw.

Immobilien-Projektentwicklern häufig mit dem Bau von Immobilien bereits begonnen, ohne zu diesem Zeitpunkt bereits einen konkreten Käufer gefunden zu haben. Ein Kaufvertrag wird mit dem Käufer bzw. Investor dann erst innerhalb der Bauphase, aber vor Fertigstellung abgeschlossen. Das Bauunternehmen erwirbt dabei typischerweise zunächst auch das Eigentum am Grundstück.

Die Interpretation wird Merkmale aufzeigen, die einzeln oder in Kombination für die Abgrenzung des Anwendungsbereichs heranzuziehen sind. Um einen Anwendungsfall des IAS 11 soll es sich demnach dann handeln, wenn

- der Käufer trotz des Baufortschritts in die Lage versetzt wird, bei Vertragsabschluss wesentliche strukturelle Elemente im Erscheinungsbild der Immobilie zu beeinflussen und/oder dies während der fortgesetzten Bauphase tun kann. Irrelevant soll sein, dass der Käufer von dieser Möglichkeit tatsächlich Gebrauch macht; entscheidend ist, dass er eine faktische Möglichkeit dazu hat und die vertragliche Regelung nicht nur auf einer Formalie beruht.
- der Käufer erlangt bereits für die Bauphase die Verfügungsmacht über die Immobilie und die mit dem Eigentum an dem fortschreitenden Bau verbundenen Risiken und Chancen.

Bezüglich des letzten Merkmals soll es weitere Konkretisierungen geben, wann dieses als erfüllt anzusehen wäre. Dazu gehört, dass das Grundstück, auf dem die Immobilie errichtet wird, bereits dem Käufer gehört oder er ein Nutzungsrecht daran hat oder der Käufer mit dem Erwerb das Recht erhält, den Bauunternehmer während der Bauphase durch einen anderen zu ersetzen. Als weitere Konkretisierung ist vorgesehen, dass, sollte vor Fertigstellung die zwischen Verkäufer (Bauunternehmen) und Käufer (Investor) getroffene Vereinbarung gekündigt werden, der Investor die Immobilie in dem jeweiligen Baufortschritt übernimmt und den Verkäufer für den übernommenen Wert entsprechend zu entschädigen hat.

IAS 21, Auswirkungen von Änderungen der Wechselkurse – Absicherung einer Nettoinvestition in einen ausländischen Geschäftsbetrieb

Das IFRIC beschloss, einen Entwurf für eine Interpretation zur Bilanzierung einer Absicherung einer Nettoinvestition in einen ausländischen Geschäftsbetrieb zu veröffentlichen. Diese beinhaltet im Wesentlichen folgende Punkte:

- Ein Sicherungsinstrument kann in einem mehrstufigen Konzern auf jeder Ebene des Konzerns gehalten werden. Die funktionale Währung des Unternehmens, welches das Sicherungsinstrument hält, ist irrelevant, wenn die Währungen des Sicherungsinstruments den funktionalen Währungen des Mutterunternehmens und der Nettoinvestition entsprechen.
- In einem mehrstufigen Konzern mit verschiedenen funktionalen Währungen ist es möglich, das Währungsrisiko einer Nettoinvestition auf Teilkonzern- oder Konzernebene zu sichern. Die doppelte Absicherung des Währungsrisikos aus einer Nettoinvestition ist jedoch unzulässig.
- Es kann maximal der Buchwert der Nettoinvestition abgesichert werden.

Das IFRIC beschloss, dass die Interpretation nach Verabschiedung prospektiv angewendet werden soll.

IFRS 5, Zur Veräußerung gehaltene langfristige Vermögenswerte und aufgegebene Geschäftsbereiche – Anhangangaben

Das IFRIC erhielt eine Anfrage, ob die speziellen Anhangangaben des IFRS 7, Finanzinstrumente: Angaben, und IAS 19, Leistungen an Arbeitnehmer, auch dann erforderlich sind, wenn die entsprechenden Vermögenswerte und Schulden als zur Veräußerung gehaltene langfristige Vermögenswerte i.S.d. IFRS 5 klassifiziert wurden. Vor der Entscheidung, ob diese Fragestellung auf die Agenda genommen werden soll, wurden die Mitarbeiter des IFRIC gebeten, die derzeitige Auslegung dieser Fragestellung in der Praxis zu untersuchen. Weiterhin wurde aufgrund der gewünschten Übereinstimmung des IFRS 5 mit dem SFAS 144, Accounting for the Impairment of Long-Lived assets, darum gebeten, diese Fragestellung mit den Mitarbeitern des FASB zu diskutieren.

Weitere diskutierte Themen

Das IFRIC diskutierte folgende weitere Themen:

- IAS 18, Erträge – Beiträge von Kunden (zu den Sachanlagen eines Zulieferers)
- IAS 18, Erträge – Leitlinien zur Identifizierung von Vermittlungsgeschäften (agency arrangements)
- IAS 27, Konzern- und separate Einzelabschlüsse nach IFRS – Entflechtungen und andere Barausschüttungen

IFRIC-Update Mai 2007

Neue IFRIC-Mitglieder

Vier neue IFRIC-Mitglieder ernannt

Die Treuhänder der International Accounting Standards Committee Foundation (IASCF) haben mit Wirkung zum 1. Juli 2007 vier neue Mitglieder in das IFRIC berufen:

- Guido Fladt, Partner bei PricewaterhouseCoopers, Deutschland, Mitglied der Global PwC Corporate Reporting Task Force
- Bernd Hacker, Leiter der Standard Setter Liaison und der Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden für Finanzinstrumente, Siemens, Deutschland
- Darrel Scott, Vorsitzender der Konzernfinanzen, FirstRand Banking Group, Südafrika
- Andrew Vials, Partner, verantwortlich für das Department of Professional Practice der britischen Gesellschaft, KPMG

Die Ernennungen belaufen sich auf drei Jahre und enden am 30. Juni 2010, mit der Möglichkeit der Verlängerung für eine Amtszeit. Die neuen Mitglieder ersetzen vier ausgeschiedene IFRIC-Mitglieder.

Pressemitteilung des IASB

SEC – Anerkennung der IFRS

Ankündigung weiterer Schritte zur Anerkennung der IFRS

Die SEC hat angekündigt, dass sie weitere Schritte zur Akzeptanz von IFRS in den USA in die Wege leiten will. Für ausländische privatwirtschaftliche Emittenten, die bei der SEC registriert sind (Foreign Private Issuer), soll die Einreichung von nach IFRS erstellten Jahresabschlüssen erlaubt werden. Die noch vorzuschlagende Regelung soll für Foreign Privat Issuer ein Wahlrecht zwischen IFRS und US GAAP vorsehen.

Die Veröffentlichung eines Vorschlags zur Änderung der Vorschriften hinsichtlich der Überleitungsrechnung von IFRS (bzw. anderen Rechnungslegungsgrundsätzen) auf US GAAP für Foreign Private Issuer wird von der SEC für den Sommer diesen Jahres erwartet und voraussichtlich Jahresabschlüsse ab dem Geschäftsjahr 2009 betreffen. Dies entspricht dem in 2005 von der SEC angekündigten Zeitrahmen.

Da die Abschaffung der Überleitungsrechnung einigen, jedoch nicht allen bei der SEC registrierten Unternehmen ein Wahlrecht zwischen der Anwendung der US GAAP und der IFRS einräumen wird, wurde auch die Frage aufgeworfen, ob es nicht allen bei der SEC registrierten Unternehmen ermöglicht werden sollte, ihre bei der SEC einzureichenden Jahresabschlüsse wahlweise nach IFRS oder nach US GAAP aufzustellen. Die SEC plant, hierzu ein Konzeptpapier zu entwickeln.

Ferner hat die SEC auf ihrer Homepage einen neuen Bereich mit dem Titel: Spotlight On: International Financial Reporting Standards „Roadmap“ eingerichtet, der die Perspektive der SEC auf die aktuellen Entwicklungen zu diesem Themengebiet anhand von Pressemitteilungen, Reden und öffentlichen Äußerungen der SEC-Kommissare und des SEC-Stabs dokumentieren wird.

[Ankündigung der SEC](#)

[Webseite der SEC zur Akzeptanz der IFRS in den USA](#)

2. Europäische Union

Endorsement IFRS 8

Verzögerung bei der Übernahme des IFRS 8 in EU-Recht

Der Ausschuss für Wirtschaft und Währung des Europäischen Parlaments hat einen parlamentarischen Entschließungsantrag eingereicht, der wesentliche Bedenken bezüglich der Anwendung von IFRS 8, Betriebssegmente, in Europa äußert. Darin wird die Europäische Kommission dringend aufgefordert, eine gründliche Prüfung der Auswirkungen der Standardübernahme vorzunehmen, bevor sie den Standard übernimmt. Es wurde betont, dass das Europäische Parlament seine eigene Folgenabschätzung vornehmen wird, falls die Kommission dies unterlässt.

Die Abstimmung zu diesem Beschluss wurde bis zur Sitzung des Europäischen Parlaments im September verschoben. Obwohl angesichts der bereits erfolgten positiven Übernahmeempfehlung durch die EFRAG (European Financial Reporting Advisory Group) und durch den Regelungsausschuss (ARC – Accounting Regulatory Committee) mit einer baldigen Übernahme in das EU-Recht gerechnet wurde, kann nun mit dem Endorsement von IFRS 8 erst frühestens ab September 2007 gerechnet werden.

[Entschließungsantrag](#)

[Aktualisierter EFRAG-Bericht zum Endorsement-Status](#)

3. AFRAC

Das vorliegende AFRAC-Arbeitsprogramm (Stand 7. März 2007) gibt einen Überblick über laufende Projekte:

laufende Projekte:	2007			
	Q1	Q2	Q3	Q4
IFRS und die österreichische Gruppenbesteuerung	E-St	St		
Auswirkung des VwGH-Erkenntnisses vom 13. September 2006, ZI 0129/13/2002 auf die unternehmensrechtliche phasengleiche Dividendenaktivierung		St		
UGB-Bilanzierung von anteilsbasierten Vergütungen an Mitglieder des Aufsichtsorgans und an Führungskräfte und sonstige Mitarbeiter eines Unternehmens		E-St	St	
Darstellung des Verhältnisses zwischen § 273 Abs 2 UGB und § 63 Abs 3 BWG		E-St	St	
IASB-Discussion Paper - Fair value measurement Part 1 and 2		CL		
IASB-Exposure Draft of proposed amendments to IAS 24 Related Party Disclosures State-controlled Entities and the Definition of a Related Party		CL		
IASB-Exposure Draft of an International Financial Reporting Standard for SME			E-CL	CL

Abkürzungen: DP=Diskussionspapier, E=Entwurf, CL=Comment Letter, St=Stellungnahme

Aktuelle Entwürfe von AFRAC-Stellungnahmen und öffentliche Stellungnahmen dazu:

Mai 2007

Behandlung anteilsbasierter Vergütungen an Aufsichtsräte, Führungskräfte und Mitarbeiter gemäß UGB

März 2007

Fragen der IFRS-Bilanzierung und -Berichterstattung im Zusammenhang mit der Einführung der Gruppenbesteuerung

4. IASB Projektplan

Laufende Projekte	2007 2. Quartal	2007 3. Quartal	2007 4. Quartal	Später
Unternehmenszusammenschlüsse	–	IFRS ¹	–	–
Konsolidierung	–	DP ³	–	ED ² (2008)
Anleitungen zur Bewertung mit dem beizulegenden Zeitwert	–	RT ⁴	–	ED (2008)
Darstellung des Jahresabschlusses				
– Phase A	IFRS	–	–	–
– Phase B	–	–	DP	ED (2008)
Ertragsrealisierung	–	–	DP	ED
Leistungen nach Beendigung des Arbeitsverhältnisses (inkl. Pensionen)	–	–	DP	ED
Leasing	–	–	–	DP (2008)
Kurzfristige Konvergenz-Projekte:				
– Joint Ventures	ED	–	–	IFRS (2008)
– Ertragsteuern	–	–	ED	IFRS (2008)
– Zuwendungen der öffentlichen Hand (Änderungen des IAS 20)	abhängig vom Ausgang der Überlegungen zur Bilanzierung von Schulden (Änderung des IAS 37)			
Bilanzierung kleiner und mittelgroßer Unternehmen	–	–	–	IFRS (2008)
Versicherungsverträge	DP	–	–	ED (2008)
Schulden (Änderungen des IAS 37)	–	–	–	IFRS (2008)
Emissionsrechte (Emission Trading Schemes)	abhängig vom Ausgang der Überlegungen zu anderen Projekten			
Änderungen von Standards (Amendments to standards):				
– IAS 32, Finanzinstrumente: Instrumente mit Rückgaberecht	–	IFRS	–	–
– IAS 33, Ergebnis je Aktie: Treasury Stock-Methode	–	ED	–	IFRS (2008)
– IFRS 1, Erstmalige Anwendung der IFRS: Anschaffungskosten einer Beteiligung an einem Tochterunternehmen	–	–	IFRS	–
– IFRS 2, Aktienbasierte Vergütungen: Ausübungsbedingungen und Annulierungen	IFRS	–	–	–
– IAS 24, Angaben über Beziehungen zu nahe stehenden Unternehmen und Personen	–	–	–	IFRS (2008)
Rahmenkonzept (Conceptual framework)				
– Phase A (Ziele und qualitative Anforderungen)	–	ED	–	–
– Phase B (Abschlussposten und Ansatz)	–	–	–	DP (2008)
– Phase C (Bewertung)	–	–	–	DP
– Phase D (Berichterstattendes Unternehmen)	DP	–	–	–
– Phase E (Darstellung und Angaben)	–	–	–	DP
– Phase F (Zweck und Status des Rahmenkonzeptes)	–	–	–	DP
– Phase G (Anwendbarkeit auf nicht-gewinnorientierte Organisationen)	–	–	–	DP
– Phase H (Übrige Punkte)	–	–	–	–

¹ International Financial Reporting Standard (IFRS)
² Entwurf (Exposure Draft) eines International Financial Reporting Standards (ED)
³ Diskussionspapier (DP)
⁴ Öffentliche Diskussion (Round-Table Discussion (RT))

5. PwC Academy Seminare

27./28. 6. 2007	IFRS Grundkurs	Raoul Vogel, Dieter Christian	2 Tage	PwC Wien
10. 9. 2007	IFRS Update und Spezialfragen	Aslan Milla, Raoul Vogel	1 Tag	PwC Wien
9. 10. 2007	IFRS Update und Spezialfragen	Raoul Vogel	1 Tag	PwC Salzburg
11./12. 6. 2007	Finanzinstrumente IAS 32/39 und IFRS 7	Raoul Vogel, Gerhard Margetich	2 Tage	PwC Tirol
12./13. 9. 2007	IFRS Grundkurs	Raoul Vogel, Dieter Christian	2 Tage	PwC Tirol
10. 10. 2007	IFRS Update und Spezialfragen	Raoul Vogel	1 Tag	PwC Tirol
13. 11. 2007	Latente Steuern	Helga M. Stangl	1 Tag	PwC Tirol

Kontakt PwC Academy:

Elisabeth Foltyn

Tel.: +43 (0)676 83377 5163

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

6. PwC Publikationen

Seeing risk from the inside: The impact of IFRS 7 and revised IFRS 4 on insurers financial reporting

Durch die Einführung von IFRS 7 und IFRS 4 (rev. 2005) ergeben sich für die Risikoberichterstattung im IFRS-Abschluss von Versicherungsunternehmen umfangreiche Veränderungen. Die englischsprachige Broschüre befasst sich mit diesen Neuerungen; sie zeigt insbesondere auf, welche Möglichkeiten die neuen Regelungen bieten und wie das Management diese Regelungen nutzen kann, um die Stärken des eigenen Risikomanagements darzustellen.

[Download](#)

Kontakt

PwC PricewaterhouseCoopers GmbH
Erdbergstraße 200, 1030 Wien
Tel. +43 1 501 88-0
www.pwc.at

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, dieter.christian@at.pwc.com, sabine.dam-ratzesberger@at.pwc.com

The IFRS Manual of Accounting 2007

PricewaterhouseCoopers hat den Praxis-Kommentar „The IFRS Manual of Accounting 2007“ veröffentlicht. Dieser bietet eine umfassende Darstellung und Erläuterung der Regelungen der IFRS und Leitlinien zur Aufstellung von IFRS-Abschlüssen, die anhand von zahlreichen praktischen Beispielen, Auszügen aus Unternehmensberichten und Mustern von IFRS-Abschlüssen veranschaulicht werden.

[Bestellung des IFRS Manual of Accounting 2007](#)

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.

Mit PricewaterhouseCoopers wird das Netz der Mitgliedsunternehmen von PricewaterhouseCoopers International Limited bezeichnet. Jedes Mitgliedsunternehmen ist eine eigenständige und unabhängige juristische Person. *connectedthinking ist eine Schutzmarke von PricewaterhouseCoopers.