

# 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

### Veröffentlichung des überarbeiteten IAS 1, Darstellung des Abschlusses

Der IASB hat eine überarbeitete Fassung des IAS 1, *Darstellung des Abschlusses*, veröffentlicht. Die Vorschläge des im März 2006 veröffentlichten Standardentwurfs „*Amendments to IAS 1, Presentation of Financial Statements: A Revised Presentation*“ wurden weitgehend übernommen. Im Zuge der Diskussion der eingegangenen Stellungnahmen kam es jedoch auch zu kleineren Anpassungen. Im Folgenden sollen die wesentlichen Änderungen gegenüber der früheren Fassung des IAS 1 kurz dargestellt werden.

Die neue Fassung des Standards sieht geänderte Bezeichnungen für die Bestandteile des Abschlusses vor:

- Die Bilanz wird künftig als „statement of financial position“ an Stelle von „balance sheet“ bezeichnet werden.
- Die Bezeichnung für die Kapitalflussrechnung (oder richtiger Geldflussrechnung) wird „statement of cash flows“ an Stelle von „cash flow statement“ lauten.
- Die Gesamterfolgsrechnung, die zukünftig die Gewinn- und Verlustrechnung („income statement“) als eigenständigen Abschlussbestandteil ersetzen und die bisher dort erfassten Erträge und Aufwendungen – zusammen mit den direkt im Eigenkapital erfassten Erträgen und Aufwendungen – enthalten wird, wird „statement of comprehensive income“ heißen. Die noch im Entwurf vorgesehene Bezeichnung „statement of recognised income and expense“ wurde geändert, um sich der US-amerikanischen Terminologie anzupassen.

Die Unternehmen müssen die neuen Bezeichnungen jedoch nicht verpflichtend in ihren Abschlüssen verwenden. Alle bestehenden Standards und Interpretationen werden aber entsprechend überarbeitet und der neuen Terminologie angepasst.

Nach IAS 1.10 (rev. 2007) beinhaltet ein vollständiger Abschluss die folgenden Pflichtbestandteile:

Englische Bezeichnung (Standardtext)	Deutsche Übersetzung	Erläuterungen
Statement of financial position	Bilanz	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Darstellung der Vermögensposition zum Ende der Berichtsperiode (und der Vergleichsperiode(n))</li> <li>• Erfolgte eine rückwirkende Änderung der Vorjahreszahlen oder eine Umgliederung von Posten (restatement or reclassification), so ist eine Bilanz zu Beginn der (frühesten) Vergleichsperiode als zusätzlicher Pflichtbestandteil des Abschlusses erforderlich.</li> </ul>
Statement of comprehensive income  <ul style="list-style-type: none"> <li>• Single Statement Approach</li> <li>• Two-Statement Approach</li> </ul>	Gesamterfolgsrechnung	Darstellung der nichteigentümerbezogenen Eigenkapitalveränderungen (non-owner changes in equity) <ul style="list-style-type: none"> <li>• Darstellung erfolgt in einer einzigen Aufstellung (statement of comprehensive income). Das Periodenergebnis (profit or loss) wird als Zwischensumme ausgewiesen.</li> <li>• Darstellung in zwei getrennten Aufstellungen: eine traditionelle Gewinn- und Verlustrechnung (separate income statement) und eine zweite Rechnung, die mit dem Periodenergebnis (profit or loss) beginnt und in der die direkt im Eigenkapital erfassten Erträge und Aufwendungen (other comprehensive income) dargestellt werden (statement of comprehensive income).</li> </ul>
Statement of changes in equity	Eigenkapitalveränderungsrechnung	Darstellung sämtlicher Eigenkapitalveränderungen <ul style="list-style-type: none"> <li>• Darstellung der eigentümerbezogenen Eigenkapitalveränderungen (owner changes in equity)</li> <li>• Für jede Eigenkapitalkomponente sind die Auswirkungen einer rückwirkenden Anwendung von Regelungen oder rückwirkender Anpassungen gemäß IAS 8 (retrospective application or restatement) darzustellen</li> <li>• Angabe des Gesamterfolgs (total comprehensive income for the period).</li> <li>• Überleitung zwischen dem Buchwert zu Beginn und dem Buchwert zum Ende der Periode für jeden Eigenkapitalbestandteil</li> </ul>
Statement of cash flows	Kapitalflussrechnung (oder richtiger Geldflussrechnung)	–
Notes	Anhang	–

Während der Entwurf noch die Anforderung enthielt, neben der bisher geforderten Bilanz zum Ende der Berichtsperiode und der Vergleichsperiode grundsätzlich auch eine Bilanz zu Beginn der Vergleichsperiode darzustellen, wird diese Pflicht im Standard nun auf die Fälle beschränkt, in denen eine

rückwirkende Änderung der Vorjahreszahlen oder eine Umgliederung von Posten vorgenommen wurde (restatement or reclassification).

Eine der wesentlichen Änderungen gegenüber der früheren Fassung des Standards besteht in der strikten Trennung der nichteigentümerbezogenen Eigenkapitalveränderungen (non-owner changes in equity) von den eigentümerbezogenen Eigenkapitalveränderungen (owner changes in equity), die aus Transaktionen mit den Eigenkapitalgebern in ihrer Eigenschaft als Eigenkapitalgeber herrühren. Die ergebnisneutral im Eigenkapital erfassten Erträge und Aufwendungen (other comprehensive income) sind daher zwingend in der Gesamterfolgsrechnung darzustellen. Eine Präsentation, die ausschließlich zusammen mit den eigentümerbezogenen Eigenkapitalveränderungen innerhalb eines Eigenkapitalspiegels erfolgt, ist nicht mehr möglich. Außerdem dürfen Dividenden, die als Ausschüttung an die Anteilseigner erfasst werden, und der betreffende Betrag je Anteil nicht mehr in der Erfolgsrechnung, sondern als eigentümerbezogene Eigenkapitalveränderungen ausschließlich in der Eigenkapitalveränderungsrechnung oder im Anhang ausgewiesen werden.

Die verpflichtende Darstellung der ergebnisneutral im Eigenkapital erfassten Erträge und Aufwendungen (other comprehensive income) in der Gesamterfolgsrechnung kann weiterhin wahlweise im Rahmen einer einzigen umfassenden Rechnung (sog. Single Statement Approach) oder von zwei Rechnungen (sog. Two-Statement Approach) erfolgen. Im ersten Fall werden sämtliche Erträge und Aufwendungen in einer einzigen Aufstellung (statement of comprehensive income) dargestellt und das Periodenergebnis (profit or loss) als Zwischensumme ausgewiesen. Bei der zweiten Variante erfolgt die Darstellung in zwei getrennten Aufstellungen: eine traditionelle Gewinn- und Verlustrechnung (separate income statement) und eine zweite Rechnung, die mit dem Periodenergebnis (profit or loss) beginnt und in der die nicht in der Gewinn- und Verlustrechnung erfassten Erträge und Aufwendungen (other comprehensive income) dargestellt werden (statement of comprehensive income).

Die Veränderungen des „other comprehensive income“ sind entsprechend ihrer Art (by nature) in Komponenten aufzugliedern und in der Gesamterfolgsrechnung einzeln auszuweisen. Für jede dieser Komponenten der ergebnisneutral erfassten Erträge und Aufwendungen hat zusätzlich ein separater Ausweis von sog. „reclassification adjustments“ zu erfolgen. Unter „reclassification adjustments“ versteht man Anpassungsbuchungen im „other comprehensive income“, die bei der Umgliederung der dort zuvor ergebnisneutral erfassten Erträge und Aufwendungen in die Gewinn- und Verlustrechnung bei deren Realisierung vorgenommen werden (sog. „Recycling“). Außerdem ist für jede Komponente des „other comprehensive income“ der auf sie entfallende Betrag an Ertragsteuern anzugeben. Die Darstellung der einzelnen Komponenten in der Gesamterfolgsrechnung kann entweder netto (nach Abzug von Ertragsteuern) oder brutto (mit anschließendem Ausweis des auf alle Komponenten des „other comprehensive income“ entfallenden Ertragsteuerbetrages in einer einzelnen Position) erfolgen.

Die überarbeitete Fassung des IAS 1 ist erstmals auf Berichtsperioden, die am oder nach dem 1. Jänner 2009 beginnen, verpflichtend anzuwenden. Eine frühere Anwendung ist erlaubt. Macht ein Unternehmen von dieser Möglichkeit Gebrauch, hat es dies im Abschluss anzugeben.

Die Veröffentlichung der überarbeiteten Fassung des IAS 1 markiert den Abschluss der Phase A des gemeinsamen Projektes mit dem FASB

„Darstellung des Abschlusses“. Im Zuge der Phase B des Projektes, in der weitergehende grundlegende Änderungen der Darstellung von Informationen in Abschlüssen diskutiert werden, soll nach den aktuellen Plänen des IASB innerhalb der nächsten 6 Monate ein entsprechendes Diskussionspapier veröffentlicht werden.

#### Pressemitteilung

## IASB – Near Final Drafts Unternehmenszusammenschlüsse II

### Veröffentlichung der nahezu endgültigen Entwurfsfassungen (Near Final Drafts) des überarbeiteten IFRS 3 und IAS 27

Wie bereits in vorherigen Ausgaben dieses Newsletter auszugsweise berichtet, ist der IASB zusammen mit dem FASB bestrebt, gemeinsam einheitliche Standards für Unternehmenszusammenschlüsse (IFRS 3R/FAS 141R) und Konzern- und Einzelabschlüsse (IAS 27R/FAS 160) herauszugeben (sog. Joint Projekt). Der IASB plant eine Veröffentlichung der jeweilig geänderten Standards IFRS 3R, *Unternehmenszusammenschlüsse*, und IAS 27R, *Konzern- und separate Einzelabschlüsse*, im September 2007. Die nahezu endgültigen Entwurfsfassungen dieser Standards (Near Final Drafts) sind seit Juli 2007 im nur für Abonnenten zugänglichen Bereich der IASB-Website (Subscriber Area) erhältlich. IFRS 3R und IAS 27R werden in Bezug auf Unternehmenskäufe und Anteilsveräußerungen sowie Zukäufe von Minderheitenanteilen einige maßgebliche Effekte für den IFRS-Abschluss mit sich bringen. Die geänderten Regelungen sollen voraussichtlich für Geschäftsjahre, die am oder nach dem 1. Jänner 2009 beginnen, verpflichtend anzuwenden sein. Die wesentlichen Änderungen gegenüber den derzeitigen IFRS werden im Folgenden dargestellt.

#### IASB-Website (Subscriber Area)

## Änderungen des IFRS 3

### Anwendungsbereich des IFRS 3

In den Anwendungsbereich des IFRS 3 fallen zukünftig neben den bisherigen Transaktionen auch Zusammenschlüsse von zwei oder mehreren Gegenseitigkeitsunternehmen (mutual entities) sowie Unternehmenszusammenschlüsse, bei denen eine rein vertragliche Basis für den Zusammenschluss besteht, ohne Anteilsrechte zu halten bzw. zu übertragen. Diese in der Praxis eher selten zu beobachtenden Transaktionen dürften u. E. für den überwiegenden Teil der österreichischen IFRS-Bilanzierer nur eine eng begrenzte Anzahl von Transaktionen betreffen. Weiterhin vom Anwendungsbereich des IFRS 3R ausgeschlossen bleiben Unternehmenszusammenschlüsse von Unternehmen unter gemeinsamer Beherrschung (Common Control) sowie der Zusammenschluss von zwei oder mehreren Unternehmen zu einem Joint Venture.

Darüber hinaus wurde die Definition des Begriffes „business“ zum Zweck der Angleichung an eine für US GAAP geänderte Definition angepasst. Dadurch fallen künftig in den Anwendungsbereich der Regelungen für Unternehmenszusammenschlüsse auch diejenigen Transaktionen, bei denen das übertragende „business“ nicht für sich alleine bereits zur Nutzenerzielung betrieben wird, sondern es genügt, dass es als solches betrieben werden kann. Aus

dieser Veränderung wird jedoch in praxi keine wesentliche Ausweitung des bisherigen Anwendungsumfangs des IFRS 3 erwartet.

Im „Near Final Draft“ wird darauf hingewiesen, dass im Zusammenhang von Unternehmenszusammenschlüssen häufig weitere Transaktionen zwischen dem Käufer und Verkäufer identifiziert werden können (sog. multiple element arrangements). IFRS 3R weist nun explizit darauf hin, dass derartige Transaktionen getrennt zu behandeln und zu bilanzieren sind (z. B. eine Transaktion nach IFRS 3, *Unternehmenszusammenschlüsse*, und eine weitere nach IAS 18, *Erträge*). Somit wird als Unternehmenszusammenschluss nur die Transaktion bilanziert, die mit dem Erwerb der Beherrschungsmöglichkeit über das erworbene Unternehmen im Zusammenhang steht. Andere Transaktionen werden nach den für sie einschlägigen Standards abgebildet.

### Bestimmung des Kaufpreises

Weitgehende Änderungen des IFRS 3R betreffen die Ermittlung der Anschaffungskosten eines Unternehmenszusammenschlusses. Diese Änderungen können sowohl zu einer Erhöhung als auch zu einer Verringerung des Kaufpreises führen.

Die Anschaffungskosten eines Unternehmenszusammenschlusses ergeben sich grundsätzlich als Summe der an den Veräußerer transferierten Vermögenswerte, den übernommenen Schulden und vom Erwerber ausgegebenen Eigenkapitalanteilen, um die Beherrschungsmöglichkeit des erworbenen Unternehmens zu erlangen, jeweils bewertet zu deren beizulegenden Zeitwerten. Die Gegenleistungen für den Erwerb der Beherrschungsmöglichkeit können z. B. in Form von liquiden Mitteln, anderen Vermögenswerten, einer Tochtergesellschaft oder Beteiligung des Erwerbers, bedingten Kaufpreiszahlungen, Aktien oder anderen Eigenkapitalinstrumenten, Optionen oder Optionsscheinen bestehen. So beinhaltet der Kaufpreis für den Fall eines sukzessiven Unternehmenserwerbs (z. B. Übergang von Equity-Bilanzierung zur Vollkonsolidierung) künftig auch den beizulegenden Zeitwert der bereits vor Beherrschung gehaltenen Anteile an dem erworbenen Unternehmen. Die Neubewertung der bereits vor dem Übergang zur Beherrschungsmöglichkeit gehaltenen Anteile ist erfolgswirksam zu behandeln, und nicht mehr wie bisher in eine Neubewertungsrücklage direkt in das Eigenkapital einzustellen.

Transaktionskosten im direkten Zusammenhang mit dem Unternehmenszusammenschluss, wie z. B. Anwalts-, Beratungs- und Prüfungshonorare, werden zukünftig nicht mehr Bestandteil des Kaufpreises sein, sondern sind ergebniswirksam zu erfassen.

Ändern wird sich gemäß IFRS 3R zudem die Behandlung von bedingten Kaufpreisbestandteilen (z. B. Earn-Out-Klauseln). Diese sind zukünftig unabhängig von ihrer Eintrittswahrscheinlichkeit mit dem beizulegenden Zeitwert zum Zeitpunkt der Erlangung der Beherrschung anzusetzen. Die bedingten Kaufpreisbestandteile sind als Schuld (bei einer vereinbarten Zahlung in liquiden Mitteln) bzw. als Eigenkapital (bei einer vereinbarten Zahlung in zusätzlichen Eigenkapitalinstrumenten) zu erfassen. Spätere Änderungen des beizulegenden Zeitwertes von bedingten Kaufpreisbestandteilen, die als Schulden klassifiziert wurden, sind prospektiv erfolgswirksam zu erfassen. Bedingte Kaufpreisbestandteile, die als Eigenkapital klassifiziert werden, unterliegen keiner Folgebewertung. Nur für den seitens des IASB als selten eingeschätzten Fall, dass Änderungen des beizulegenden Zeitwertes von bedingten Kaufpreisbestandteilen auf neueren Informationen über Fakten

beruhen, die bereits zum Erwerbszeitpunkt bestanden, sind sie weiterhin – wie nach dem derzeitigen IFRS 3 – durch eine erfolgsneutrale Anpassung des Geschäfts- oder Firmenwertes abzubilden.

### Behandlung von Minderheitenanteilen und des Geschäfts- oder Firmenwertes

Die ursprünglich geplante erstmalige Bewertung von Minderheitenanteilen im Rahmen eines Unternehmenszusammenschlusses mit dem beizulegenden Zeitwert im Erwerbszeitpunkt wurde kontrovers diskutiert. Der IASB hat nun abschließend entschieden, dass der Erwerber bezüglich der Bewertung der Minderheitenanteile im Rahmen der Erwerbsbilanzierung ein Wahlrecht erhalten soll, welches für jeden Unternehmenszusammenschluss, in dem nicht 100% der Anteile erworben werden, gesondert ausgeübt werden kann. Der Erwerber hat demnach die Möglichkeit, die Minderheitenanteile mit dem auf sie entfallenden Geschäfts- oder Firmenwert anzusetzen („full goodwill model“) oder aber lediglich mit dem beizulegenden Zeitwert der auf die Minderheiten entfallenden anteiligen identifizierbaren Vermögenswerten und Schulden („partial goodwill model“).

Damit kann der von Seiten der Praxis aufgrund der inhärenten Bewertungsproblematik kritisierte Ansatz des vollständigen Geschäfts- oder Firmenwertes unterbleiben und die bisherige Methode des IFRS 3 bleibt als Wahlrecht erhalten. Die Regelung des IFRS 3 sieht vor, dass dieses Wahlrecht für jeden Unternehmenszusammenschluss separat ausgeübt werden kann („on a transaction-by-transaction basis“). Die Behandlung eines negativen Geschäfts- oder Firmenwertes wird durch IFRS 3R nicht verändert, d. h. dieser ist weiterhin ergebniswirksam zu vereinnahmen.

Der FASB hingegen hält weiterhin an dem ursprünglich im gemeinsamen Entwurf (Exposure Draft) vorgeschlagenen Modell fest, nach dem die Minderheitenanteile zwingend mit dem auf sie entfallenden Geschäfts- oder Firmenwert vollständig zum beizulegenden Zeitwert zu bewerten sind. Hieraus resultiert eine der Zielsetzung des Projektes entgegenstehende Divergenz zwischen den IFRS und dem US-amerikanischen Standard.

### Anzusetzende Vermögenswerte und Schulden (Kaufpreisallokation)

Auch in Bezug auf die zum Zeitpunkt der Beherrschungsmöglichkeit anzusetzenden Vermögenswerte und Schulden kommt es durch den künftigen Standard IFRS 3R zu bilanziellen Veränderungen, so insbesondere in den nachfolgenden Bereichen:

#### Eventualverbindlichkeiten und Eventualforderungen

Bereits nach der aktuellen Fassung des IFRS 3 sind Eventualverbindlichkeiten („liabilities subject to contingencies“) gesondert mit ihrem beizulegenden Zeitwert im Erwerbszeitpunkt anzusetzen. Entgegen dem ursprünglichen Entwurf ED IFRS 3, der vorsah, auch im Rahmen des Unternehmenszusammenschlusses erworbene Eventualforderungen separat vom Geschäfts- oder Firmenwert anzusetzen, hat der IASB entschieden, diese nicht separat anzusetzen, da sie nicht die Definition eines Vermögenswertes im Sinne des Rahmenkonzeptes erfüllen. Insofern bleibt es bei einem separaten Ansatz von erworbenen Eventualverbindlichkeiten. Im Rahmen der Überarbeitung des IAS 37, *Rückstellungen, Eventualschulden und Eventualforderungen*, können sich jedoch Folgeänderungen für den IFRS 3R ergeben.

### Behandlung von Ersatzleistungen (indemnities)

Erstmalig regelt IFRS 3R nunmehr verpflichtend, wie Ersatzleistungen (indemnities) im Zusammenhang mit einer Schuld des erworbenen Unternehmens zu behandeln sind. Bei derartigen Vereinbarungen (häufig im Zusammenhang mit Steuerrisiken oder möglichen Zahlungsverpflichtungen aus Rechtstreitigkeiten) ersetzt der Verkäufer dem Käufer die mögliche Zahlungsverpflichtung des erworbenen Unternehmens, so dass der Käufer letztendlich keiner finanziellen Belastung ausgesetzt ist. Ersatzleistungen führen im Rahmen der Kaufpreisallokation zukünftig zum Ansatz einer Eventualforderung in Höhe der damit zusammenhängenden Schuld. In den Folgeperioden ist dieser Vermögenswert korrespondierend mit der zusammenhängenden Verpflichtung zu bewerten.

### Bilanzierung von Operating-Leasingverträgen

Der IASB kehrte nach zeitweiser Konvergenz mit dem FAS 141R zu seiner ursprünglichen Meinung zurück, wonach der Vermögenswert der einem Operating-Leasingverhältnis zugrunde liegt, beim Erwerb des Leasinggebers unter Einbezug eines günstigen (oder ungünstigen) Operating-Leasingvertrags zu bewerten ist. Eine gegenüber den aktuellen Marktkonditionen günstige oder ungünstige Vertragsgestaltung wird demzufolge nicht als separater Vermögenswert oder Schuld angesetzt, sondern im beizulegenden Zeitwert des zugrunde liegenden Leasinggegenstandes berücksichtigt. Im Ergebnis unterscheiden sich damit die Meinungen des IASB und die des FASB in Bezug auf den nach US GAAP verpflichtenden separaten Ausweis der günstigen (oder ungünstigen) Komponenten eines Operating-Leasingvertrages. Für den Fall eines Erwerbs des Leasingnehmers gilt hingegen, dass im Rahmen der Kaufpreisallokation ein Vermögenswert (eine Schuld) anzusetzen ist, wenn ein Operating-Leasingverhältnis eine im Vergleich zur aktuellen Marktsituation günstige (ungünstige) Komponente enthält. Damit schreibt IFRS3 R für den Fall eines im Vergleich zur Marktsituation ungünstigen Vertrages nunmehr explizit den Ansatz einer Schuld vor.

### Ertragsteueransprüche und –schulden

Im Rahmen eines Unternehmenszusammenschlusses erworbene Ertragsteueransprüche bzw. übernommene Ertragsteuerschulden sind weiterhin nach IAS 12, *Ertragsteuern*, zu bewerten, also nicht mit dem beizulegenden Zeitwert. Eine ergebnisneutrale Erfassung bzw. Änderung von erworbenen Ertragsteueransprüchen nach dem Erwerbszeitpunkt durch Anpassung des Geschäfts- oder Firmenwertes ist nunmehr jedoch nur innerhalb der sogenannten Bewertungsperiode (in der Regel 12 Monate) möglich und wenn gleichzeitig die Umstände, welche eine nachträgliche Erfassung bzw. Änderung erfordern, bereits zum Erwerbszeitpunkt existierten. Andernfalls werden Wertänderungen der Ertragsteueransprüche prospektiv erfolgswirksam abgebildet. Es wurde des Weiteren klargestellt, dass beim Käufer bereits zuvor bestehende, aber nicht nutzbare, Steueransprüche, welche durch den Unternehmenszusammenschluss realisiert werden können, nicht Bestandteil der Erwerbsbilanzierung sind, sondern als gesonderte Transaktion (außerhalb der Kaufpreisallokation, d. h. ergebniswirksam) zu bilanzieren sind.

## Neudesignation und Neuklassifizierung

IFRS 3R regelt ausdrücklich die Behandlung der zum Erwerbszeitpunkt beim Erwerber bestehenden Vertragsverhältnisse (z. B. Finanzinstrumente, derivative Finanzinstrumente und Hedging-Beziehungen i. S. d. IAS 39, *Finanzinstrumente: Ansatz und Bewertung*). Derartige Vertragsverhältnisse und deren Instrumente sind im Rahmen eines Unternehmenszusammenschlusses zum Erwerbszeitpunkt vom Erwerber zu analysieren und gegebenenfalls eine Neuklassifizierung und -designation vorzunehmen. Von dieser Regelung sind jedoch die beim erworbenen Unternehmen bestehenden Leasingverhältnisse i. S. d. IAS 17, *Leasingverhältnisse*, und Versicherungsverträge i. S. d. IFRS 4, *Versicherungsverträge*, ausgenommen.

## Änderungen des IAS 27

### Änderungen des IAS 27, *Konzern- und separate Einzelabschlüsse*

Der IASB hat in Bezug auf die Behandlung von Anteilserwerben bzw. -verkäufen nach der Erlangung und unter Beibehaltung der Beherrschungsmöglichkeit (z. B. Kauf oder Verkauf von 10% der Anteile, wenn bereits 70% der Anteile gehalten werden) die verpflichtende Anwendung des sogenannten „Economic Entity Approach“ durchgesetzt. Dieser besagt, dass Transaktionen mit Minderheiten als Transaktionen mit Anteilseignern anzusehen sind und – dem Einheitsgedanken folgend – erfolgsneutral im Eigenkapital erfasst werden. Weiterhin ist damit klargestellt, dass aus derartigen Transaktionen keine Buchwertänderungen der bilanzierten Vermögenswerte (einschließlich des Geschäfts- oder Firmenwertes) und Schulden resultieren dürfen. Die aufgrund der Regelungslücke im derzeitigen IAS 27, *Konzern- und separate Einzelabschlüsse*, bestehende Möglichkeit der Anwendung des „Parent Company Approach“ als Bilanzierungsmethode für Transaktionen mit Minderheiten und die daraus folgende Erfassung der Wertdifferenz zwischen dem Minderheitenanteil am Eigenkapital und dem Kaufpreis des Minderheitenanteils als Geschäfts- oder Firmenwert entfällt damit zukünftig.

Bei Anteilsverkäufen, die den Verlust der Beherrschungsmöglichkeit zur Folge haben (z. B. Verkauf von 60% der Anteile an einer bisher zu 100% gehaltenen Tochtergesellschaft), wird nach IAS 27R ein Veräußerungsgewinn oder -verlust ergebniswirksam erfasst. Werden wie im obigen Beispiel auch nach dem Verlust der Beherrschungsmöglichkeit weiterhin Anteile gehalten, werden die verbleibenden Anteile mit ihrem beizulegenden Zeitwert angesetzt. Der Unterschied zwischen dem bisherigen Buchwert dieser verbleibenden Anteile und ihrem beizulegenden Zeitwert geht ergebniswirksam mit in das Veräußerungsergebnis ein. Das Veräußerungsergebnis und der darin enthaltene Betrag aus der Neubewertung des verbleibenden Anteils sowie der Gewinn- und Verlustrechnungsposten, in den das Veräußerungsergebnis eingeflossen ist, sind gesondert im Anhang anzugeben.

Im Fall des sukzessiven Unternehmenserwerbs bzw. im Fall der anteilmäßigen Veräußerung, d.h. für die Fälle, in denen eine qualitative Bilanzierungsänderung vorzunehmen ist (z. B. von Vollkonsolidierung auf Equity-Bilanzierung und umgekehrt), schreibt IAS 27R die erfolgswirksame Neubewertung der bereits gehaltenen bzw. der verbleibenden Anteile zum beizulegenden Zeitwert vor.

## IASB-Entwürfe Ergänzung des IAS 39

Eine weitere Änderung des IAS 27R betrifft die Allokation von auf die Minderheiten entfallenden Verlusten. Während nach den derzeit geltenden Regelungen Verluste, die den bilanziellen Wert der Minderheitenanteile übersteigen, den Mehrheitsgesellschaftern zugeordnet werden, wird der Buchwert der Minderheitenanteile im Konzerneigenkapital zukünftig negativ werden können.

### Veröffentlichung des Entwurfs einer Ergänzung des IAS 39 bezüglich absicherbarer (Teil-)Risiken

Am 6. September 2007 veröffentlichte der IASB den Entwurf einer Ergänzung zu IAS 39, *Finanzinstrumente: Ansatz und Bewertung – Im Rahmen der Bilanzierung von Sicherungsbeziehungen (hedge accounting) absicherbare Risiken*, in dem klargestellt wird, welche (Teil-)Risiken im Rahmen der Bilanzierung von Sicherungsbeziehungen (hedge accounting) als gesicherte Risiken designiert werden dürfen, wenn es sich bei dem Grundgeschäft um ein Finanzinstrument handelt. Des Weiteren wird in dem Entwurf klargestellt, unter welchen Bedingungen Teile von Zahlungsströmen (portions) eines Finanzinstruments als Grundgeschäft designiert werden können.

Die Entscheidung, den IAS 39 bezüglich der oben genannten Punkte zu ergänzen, resultierte daraus, dass an das IFRIC eine Vielzahl von Fragestellungen hinsichtlich der Absicherung von Teilrisiken sowie Teilen von Zahlungsströmen aus Grundgeschäften adressiert wurden.

In dem Entwurf wird vorgeschlagen, dass ein Finanzinstrument zum einen hinsichtlich aller mit dem Finanzinstrument verbundenen Risiken abgesichert werden kann. Zum anderen ist es jedoch auch möglich, nur eines oder mehrere der folgenden Teilrisiken als gesichertes Risiko zu designieren:

- Zinsrisiko,
- Fremdwährungsrisiko,
- Ausfallrisiko,
- Risiko vorzeitiger Rückzahlung,
- Risiken, die aus den vertraglich spezifizierten Zahlungsströmen des Finanzinstruments resultieren.

Dabei darf die Summe der als gesichert designierten Risiken die Gesamtheit der Risiken des Finanzinstruments nicht übersteigen.

Zudem wird in dem Entwurf vorgeschlagen, in welchen Fällen Teile von Zahlungsströmen (portions) eines Finanzinstruments als Grundgeschäft designiert werden dürfen. Demnach dürfen u. a. Zahlungsströme eines Finanzinstruments für einen Teil der Laufzeit (sog. partial term hedge), ein prozentualer Anteil an Zahlungsströmen (proportion) und Zahlungsströme, die mit einem Risiko in eine bestimmte Richtung (one-sided risk) verbunden sind (bspw. Zahlungsströme, die daraus resultieren, dass der Zinssatz unter eine bestimmte Grenze sinkt), als Grundgeschäft designiert werden. Hingegen dürfen keine Zahlungsströme des Finanzinstruments als Grundgeschäft designiert werden, die in dem Finanzinstrument als solches nicht existieren.

Die Regelungen des Entwurfs haben u. a. zur Folge, dass es insbesondere bei der Absicherung mit erworbenen Optionen künftig unzulässig sein wird, Zahlungsströme, die aus dem Zeitwert (time value) einer hypothetischen Option resultieren, als Grundgeschäft zu designieren. Hintergrund hierzu ist die Diskussion zur Anwendung der sog. Hypothetische-Derivate-Methode für den Effektivitätsnachweis einer solchen Sicherungsbeziehung. Diese Methode stellt der Wertänderung der erworbenen Option die Wertänderung einer hypothetischen ausstattungsgleichen Option gegenüber, die die Wertänderung des Grundgeschäfts repräsentieren soll (vgl. dazu auch die Mai-Ausgabe dieses Newsletter). Bei der Anwendung der Hypothetische-Derivate-Methode würde angenommen, dass die als Grundgeschäft designierten Zahlungsströme dem Risiko der Zeitwertänderung einer Option unterlägen, was jedoch nicht zutreffend sei.

Da Zahlungsströme, die mit einem Risiko in eine bestimmte Richtung verbunden sind, nach den vorgeschlagenen Regelungen als Teil (portion) eines Grundgeschäfts angesehen werden, ist fraglich, ob und inwieweit Absicherungen von Warenpreisisiken in eine bestimmte Richtung (one-sided commodity price risks) künftig weiterhin zulässig sein werden. Gemäß IAS 39.82 dürfen nicht-finanzielle Posten grundsätzlich nicht hinsichtlich Teilrisiken abgesichert werden.

Die Regelungen sind bei Verabschiedung der Ergänzung des IAS 39 retrospektiv anzuwenden. Stellungnahmen zu diesem Entwurf werden bis zum 11. Jänner 2008 erbeten. Der Entwurf ist ab 17. September auf der Website des IASB frei erhältlich.

[Pressemitteilung](#)  
[Entwurf](#)

## Veröffentlichungen

*Insight-Newsletter des IASB jetzt frei erhältlich*

Der vom IASB und der IASCF herausgegebene Newsletter „Insight“, der bisher nur Abonnenten zugänglich war, steht zukünftig auf der IASB-Website frei zum Download zur Verfügung. Der vierteljährlich erscheinende englischsprachige Newsletter soll in allgemein verständlicher Sprache einen breiten Adressatenkreis (und nicht nur IFRS-Rechnungslegungsexperten) über die Arbeit des IASB informieren.

[Insight-Newsletter](#)

## 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: 6. September 2007). 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:

- IFRS 8, *Geschäftssegmente*
- IAS 23, *Fremdkapitalkosten* (überarbeitet März 2007)
- IAS 1, *Darstellung des Abschlusses* (überarbeitet September 2007)
- IFRIC 12, *Dienstleistungskonzessionsvereinbarungen*
- IFRIC 13, *Programme zur Kundenbindung*
- IFRIC 14, *IAS 19 – Die Obergrenze von Vermögenswerten bei leistungsorientierten Plänen, Mindestfinanzierungsanforderungen und ihre Wechselwirkung*

Die Europäische Kommission hat am 10. September 2007 einen Bericht über die Ergebnisse der durchgeführten Untersuchung der möglichen Auswirkungen einer Übernahme des IFRS 8, *Geschäftssegmente*, veröffentlicht, in dem auf der Grundlage der Auswertung der Untersuchungsergebnisse ein Endorsement des IFRS 8 empfohlen wird. Die Kommission war von Seiten des Europäischen Parlaments dringend aufgefordert worden, vor ihrer Übernahmeentscheidung eine gründliche Prüfung der Auswirkungen einer Standardübernahme (impact analysis) durchzuführen.

In einer Rede vor dem Ausschuss für Wirtschaft und Währung des Europäischen Parlaments (ECON) stellte der EU-Kommissar für Binnenmarkt und Dienstleistungen, Charlie McCreevy, die Ergebnisse der Analyse der Kommission vor und äußerte die Hoffnung, dass das Europäische Parlament mit der Kommission übereinstimmen werde, dass der Übernahmeprozess zu IFRS 8 fortgesetzt werden sollte. Nach dem aktualisierten Bericht der EFRAG zum Stand des Übernahmeprozesses kann mit dem Endorsement von IFRS 8 frühestens ab Oktober 2007 gerechnet werden.

[Aktualisierter Bericht zum Stand des Endorsement-Prozesses](#)  
[Bericht zur Untersuchung der möglichen Auswirkungen von IFRS 8](#)  
[Rede des EU-Kommissars Charlie McCreevy](#)

### EU Konvergenz-Bericht

#### Kommissionsbericht zur Konvergenz der nationalen Rechnungslegungsstandards der wichtigsten EU-Partnerländer mit den IFRS

Die Europäische Kommission hat am 6. Juli 2007 einen Bericht über die Projekte Kanadas, Japans und der Vereinigten Staaten im Hinblick auf die Konvergenz zwischen deren nationalen Rechnungslegungsstandards und den IFRS, die in der EU angewendet werden, veröffentlicht. Darüber hinaus werden erste Informationen über die Konvergenzbemühungen anderer wichtiger Länder bereitgestellt. Gemäß den Rechnungslegungsvorschriften der EU ist die Kommission gehalten, das Europäische Parlament und den

Europäischen Wertpapierausschuss regelmäßig über die Konvergenzfortschritte und die Fortschritte bei der Beseitigung der für EU-Emittenten geltenden Überleitungsanforderungen in diesen Ländern zu unterrichten. Die EU-Kommission begrüßt in ihrem Bericht insbesondere den jüngsten Vorschlag der US-amerikanischen Börsenaufsichtsbehörde SEC, IFRS-Abschlüsse ausländischer Emittenten ohne weitere Anforderungen zur Abstimmung mit den US-GAAP anzuerkennen, und regte eine verstärkte Zusammenarbeit zwischen der EU und den USA an.

[Pressemitteilung](#)

[Bericht der EU-Kommission](#)

### 3. AFRAC

Aktuelle Stellungnahmen des AFRAC zu Themen der nationalen und internationalen Bilanzierung und Abschlussprüfung:

September 2007 [Fragen der IFRS-Bilanzierung und -Berichterstattung im Zusammenhang mit der Einführung der Gruppenbesteuerung](#)

September 2007 [Die Behandlung anteilsbasierter Vergütungen in UGB-Abschlüssen](#)

Aktuelle Entwürfe von Stellungnahmen des AFRAC zu Themen der nationalen und internationalen Bilanzierung und Abschlussprüfung:

September 2007 [Grundsätze der unternehmensrechtlichen phasenphasenkongruenten Dividendenaktivierung](#)

## 4. IASB Projektplan

Laufende Projekte	2007	2007	2008	2008
	3. Quartal	4. Quartal	1. Halbjahr	2. Halbjahr
Unternehmenszusammenschlüsse	IFRS <sup>1</sup>	–	–	–
Konsolidierung	–	–	DP <sup>3</sup>	–
Anleitungen zur Bewertung mit dem beizulegenden Zeitwert	RT <sup>4</sup>	–	–	ED <sup>2</sup>
Darstellung des Jahresabschlusses:				
• Phase A	IFRS	–	–	–
• Phase B	–	DP	–	–
Ertragsrealisierung	–	–	DP	–
Leistungen nach Beendigung des Arbeitsverhältnisses (inkl. Pensionen)	–	DP	–	–
Leasing	–	–	DP	–
Kurzfristige Konvergenz-Projekte:				
• Joint Ventures	ED	–	–	IFRS
• Ertragsteuern	–	ED	–	IFRS
• 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
Versicherungsverträge	–	–	–	ED
Schulden (Änderungen des IAS 37)	–	–	–	IFRS
Emissionsrechte (Emission Trading Schemes)	Abhängig vom Ausgang der Überlegungen zu anderen Projekten			
Änderungen von Standards (Amendments to standards):				
• Jährlicher Improvements-Prozess	ED	–	IFRS	–
• IAS 32, Finanzinstrumente: Instrumente mit Rückgaberecht	IFRS	–	–	–
• IAS 39, Finanzinstrumente: Identifikation von absicherbaren Teilrisiken	ED	–	–	–
• IAS 33, Ergebnis je Aktie: Treasury Stock-Methode	ED	–	–	IFRS
• IFRS 1, Erstmalige Anwendung der IFRS: Anschaffungskosten einer Beteiligung an einem Tochterunternehmen	–	IFRS	–	–
• IFRS 2, Aktienbasierte Vergütung: Ausübungsbedingungen und Annullierungen	IFRS	–	–	–
• IAS 24, Angaben über Beziehungen zu nahe stehenden Unternehmen und Personen	–	–	IFRS	–

Laufende Projekte	2007	2007	2008	2008
	3. Quartal	4. Quartal	1. Halbjahr	2. Halbjahr
Rahmenkonzept (Conceptual framework):				
• Phase A (Ziele und qualitative Anforderungen)	–	ED	–	–
• Phase B (Abschlussposten und Ansatz)	–	–	–	DP
• Phase C (Bewertung)	–	–	–	–
• Phase D (Berichterstattendes Unternehmen)	DP	–	–	–
• Phase E (Darstellung und Angaben)	–	–	–	–
• Phase F (Zweck und Status des Rahmenkonzeptes)	–	–	–	–
• Phase G (Anwendbarkeit auf nicht-gewinnorientierte Organisationen)	–	–	–	–
• Phase H (Übrige Punkte)	–	–	–	–

<sup>1</sup> International Financial Reporting Standard (IFRS)

<sup>2</sup> Entwurf (Exposure Draft) eines International Financial Reporting Standards (ED)

<sup>3</sup> Diskussionspapier (DP)

<sup>4</sup> Öffentliche Diskussion (Round-Table Discussion (RT))

## 5. PwC Academy Seminare

<b>12.10.2007</b>	IFRS Update	<b>Raoul Vogel</b>	1 Tag	PwC Graz
<b>13.11.2007</b>	Latente Steuern	<b>Helga M. Stangl</b>	1 Tag	Innsbruck
<b>14.11.2007</b>	IFRS für den Mittelstand – Vorteile einer Umstellung	<b>Raoul Vogel</b>	1 Tag	PwC Graz
<b>22.11.2007</b>	Internationale Konzernrechnungslegung - Grundlagen der IFRS Konsolidierung	<b>Aslan Milla</b>	1 Tag	PwC Wien
<b>27.11.2007</b>	Latente Steuern	<b>Helga M. Stangl</b>	1 Tag	PwC Wien

## 6. PwC Publikationen

### The IFRS Manual of Accounting 2007

Der von PricewaterhouseCoopers veröffentlichte Praxis-Kommentar „The IFRS Manual of Accounting 2007“ 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

PwC PricewaterhouseCoopers GmbH  
Erdbergstraße 200, 1030 Wien  
Tel. +43 1 501 88-0  
<http://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](mailto:aslan.milla@at.pwc.com)

[raoul.vogel@at.pwc.com](mailto:raoul.vogel@at.pwc.com)

[sabine.dam-ratzesberger@at.pwc.com](mailto:sabine.dam-ratzesberger@at.pwc.com)

Alle Ausgaben von IFRS Aktuell und IFRS News finden Sie unter:

[www.pwc.com/at/ifrs](http://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](mailto: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.