

Accounting News

NEUIGKEITEN ZUR RECHNUNGSLEGUNG NACH IFRS UND UGB

Nr. 1 vom Jänner/Februar 2010

IFRS: Aktuelle Entwicklungen

I. IASB veröffentlicht Änderungen zu IAS 32 bezüglich Bezugsrechten in Fremdwährung

Das International Accounting Standards Board (IASB) hat Änderungen von IAS 32 „*Financial Instruments: Presentation*“ veröffentlicht.

Die Änderungen regeln aus Sicht des Emittenten die Bilanzierung von Bezugsrechten, Optionen und Optionsscheinen auf den Erwerb einer festen Anzahl von Eigenkapitalinstrumenten, die auf eine andere Währung als die funktionale Währung des Emittenten lauten.

Solche Bezugsrechte, die zu einem festgelegten Währungsbetrag an die bestehenden Anteilseigner einer Klasse von Eigenkapitalinstrumenten eines Unternehmens ausgegeben werden, sind als Eigenkapital zu klassifizieren. Die Währung, auf die der Ausübungspreis lautet, ist dabei unbeachtlich.

Diese begrenzte Änderung kann nicht auf andere Instrumente zum Erwerb von Eigenkapitalinstrumenten, wie zum Beispiel in Wandelanleihen enthaltene Wandlungsrechte, übertragen werden.

Für weitere Informationen verweisen wir auf die Accounting News-Ausgabe vom Oktober 2009 unter: VI. Änderung zu IAS 32 – Entwurf zur Klassifizierung von Bezugsrechten (ED/2009/9).

Erstanwendungszeitpunkt

Unternehmen wenden entsprechend des EU-Endorsements die Änderungen spätestens mit Beginn des ersten nach dem 31. Jänner 2010 beginnenden Geschäftsjahres an. Diese Änderungen zu IAS 32 wurden bereits im Dezember 2009 von der EU übernommen.

Inhalt

Die KPMG Accounting News bieten Ihnen Informationen zu Ihrem Nutzen, diesmal zu den Themen:

IFRS: Aktuelle Entwicklungen

- I. IASB veröffentlicht Änderungen zu IAS 32 bezüglich Bezugsrechten in Fremdwährung
- II. IFRS 9 verabschiedet
- III. IASB veröffentlicht geänderten IAS 24
- IV. IFRIC 19 veröffentlicht
- V. IASB veröffentlicht Änderungen zu IFRIC 14
- VI. IASB schlägt Änderungen zu IFRS 1 vor
- VII. Berücksichtigung von Wertminderungen bei Finanzinstrumenten
- VIII. Aktualisierter Stand der EU-Endorsements

Herausgeber: KPMG Austria GmbH
Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsgesellschaft
Porzellangasse 51, 1090 Wien
Kudlichstrasse 41-43, 4020 Linz
www.kpmg.at

Die Inhalte in diesem Newsletter stellen lediglich eine allgemeine Information dar und ersetzen nicht individuelle Beratung im Einzelfall. Die KPMG übernimmt keine Haftung für Schäden, welcher Art immer, aufgrund der Verwendung der hier angebotenen Informationen. KPMG übernimmt insbesondere keine Haftung für die Richtigkeit und Vollständigkeit des Inhalts der Newsletter.

© 2010 KPMG Austria GmbH Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsgesellschaft, österreichisches Mitglied von KPMG International, einer Genossenschaft schweizerischen Rechts. Alle Rechte vorbehalten. Gedruckt in Österreich. KPMG und das KPMG-Logo sind eingetragene Markenzeichen von KPMG International.

II. IFRS 9 verabschiedet

Das International Accounting Standards Board (IASB) hat am 12.11.2009 den IFRS 9 *Finanzinstrumente* veröffentlicht. Der Standard soll – zusammen mit zwei weiteren Ergänzungen – IAS 39 *Finanzinstrumente: Ansatz und Bewertung* schrittweise ersetzen. Die nun veröffentlichten Regelungen sind das Ergebnis der ersten Projektphase zur Ersetzung von IAS 39. Sie beziehen sich auf die Klassifizierung und Bewertung von Finanzinstrumenten. Das Gesamtprojekt zur Ersetzung von IAS 39 soll im Jahr 2010 abgeschlossen werden. Der Standard widmet sich bislang lediglich der Klassifizierung und Bewertung von finanziellen Vermögensgegenständen, während der am 14.7.2009 veröffentlichte Standardentwurf zusätzlich die entsprechenden Regelungen für finanzielle Verbindlichkeiten enthielt.

Klassifikation von finanziellen Vermögenswerten

Durch IFRS 9 werden die bisherigen Bewertungskategorien durch nur noch zwei ersetzt:

- fortgeführte Anschaffungskosten (*amortised costs*) und
- beizulegender Zeitwert (*fair value*).

Um einen finanziellen Vermögenswert zu fortgeführten Anschaffungskosten zu bewerten, müssen folgende zwei Bedingungen kumulativ erfüllt sein:

- der finanzielle Vermögenswert wird im Rahmen eines Geschäftsmodells gehalten, dessen Ziel die Generierung der vertraglichen Zahlungsströme aus dem finanziellen Vermögenswert ist und
- die vertraglichen Vereinbarungen über den finanziellen Vermögenswert sehen feste Termine für die Leistung der Zahlungen vor. Zudem dürfen die Zahlungen grundsätzlich nur aus Zins- und Tilgungsleistungen bestehen.

Sind die beiden Bedingungen nicht kumulativ erfüllt, ist der finanzielle Vermögenswert zum beizulegenden Zeitwert zu bewerten.

Wahlrechte

IFRS 9 sieht, wie bereits IAS 39, die Möglichkeit der Designation von finanziellen Vermögenswerten in die Kategorie ‚beizulegender Zeitwert‘ vor, dies allerdings gegenüber IAS 39 beschränkt auf den Fall, wo durch die Einstufung Inkongruenzen bei Bewertung oder beim Ansatz beseitigt oder verringert werden können. Beispielsweise Absicherung eines festverzinslichen Kredits durch einen Zinsswap ohne Bilanzierung eines Sicherungsgeschäfts.

Darüber hinaus beinhaltet der Standard ein unwiderrufliches Wahlrecht, Anlagen in Eigenkapitalinstrumenten, die nicht dem Handel dienen, erfolgsneutral zum beizulegenden Zeitwert zu bewerten. Bei Ausübung dieser Option, die für jede Investition einzeln ausgeübt werden kann, sind alle Wertänderungen dieses Investments im *Other Comprehensive Income* (OCI) zu erfassen. Hingegen müssen Dividenden aus diesen Eigenkapitalinstrumenten ergebniswirksam erfasst werden.

Umklassifizierung

Im vorliegenden Standard ist nach der erstmaligen Zuordnung von finanziellen Vermögenswerten in eine Bewertungskategorie eine nachfolgende Umklassifizierung dann und nur dann vorzunehmen, wenn das Unternehmen sein Geschäftsmodell geändert hat.

Erstanwendungszeitpunkt

Die Änderungen sind anzuwenden für Geschäftsjahre, die am oder nach dem 1. Jänner 2013 beginnen. Eine frühere Anwendung bereits in 2009 ist grundsätzlich zulässig. Für die Anwendung dieses Standards innerhalb der EU bedarf es allerdings noch des *Endorsement* durch die EU-Kommission. Mit diesem kann allerdings kurzfristig nicht gerechnet werden.

III. IASB veröffentlicht geänderten IAS 24

Das IASB hat am 4. November 2009 den geänderten IAS 24 *Angaben über Beziehungen zu nahe stehenden Unternehmen und Personen* veröffentlicht.

Bisher waren Unternehmen, die staatlich kontrolliert oder bedeutend beeinflusst sind, verpflichtet, Informationen zu allen Geschäftsvorfällen mit Unternehmen, die vom gleichen Staat kontrolliert oder bedeutend beeinflusst werden, offenzulegen. Inhalt der Änderung des IAS 24 ist nun zum einen eine Vereinfachung der Angabepflichten von Regierungen nahe stehenden Unternehmen. Zwar sind weiterhin diejenigen Angaben erforderlich, die für den Abschlussadressaten von Bedeutung sind, den Regierungen nahe stehenden Unternehmen wird jedoch teilweise eine Ausnahme zur Angabepflicht von bestimmten Geschäftsvorfällen gewährt. Sofern die Informationen nur mit hohen Kosten zur Verfügung gestellt werden können oder nur geringe Informationen für die Adressaten liefern, sind diese Angaben nach dem geänderten IAS 24 von der Angabepflicht ausgenommen.

Weiterhin wurde durch die Änderung des IAS 24 die Definition eines nahe stehenden Unternehmens oder einer nahe stehenden Person verdeutlicht. Im Vergleich zur Entwurfsfassung ergaben sich keine wesentlichen Neuerungen.

Der geänderte Standard tritt für Berichtsperioden in Kraft, die am oder nach dem 1. Jänner 2011 beginnen. Eine frühere Anwendung ist zulässig. Die Übernahme der Interpretation in europäisches Recht steht noch aus.

IV. IFRIC 19 veröffentlicht

Das International Financial Reporting Interpretations Committee (IFRIC) hat am 26. November 2009 mit IFRIC 19 *Extinguishing Financial Liabilities with Equity Instruments* eine Interpretation veröffentlicht, die die Bilanzierung sogenannter *debt for equity swaps* adressiert.

IFRIC 19 erläutert die Anforderungen der International Financial Reporting Standards (IFRS) für den Fall, dass ein Unternehmen eine finanzielle Verbindlichkeit teilweise oder vollständig durch Ausgabe von Aktien oder durch andere Eigenkapitalinstrumente tilgt. Die Interpretation stellt Folgendes klar:

- Die zur Tilgung einer finanziellen Verbindlichkeit an einen Gläubiger ausgegebenen Eigenkapitalinstrumente sind Bestandteil des „gezählten Entgelts“ im Sinne von IAS 39.41.
- Die entsprechenden Eigenkapitalinstrumente sind grundsätzlich zum beizulegenden Zeitwert (*fair value*) zu bewerten. Sofern dieser nicht verlässlich ermittelbar ist, sollten die Eigenkapitalinstrumente mit dem beizulegenden Zeitwert der getilgten Verbindlichkeit bewertet werden. In der damit aufgestellten Rangfolge der Wertmaßstäbe unterscheidet sich die Interpretation vom zuvor veröffentlichten Entwurf (D 25).
- Die Differenz zwischen dem Buchwert der auszubuchenden finanziellen Verbindlichkeit und dem erstmaligen Wertansatz der ausgegebenen Eigenkapitalinstrumente ist in der Gewinn- und Verlustrechnung zu erfassen.

IFRIC 19 ist verpflichtend für Perioden anzuwenden, die am oder nach dem 1. Juli 2010 beginnen. Eine frühere Anwendung ist möglich. Die Übernahme der Interpretation in europäisches Recht steht noch aus.

V. IASB veröffentlicht Änderungen zu IFRIC 14

IFRIC 14 *IAS 19 – The limit on a defined benefit asset, minimum funding requirements and their interaction* stellt eine Auslegung des IAS 19 *Employee benefits* dar und beschäftigt sich mit Zweifelsfragen hinsichtlich des Ansatzes eines *defined benefit asset*.

Regelungsumfang

IAS 19.58 nennt als eine der Voraussetzungen für den Ansatz eines Vermögenswerts aus einem leistungsorientierten Plan einen künftigen wirtschaftlichen Nutzen aus Ansprüchen auf Minderung oder Rückerstattung von Beitragsleistungen. IFRIC 14 enthält diesbezüglich Klarstellungen, wann derartige künftige Vorteile als verfügbar anzusehen sind.

Mindestdotierungspflichten – rechtliche Verpflichtungen zur Leistung von Mindestbeiträgen – sind als Einschränkungen der Verfügbarkeit von Rückerstattungs- oder Minderungsansprüchen zu werten. Zudem kann der Ausweis einer Verbindlichkeit geboten sein, wenn die künftigen Dotierungspflichten sich auf bereits bezogene Leistungen beziehen.

Änderungen

Die nun vorgenommenen Änderungen beschäftigen sich mit dem Sonderfall, in dem Unternehmen bereits vorab Zahlungen leisten, um ihrer Mindestdotierungsverpflichtung nachzukommen.

Die Änderung erlaubt es den betroffenen Unternehmen, die aus diesen Zahlungen resultierenden Vorteile als Vermögenswerte anzusetzen.

Erstmalige Anwendung

Die geänderte Version des IFRIC 14 ist verpflichtend erstmalig auf nach dem 1. Jänner 2011 beginnende Geschäftsjahre anzuwenden. Eine freiwillige frühere Anwendung ist zulässig. Für die Anwendung dieser Interpretation innerhalb der EU bedarf es allerdings noch des *Endorsement* durch die EU-Kommission.

VI. IASB schlägt Änderungen zu IFRS 1 vor

Am 26. November 2009 wurde vom International Accounting Standards Board (IASB) eine geringfügige Änderung des IFRS 1 *Firsttime adoption of International Financial Reporting Standards* veröffentlicht. Diese Änderung ermöglicht es künftig auch Erstanwendern im Sinne von IFRS 1 bestehende Übergangsvorschriften für die Anwendung von IFRS 7 *Financial instruments: Disclosures* in Anspruch zu nehmen.

Betroffen davon sind alle Angaben, die aus der erstmaligen Anwendung der im März 2009 veröffentlichten Änderungen zu IFRS 7 resultieren. Im ersten Jahr der Anwendung erfolgt eine Befreiung von der Verpflichtung zur Angabe von Vergleichszahlen für die im *Amendment* neu aufgenommenen Angaben. Dadurch sollen unverhältnismäßige Mehrbelastungen durch kurze Fristen bis zur Erstanwendung vermieden werden.

Waren bisher alle Erstanwender von der Anwendung dieser Übergangsbestimmung ausgeschlossen, kann sie künftig insofern in Anspruch genommen werden, als die erste IFRS-Berichtsperiode vor dem 1. Jänner 2010 beginnt. Die Übernahme des geänderten Standards in europäisches Recht steht noch aus.

VII. Berücksichtigung von Wertminderungen bei Finanzinstrumenten

Das International Accounting Standards Board (IASB) hat am 5. November 2009 den Standardentwurf zur Berücksichtigung von Wertminderungen bei Finanzinstrumenten (ED/2009/12 *Financial Instruments: Amortised Cost and Impairment*) veröffentlicht. Dieser Entwurf ist Teil des Projekts für einen Nachfolgestandard von IAS 39, das in 2010 abgeschlossen werden soll.

Hintergrund und Ziel

Zielsetzung des Entwurfs ist eine verbesserte Transparenz hinsichtlich der Risikovorsorge für Kreditausfälle und den Angaben zur Kreditqualität finanzieller Vermögenswerte herzustellen. Zudem soll die Wertberichtigungsmethodik durch die Abschaffung der Notwendigkeit eines Impairment-Triggers von einem *incurred loss*-Modell auf ein *expected loss*-Modell umgestellt werden. Damit soll es zu einer zeitnäheren Erfassung von Verlusten kommen und den wirtschaftlichen Gegebenheiten bei der Kreditvergabe besser Rechnung getragen werden.

Bewertung zu fortgeführten Anschaffungskosten

Das Ziel der Bewertung zu fortgeführten Anschaffungskosten ist es, Informationen über die tatsächliche Rendite eines finanziellen Vermögenswerts oder einer finanziellen Schuld zu geben, indem Zinserträge bzw –aufwendungen über die gesamte erwartete Laufzeit verteilt werden. Folglich ermitteln sich die fortgeführten Anschaffungskosten als Barwert mit den folgenden Inputfaktoren:

- den erwarteten Zahlungsströmen über die Restlaufzeit des Finanzinstruments und
- dem Effektivzinssatz als Kalkulationssatz zur Abzinsung.

Die Schätzung der erwarteten Zahlungsströme berücksichtigt dabei alle Vertragsbedingungen des Finanzinstruments, Gebühren, gezahlte und erhaltene Entgelte, Transaktionskosten und andere Abschläge sowie ausschließlich bei finanziellen Vermögenswerten die zum Zeitpunkt des Erstansatzes geschätzten erwarteten Verluste.

Über die Effektivzinsmethode bestimmt sich die Verteilung der Zinserträge und Zinsaufwendungen. Dabei ergibt sich der Effektivzinssatz aus dem zeitlichen Anfall der Zinszahlungen des Finanzinstruments.

Ein Unternehmen kann zur Ermittlung der fortgeführten Anschaffungskosten aus praktischen Gründen eine vereinfachte Vorgehensweise anwenden, sofern der daraus resultierende Effekt unwesentlich ist, zum Beispiel durch die Anwendung von pauschalen prozentualen Kreditausfällen auf bestimmte Forderungsgruppen (wie etwa kurzfristige Forderungen aus Lieferungen und Leistungen) basierend auf Vergangenheitserfahrungen.

Ablösung des *incurred loss*-Modell durch das *expected loss*-Modell

Nach dem vorgeschlagenen Modell werden erwartete Verluste über die gesamte Laufzeit des Darlehens – oder eines anderen zu fortgeführten Anschaffungskosten bilanzierten finanziellen Vermögenswerts – bereits bei Erstansatz durch eine Reduzierung des Effektivzinssatzes berücksichtigt und nicht erst nach der Identifizierung eines eingetretenen Kreditausfalls. Dadurch wird der Ausweis erhöhter Zinserträge in den Folgeperioden verhindert, welcher sich nach der aktuellen Vorgehensweise des *incurred loss*-Modells ergibt. Gleichzeitig werden die wirtschaftlichen Gegebenheiten bei der Kreditvergabeentscheidung besser abgebildet.

Die Vorschläge sehen daher die Bildung einer Wertberichtigung für Kreditausfälle vor, die über die Laufzeit des finanziellen Vermögenswerts erfolgsneutral aufgebaut wird. Zudem kommt es fortlaufend zu einer erfolgswirksamen Veränderung der Wertberichtigungen, falls sich die Erwartungen hinsichtlich der Kreditausfälle ändern.

Umfangreiche Ausweis- und Angabepflichten sollen den Bilanzadressaten ein Verständnis für die Ausfallseinschätzungen geben, wie zum Beispiel den gesonderten Ausweis von Brutto- und Nettozinsergebnis und aller Bewertungseffekte in der Gewinn- und Verlustrechnung sowie die neu geforderten Angaben wie etwa zum intern durchgeführten Stresstesting.

Erstanwendungszeitpunkt

Der Standardentwurf sieht noch keinen definitiven Erstanwendungszeitpunkt vor. Derzeit ist geplant, dass die neuen Vorschriften nicht verpflichtend vor Jänner 2013 in Kraft treten; eine vorzeitige Anwendung soll jedoch zulässig sein.

Der Entwurf steht auf den Internetseiten des IASB zum Download zur Verfügung. Kommentierungen sind beim IASB bis zum 30. Juni 2010 einzureichen.

VIII. Aktualisierter Stand der EU-Endorsements

Die EU hat im November und Dezember 2009 folgende Standards und Interpretationen des IASB im Rahmen des EU-Endorsement-Verfahrens übernommen:

- IFRS 1 *Erstmalige Anwendung der International Financial Reporting Standards* (neu strukturiert 2008) (Verordnung (EG) Nr. 1136/2009; verpflichtend anzuwenden für Perioden, die nach dem 31.12.2009 beginnen)
- IFRIC 17 *Sachdividenden an Eigentümer* und die sich aus IFRIC 17 ergebenden Folgeänderungen an IFRS 5 *Zur Veräußerung gehaltene langfristige Vermögenswerte und aufgegebene Geschäftsbereiche* und IAS 10 *Ereignisse nach der Berichtsperiode* (Verordnung (EG) Nr. 1142/2009; verpflichtend anzuwenden für Perioden, die nach dem 31.10.2009 beginnen)
- IFRIC 18 *Übertragung von Vermögenswerten durch einen Kunden* sowie die sich auf IFRIC 18 ergebenden Folgeänderungen an IFRS 1 *Erstmalige Anwendung der International Financial Reporting Standards* (Verordnung (EG) Nr. 1164/2009; verpflichtend anzuwenden für Perioden, die nach dem 31.10.2009 beginnen)
- Änderungen an IFRS 4 *Versicherungsverträge* und an IFRS 7 *Finanzinstrumente: Angaben* (Verordnung (EG) Nr. 1165/2009; verpflichtend anzuwenden für Perioden, die nach dem 31.12.2008 beginnen)
- Änderungen an IFRIC 9 *Neubeurteilung eingebetteter Derivate* und an IAS 39 *Finanzinstrumente: Ansatz und Bewertung* (Verordnung (EG) Nr. 1293/2009; verpflichtend anzuwenden für Perioden, die nach dem 31.12.2008 beginnen)
- Änderungen an IAS 32 *Finanzinstrumente: Darstellung* (Verordnung (EG) Nr. 1293/2009; verpflichtend anzuwenden für Perioden, die nach dem 31.1.2010 beginnen).

Darüber hinaus hat die European Financial Reporting Advisory Group (EFRAG) am 4.2.2010 einen aktualisierten Überblick über den Stand des EU-Endorsement-Verfahrens veröffentlicht.