

IFRS aktuell

Nachrichten zu den aktuellen Entwicklungen der IFRS

Ausgabe 1, Jänner 2017

Auf einen Blick

Disclosure Initiative (Teil 1) – Was hat sich inzwischen getan?.....2

IFRIC 22, Fremdwährungstransaktionen und Vorauszahlungen.....5

Jährliche Verbesserungen der IFRS (Zyklus 2014-2016).....6

Änderungen an IAS 40 „Als Finanzinvestitionen gehaltene Immobilien..... 7

Agenda-Entscheidungen des IFRS IC.....8

Aktuelle IFRS IC-Sitzung mit vorläufigen Agenda-Entscheidungen.....9

EU-Endorsement.....13

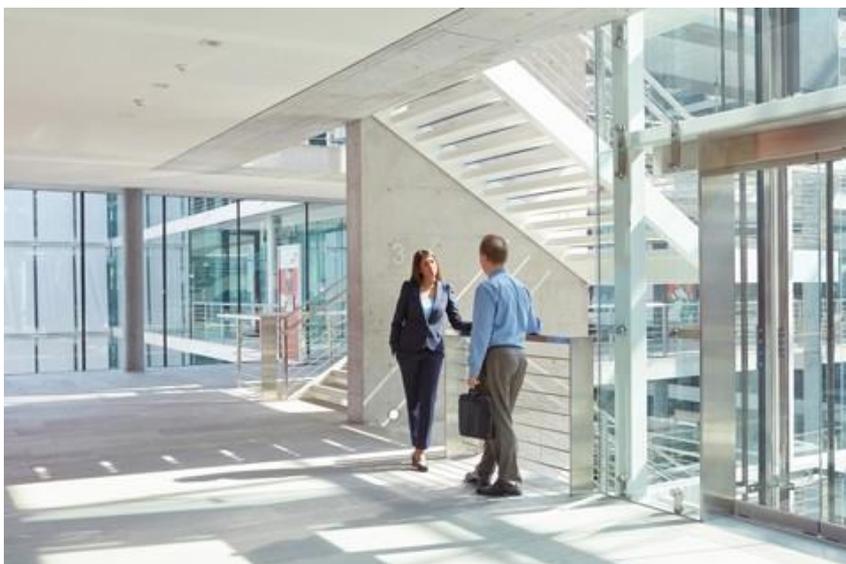
IASB-Projektplan..... 14

AFRAC..... 16

PwC-Veröffentlichung.....17

Veranstaltungen.....17

Ansprechpartner in Ihrer Nähe....18



Liebe Leserinnen und Leser,

kurz vor Jahresende haben IASB und IFRS IC mehrere neue Regelungen und Entwürfe veröffentlicht, über die wir im Rahmen dieser Newsletterausgabe ausführlich berichten.

Als Sonderbeitrag haben wir das Thema Disclosure-Initiative gewählt, weil aktuell viele Unternehmen ihre Finanzberichterstattung überdenken und der IASB sich auch für die folgenden Jahre eine Verbesserung der Kommunikation zum Ziel gesetzt hat.



Mit freundlichen Grüßen

Raoul Vogel

Leiter – Austrian Accounting Consulting Services

Disclosure-Initiative (Teil 1) – Was hat sich inzwischen getan?

Vor vier Jahren hat der IASB die Disclosure-Initiative ins Leben gerufen, in den kommenden fünf Jahren will er die Kommunikation der Finanzberichterstattung besser machen. Dazu wird die Disclosure-Initiative fortgeführt: Zeit für ein Zwischenfazit!

Um ein Zwischenfazit zu ziehen, ist es erforderlich, sich den Status Quo und die bisherigen Erfolge des IASB anzusehen. Dazu stellen wir in diesem Beitrag den Projektfortschritt der Disclosure-Initiative dar und geben einen Einblick in die Bilanzierungspraxis. Daneben wollen wir einen Ausblick wagen, welche Rolle die Disclosure-Initiative zukünftig spielen wird. In der nächsten Ausgabe unseres Newsletters gehen wir daher auf das Thema Wesentlichkeit ein, um beispielhaft zu zeigen, welche Probleme in der Praxis bestehen, auf die der IASB reagieren muss. Als Antwort auf den weiterhin bestehenden Wunsch der Abschlussleser nach einer besseren Darstellung relevanter Informationen hat der IASB die Verbesserung der Kommunikation in seinen Arbeitsplan 2017-2021 aufgenommen, was wir ebenfalls in der nächsten Ausgabe thematisieren werden.

Statusaufnahme der Arbeit des IASB

Begonnen hat die Disclosure-Initiative im Jänner 2013 mit einem Diskussionsforum zwischen Abschlusslesern, Erstellern, Standardsetzern, Prüfern und Regulierungsbehörden. Auslöser der Disclosure-Initiative war die Klage der Abschlussadressaten, dass die Finanzberichterstattung in vielen Fällen überladen ist und dass gleichzeitig wichtige Informationen fehlen. Die Ersteller beschwerten sich, dass die Kosten zur Generierung von Informationen häufig nicht in einem akzeptablen Verhältnis zum Nutzen der Information stehen.

Ziel der Disclosure-Initiative ist von Anfang an eine umfassende Verbesserung der Finanzberichterstattung. Der Leser soll in klarer, übersichtlicher Form alle für ihn entscheidungsnützlichen Informationen erhalten. Dem Abschlusssteller soll geholfen werden, zu bestimmen, welche Informationen das sind. Hierzu sollen auch die Angabepflichten in den einzelnen Standards verbessert werden.

Die Disclosure-Initiative umfasst verschiedene Teilprojekte, die zum Teil bereits abgeschlossen sind. Durch Änderungen an IAS 1 werden Wesentlichkeit und Disaggregation von Informationen, die Darstellung von Zwischensummen, die Beschreibung der Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden und die Struktur des Anhangs adressiert. Änderungen an IAS 7 führen eine zusätzliche Angabepflicht zur Entwicklung von Verbindlichkeiten aus Finanzierungsaktivitäten ein. Noch laufende Teilprojekte beschäftigen sich mit der Abgrenzung „Änderung einer Rechnungslegungsmethode vs. Schätzungsänderung“, den Prinzipien der Offenlegung und digitaler Berichterstattung. Zudem sollen bestehende Angabepflichten überarbeitet und ein Practice Statement zur Wesentlichkeit veröffentlicht werden.

Aufmerksamkeit hat die Disclosure-Initiative auch dadurch gewonnen, dass die ESMA am 27. Oktober 2015 ein Public Statement mit dem Titel „Improving the quality of disclosures in the financial statements“ veröffentlicht hat. Sie befürwortet darin die Ziele der Disclosure-Initiative und empfiehlt eine zeitnahe Umsetzung. Auch in den aktuellen ESMA- und FMA-Prüfungsschwerpunkten finden sich Gedanken der Disclosure-Initiative unter der Überschrift „Darstellung der finanziellen Performance“. Wir berichteten in unserem Dezember-Newsletter.

Ein Blick in die aktuelle Bilanzierungspraxis

Abschlüsse seien mit Informationen überfrachtet und es sei häufig nicht erkennbar, welche der angegebenen Informationen wirklich wichtig sei, beklagten sich die Adressaten. Viele Unternehmen verwendeten Standardformulierungen, ohne auf Unternehmensspezifika einzugehen, so ihr Vorwurf. Durch die bereits veröffentlichten Änderungen an IAS 1 sollte der bestehenden Checklisten-Mentalität entgegengewirkt werden: „Im Zweifel alles aufnehmen, egal ob relevant oder nicht, Hauptsache die Angabe fehlt nicht und das Fehlen könne entsprechend nicht bemängelt werden.“

Für Geschäftsjahre, die am oder nach dem 1. Jänner 2016 beginnen, sind die Änderungen an IAS 1 verpflichtend anzuwenden. Auch wenn es sich um Klarstellungen bestehender Regeln handelt, nutzen einige Unternehmen die Änderungen zum Anlass, ihre Finanzberichterstattung grundlegend zu überdenken. Dies zeigte sich bereits in der unterjährigen Berichterstattung 2016 und wird – so unsere Erwartung – noch deutlicher in den Abschlüssen zum 31. Dezember 2016 werden. Es gibt durchaus aber auch Ersteller, die das bisherige Format ihrer Berichterstattung beibehalten.

Ziel einer Überarbeitung sollte sein, alle für den Leser wesentlichen Informationen prominent darzustellen. Unwesentliche Angaben dürfen, müssen aber nicht gemacht werden (vorausgesetzt sie verschleiern wesentliche Informationen nicht). Es sollte die Darstellung gewählt werden, die für das jeweilige Unternehmen am geeignetsten ist. Trotz dieser individuell zu bestimmenden Darstellung beobachten wir in der Praxis einige wiederkehrende Fragen:

Praktische Fragen bei der Umsetzung der Änderungen an IAS 1

- Können Pflichtangaben unterbleiben, die lediglich zur Angabe einer unwesentlichen Information führen würden?
- Muss der Anhang Ausführungen zu Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden beinhalten, die nicht unternehmensspezifisch sind?
- Wie wird die quantitative Wesentlichkeitsgrenze berechnet?
- Wie ist die qualitative Wesentlichkeit zu bestimmen?

Hinweise für die Bilanzierungspraxis:

Die Umsetzung der Disclosure-Initiative ist ermessensbehaftet. Wenn Standards Prinzipien-basiert sind, dann findet sich nicht zu allen praktischen Fragen unmittelbar eine Antwort. Aus IAS 1.31 ergibt sich, dass die Angabe unwesentlicher Informationen – selbst wenn es sich um eine einschlägige Pflichtangabe handelt – nicht erforderlich ist. Aus meiner Sicht kann auch die 1:1-Übernahme von Formulierungen aus den Standards grundsätzlich unterbleiben. Wichtig ist, dass Unternehmensspezifika dargestellt werden und deutlich wird, wie das Unternehmen sein notwendiges Ermessen („judgement“) ausgeübt hat.

Handlungsanweisungen für die Umsetzung der Disclosure-Initiative sind aus unserer Sicht die Folgenden:

To Do's

- Viele Angabepflichten sind **prinzipienbasiert**, d .h. verfolgen ein bestimmtes Ziel¹. Unternehmen sollten überprüfen, ob der Zielsetzung der Angabepflichten in einem Standard Rechnung getragen wird.
- Der Fokus der Berichterstattung sollte auf **Unternehmensspezifika** liegen. Allgemeinplätze sind zu vermeiden.
- Sofern für den Leser **zusätzliche Informationen** relevant sind, die über die Angabepflichten hinausgehen, sollten diese ergänzt werden.
- Bei der Wesentlichkeitseinschätzung sind **quantitative und qualitative** Aspekte zu berücksichtigen.
- Unternehmen sollten das Auslassen von Pflichtangaben aus Wesentlichkeitsgründen für sich selbst **begründen und dokumentieren**.
- Die Wesentlichkeit einer Information kann sich im Zeitverlauf ändern. Daher sollten Unternehmen **Wesentlichkeitseinschätzungen regelmäßig überprüfen**.

Zeit für ein (vorläufiges) Zwischenfazit

Die Disclosure-Initiative hat in den letzten vier Jahren deutlich Fahrt aufgenommen. Erste Standardänderungen sind veröffentlicht und zum Teil bereits für 2016 verpflichtend. Der IASB hat es geschafft, die Enforcer auf das Thema aufmerksam zu machen. Einige Unternehmen haben bereits Änderungen an ihrer Finanzberichterstattung vorgenommen oder planen diese für den Abschluss zum 31. Dezember 2016. So haben wir in den vergangenen Monaten wahrgenommen, dass das Interesse für die Disclosure-Initiative bei Abschlusserstellern und Prüfern steigt. Gleichzeitig wird auch Kritik an der Disclosure-Initiative laut und der IASB ist sich darüber bewusst, dass die Zielsetzung noch lange nicht erreicht ist. Hierüber werden wir in der nächsten Ausgabe unseres Newsletters berichten.

¹ Das gilt insbesondere für die jüngeren Standards wie z. B. IFRS 15.110 zu Umsatzerlösen mit Kunden („...to disclose sufficient information to enable users of financial statements to understand the nature, amount timing and uncertainty of revenue and cash flows arising from contracts with customers...“), IFRS 12.1 für Angaben zu Beteiligungen an anderen Unternehmen und IFRS 16.51 für den Leasingnehmer und .89 für den Leasinggeber.

IFRIC 22, Fremdwährungstransaktionen und Vorauszahlungen

Das IFRS IC hat am 8. Dezember 2016 eine Interpretation veröffentlicht, die sich mit der Frage der Umrechnung von Fremdwährungstransaktionen im Fall von geleisteten oder erhaltenen Vorauszahlungen beschäftigt. Die Interpretation stellt klar, welcher Wechselkurs bei der erstmaligen Erfassung einer Fremdwährungstransaktion in der funktionalen Währung eines Unternehmens zu verwenden ist, wenn das Unternehmen Vorauszahlungen auf die der Transaktion zugrunde liegenden empfangenen Vermögenswerte, Aufwendungen oder Erträge (oder Teile hiervon) leistet oder erhält.

Eine Fremdwährungstransaktion ist erstmalig in der funktionalen Währung anzusetzen, indem der Fremdwährungsbetrag mit dem am jeweiligen Tag des Geschäftsvorfalles (Transaktionszeitpunkt; *date of transaction*) gültigen Kassakurs zwischen der funktionalen Währung und der Fremdwährung umgerechnet wird (IAS 21.21). Der Transaktionszeitpunkt ist dabei der Zeitpunkt, an dem der Geschäftsvorfall erstmals gemäß den IFRS zu erfassen ist (IAS 21.22).

In Fällen, in denen ein Unternehmen Vorauszahlungen leistet bzw. erhält, kommt es i. d. R. zum Ansatz eines nicht-finanziellen Vermögenswerts (Recht zum Erhalt eines Vermögenswerts bzw. einer Dienstleistung; *non-monetary asset arising from the advance consideration*) bzw. einer nicht-finanziellen Verbindlichkeit (Verpflichtung zur Lieferung eines Vermögenswerts oder einer Dienstleistung; *non-monetary liability arising from the advance consideration*). Sofern es sich hierbei um Zahlungen in Fremdwährung handelt, werden diese als nicht-monetäre Posten zum Kassakurs am Tag der Zahlung in die funktionale Währung umgerechnet. Bei Erfüllung der Leistungsverpflichtung werden die nicht-finanziellen Vermögenswerte bzw. Verbindlichkeiten ausgebucht. Gleichzeitig werden die der Transaktion zugrunde liegenden empfangenen Vermögenswerte, Aufwendungen oder Erträge erfasst.

Fraglich war, mit welchem Wechselkurs die empfangenen Vermögenswerte bzw. die Aufwendungen oder Erträge in die funktionale Währung umzurechnen sind. Das IFRS IC stellt nunmehr in der Interpretation klar, dass für Zwecke der Bestimmung des Wechselkurses, als Transaktionszeitpunkt auf den Tag der erstmaligen Erfassung der als nicht-finanzieller Vermögenswert bzw. Verbindlichkeit erfassten Vorauszahlung abzustellen ist. Sofern ein Unternehmen im Rahmen einer Transaktion mehrere Vorauszahlungen leistet oder erhält, sind der Transaktionszeitpunkt und damit der Wechselkurs für jede Vorauszahlung separat zu bestimmen.

Die Regelung gilt nicht, wenn die empfangenen Vermögenswerte bzw. die zu erfassenden Aufwendungen und Erträge bei erstmaligem Ansatz mit ihrem beizulegenden Zeitwert oder dem beizulegenden Zeitwert bestimmter Gegenleistungen anzusetzen sind. Weiterhin sind Versicherungsverträge und die Bilanzierung von Ertragsteuern vom Anwendungsbereich der Interpretation ausgenommen.

Die neuen Regelungen sind entweder retrospektiv i. S. d. IAS 8 „Rechnungslegungsmethoden, Änderungen von rechnungslegungsbezogenen Schätzungen und Fehler“ oder prospektiv auf alle Vermögenswerte, Aufwendungen und Erträge im Anwendungsbereich der Interpretation anzuwenden, die

- am oder nach dem Beginn der Berichtsperiode, in der die Interpretation erstmalig angewendet wurde oder
- am oder nach dem Beginn einer im Abschluss als Vergleichsperiode angegebenen Berichtsperiode, in der die Interpretation erstmalig angewendet wurde erstmals angesetzt wurden.

Verpflichtender Erstanwendungszeitpunkt ist der 1. Jänner 2018. Eine freiwillige vorzeitige Anwendung ist bei entsprechender Offenlegung zulässig.

Jährliche Verbesserungen der IFRS (Zyklus 2014-2016)

Im Rahmen seiner jährlichen Verbesserungen der IFRS (sog. Annual Improvements) veröffentlichte der IASB Klarstellungen an IAS 28, IFRS 12 und IFRS 1

IAS 28 „Anteile an assoziierten Unternehmen und Gemeinschaftsunternehmen“

In IAS 28 wurden zwei Änderungen vorgenommen:

- Gemäß IAS 28.18 besteht das Wahlrecht, Anteile an assoziierten Unternehmen oder Gemeinschaftsunternehmen, die direkt oder indirekt von Wagniskapital-Organisationen, Investmentfonds, Unit Trusts und ähnlichen Unternehmen, einschließlich fondsgebundener Versicherungen, gehalten werden - anstelle der Bilanzierung mittels der Equity-Methode - nach IAS 39 (zukünftig IFRS 9) erfolgswirksam zum beizulegenden Zeitwert zu bewerten. Diesbezüglich stellte der IASB klar, dass diese Entscheidung für jedes assoziierte Unternehmen oder Gemeinschaftsunternehmen im Zeitpunkt des erstmaligen Ansatzes separat erfolgen muss.
- Investmentgesellschaften i. S. d. IFRS 10.27 haben Anteile an Tochterunternehmen grundsätzlich nicht zu konsolidieren, sondern die Beteiligungen mit dem beizulegenden Zeitwert zu bewerten (IFRS 10.31). Wird eine Investmentgesellschaft ihrerseits als assoziiertes Unternehmen oder Gemeinschaftsunternehmen in einen Konzernabschluss einer Nicht-Investmentgesellschaft einbezogen, so darf diese die von der Investmentgesellschaft vorgenommene Bilanzierung der Beteiligungen an Tochterunternehmen zum beizulegenden Zeitwert beibehalten (IAS 28.36A). Hierzu wurde klargestellt, dass diese Entscheidung ebenfalls für jede Investmentgesellschaft, die als assoziiertes Unternehmen bzw. Gemeinschaftsunternehmen in den Konzernabschluss einbezogen wird, separat zu treffen ist und dass die Wahl zum spätesten der folgenden Zeitpunkte zu erfolgen hat:
 - Zeitpunkt des erstmaligen Ansatzes des Beteiligungsunternehmens,
 - Zeitpunkt, an dem das Beteiligungsunternehmen Investmentgesellschaft wurde oder
 - Zeitpunkt, an dem das Beteiligungsunternehmen erstmals Mutterunternehmen wurde.

Verpflichtender Anwendungszeitpunkt für diese Änderungen ist der 1. Jänner 2018; eine freiwillige vorzeitige Anwendung ist zulässig.

IFRS 12 „Angaben zu Anteilen an anderen Unternehmen“

In Bezug auf Angaben nach IFRS 12 für Anteile an Unternehmen, die nach IFRS 5 als zur Veräußerung gehalten oder aufgebener Geschäftsbereich klassifiziert sind, bestehen derzeit folgende Regelungen:

- Gemäß IFRS 5.5B sind Angabepflichten anderer Standards für nach IFRS 5 als zur Veräußerung gehalten klassifizierte Vermögenswerte und aufgebene Geschäftsbereiche nicht einschlägig, es sei denn (a) andere IFRS schreiben spezifische Angaben für diese Vermögenswerte bzw. Geschäftsbereiche vor oder (b) fordern Angaben zur Bewertung der Vermögenswerte und Schulden einer Veräußerungsgruppe, die nicht unter die Bewertungsanforderung des IFRS 5 fällt.
- Nach IFRS 12.B17 werden Anteile, die nach IFRS 5 als zur Veräußerung gehalten klassifiziert sind, von der Pflicht ausgenommen, zusammengefasste Finanzinformationen gemäß IFRS 12.B10-.B16 für diese Anteile zu geben.

Es bestand Uneinigkeit über die Auslegung dieser Vorschriften. Unklar war, ob für Anteile, die nach IFRS 5 als zur Veräußerung gehalten klassifiziert sind, außer den zusammengefassten Finanzinformationen alle übrigen Angabepflichten des IFRS 12 zu machen sind oder ob keinerlei Angaben nach IFRS 12 notwendig sind, da IFRS 12 nicht - wie von IFRS 5.5B gefordert -, spezifische Angaben für diese Anteile vorsieht.

Der IASB stellte nunmehr klar, dass mit Ausnahme der zusammengefassten Finanzinformationen gemäß IFRS 12.B17 sämtliche anderen Angabepflichten des IFRS 12 auch für Anteile gelten, die nach IFRS 5 als zur Veräußerung gehaltene langfristige Vermögenswerte oder aufgebene Geschäftsbereiche klassifiziert sind.

Verpflichtender Anwendungszeitpunkt für diese Klarstellung ist der 1. Jänner 2017.

IFRS 1 „Erstmalige Anwendung der International Financial Reporting Standards“

Die im Text des IFRS 1 noch enthaltenen zeitlich begrenzten Erleichterungsvorschriften für erstmalige Anwender der IFRS (IFRS 1.E3-.E7), die kurzfristige Ausnahmen der Anwendung von Übergangsvorschriften des IFRS 7, IAS 19 und IFRS 10 beinhalten, wurden gestrichen, da sie mittlerweile durch Zeitablauf nicht mehr relevant sind.

Änderungen an IAS 40 „Als Finanzinvestition gehaltene Immobilien“

Nutzungsänderungen zur Klassifizierung von Immobilien als „selbstgenutzt“ oder „als Finanzinvestition gehalten“ müssen gegeben und nachweisbar sein – die reine Absicht einer Nutzungsänderung genügt nicht!

Als Finanzinvestition gehaltene Immobilien i. S. d. IAS 40 sind Immobilien, die vom Eigentümer oder Leasingnehmer im Rahmen eines Finanzierungsleasingverhältnisses zur Erzielung von Mieteinnahmen oder zum Zweck der Wertsteigerung gehalten werden und nicht zur Herstellung oder Lieferung von Gütern bzw. der Erbringung von Dienstleistungen verwendet werden oder im Rahmen der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit des Unternehmens verkauft werden.

Übertragungen in den oder aus dem Bestand der als Finanzinvestition gehaltenen Immobilien sind gemäß IAS 40.57 dann, und nur dann vorzunehmen, wenn eine Nutzungsänderung der Immobilie vorliegt. Der IASB stellt klar, dass diese Nutzungsänderung gegeben und nachweisbar sein muss („supporting evidence that a change in use has occurred“) und die in IAS 40.57 angeführten Beispiele von Nutzungsänderungen (z. B. Beginn oder Ende der Selbstnutzung) keine abschließende

Aufzählung darstellen. Ebenfalls wird betont, dass die bloße Absicht des Managements eine Nutzungsänderung vorzunehmen, allein nicht für eine Übertragung im Sinne des IAS 40.57 ausreicht.

Verpflichtender Anwendungszeitpunkt der Änderung des IAS 40 ist der 1. Jänner 2018, wobei eine freiwillige vorzeitige Anwendung zulässig ist. Für den Übergang existieren folgende Wahlrechte:

- Prospektive Anwendung auf alle Nutzungsänderungen, die am oder nach dem Beginn der Periode, in der das Unternehmen die Änderungen erstmals anwendet (sog. Erstanwendungszeitpunkt), stattfinden. Bei erstmaliger Anwendung im Abschluss zum 31. Dezember 2018 hieße das, eine Anwendung auf alle Nutzungsänderungen, die am oder nach dem 1. Jänner 2018 stattfanden. Darüber hinaus müssen alle Immobilien, die sich zum Erstanwendungszeitpunkt (im Beispiel 1. Jänner 2018) im Bestand befinden, danach untersucht werden, ob ihre Klassifizierung den Tatsachen zu diesem Zeitpunkt entspricht. Ist dies nicht der Fall, hat eine Umklassifizierung zu erfolgen.
- Retrospektive Anwendung, sofern die hierfür notwendigen Informationen ohne „use of hindsight“ zugänglich sind, d. h. bereits zum Zeitpunkt einer etwaigen früheren Nutzungsänderung vorlagen.

Agenda-Entscheidungen des IFRS IC

Das IFRS IC bestätigte in seiner November-Sitzung seine vorläufigen Entscheidungen aus Mai bzw. Juli, wonach folgende Fragestellungen nicht auf die Agenda genommen werden:

- IAS 12 „Ertragsteuern“ – Erwartete Art der Realisierung immaterieller Vermögenswerte mit unbegrenzter (*indefinite*) Nutzungsdauer bei der Bemessung latenter Steuern (zu den Ablehnungsgründen siehe die August-Ausgabe dieses Newsletters)
- IAS 32 „Finanzinstrumente: Darstellung“ – Bilanzierung einer geschriebenen Put-Option auf nicht beherrschende Anteile, die durch eine variable Anzahl von Anteilen des Mutterunternehmens zu erfüllen ist (zu den Ablehnungsgründen siehe die Juni-Ausgabe dieses Newsletters)

Aktuelle IFRC IC-Sitzung mit vorläufigen Agenda-Entscheidungen

In seiner November-Sitzung entschied das IFRS IC vorläufig, u. a. folgende Themen nicht auf seine Agenda zu nehmen:

IAS 28, Anteile an assoziierten Unternehmen und Gemeinschaftsunternehmen – Beurteilung eines Fondsmanagers über das Vorliegen maßgeblichen Einflusses

Bereits 2014 beschäftigte sich das IFRS IC mit der Frage, welche Faktoren bei der Beurteilung heranzuziehen sind, ob ein Fondsmanager maßgeblichen Einfluss auf einen von ihm verwalteten Fonds, an dem er auch direkte Anteile hält, besitzt. Im zugrunde liegenden Sachverhalt wurde eine Kontrolle des Fonds durch den Fondsmanager ausgeschlossen, da dieser lediglich als Agent i. S. d. IFRS 10.B58-B72 tätig war. Auch lag keine gemeinschaftliche Führung i. S. d. IFRS 11 vor. Der Anfragende wollte wissen, ob in einer derartigen Situation das Vorliegen eines maßgeblichen Einflusses über den

Fonds zu beurteilen sei und – falls ja – anhand welcher Faktoren diese Beurteilung zu erfolgen habe.

In einer vorläufigen Agenda-Entscheidung aus September 2014 entschied das IFRS IC hierzu Folgendes:

- Ein Fondsmanager, der nach den Regelungen des IFRS 10 als Agent eingestuft wird und somit den Fonds nicht kontrolliert, hat dennoch zu beurteilen hat, ob maßgeblicher Einfluss nach IAS 28 vorliegt.
- Bei der Beurteilung sind zunächst vorhandene Anteile am Fonds zu berücksichtigen (wobei bei einem Anteil von mindestens 20% die widerlegbare Vermutung eines maßgeblichen Einflusses besteht).
- Des Weiteren ist zu untersuchen (auch bei einem Anteil unter 20%), ob die Rechte des Fondsmanagers, an den finanz- und geschäftspolitischen Entscheidungen des Fonds mitzuwirken, in Kombination mit den bestehenden Anteilen, maßgeblichen Einfluss bedingen.
- IAS 28 enthält im Vergleich zu IFRS 10 keine Regelungen, ob bei der Beurteilung des Vorhandenseins maßgeblichen Einflusses auch die Mitwirkung an finanz- und geschäftspolitischen Entscheidungen, die aufgrund einer Agentenstellung getroffen werden, einzubeziehen sind.
- Eine Lösung der Fragestellung ist nicht ohne eine umfassende Überprüfung der Definition des maßgeblichen Einflusses i. S. d. IAS 28 möglich. Der IASB soll daher die Fragestellung der Berücksichtigung von Agentenrechten bei der Beurteilung maßgeblichen Einflusses im Rahmen seines Forschungsprojekts zur Bilanzierung nach der Equity-Methode erörtern.

Die vorläufige Agenda-Entscheidung wurde nicht finalisiert, sondern das IFRS IC wollte die im Rahmen des Forschungsprojekts des IASB gewonnenen Erkenntnisse zunächst abwarten.

Aufgrund der Tatsache, dass sich konkrete Ergebnisse i. R. d. Forschungsprojekts zur Equity-Methode weiterhin verschieben werden (das Forschungsprojekt wurde im Rahmen der Erstellung des IASB-Arbeitsplans 2017-2021 in die neue Research-Pipeline verschoben) und die Veröffentlichung der vorläufigen Agenda-Entscheidung schon über 2 Jahre zurückliegt, entschied das IFRS IC, seine obigen Überlegungen nochmals als vorläufige Entscheidung zu veröffentlichen und den Sachverhalt in der Folge final von seiner Agenda zu nehmen. Nichtsdestotrotz ist die Fragestellung als solches weiterhin ungeklärt und wird vom IASB zu klären sein.

Rohstoffleihe (commodity loans)

Das IFRS IC erhielt eine Anfrage zu folgendem Sachverhalt:

Eine Bank leiht sich Gold von einer dritten unabhängigen Partei (Vertragspartner 1) und verleiht dieses wiederum an eine weitere von beiden unabhängige Person (Vertragspartner 2). Der Abschluss der Verträge erfolgt in der Erwartung, dass beide Verträge zustande kommen („in contemplation of each other“), die Verträge werden jedoch unabhängig voneinander verhandelt und die Bank agiert nicht als Agent einer der beiden Parteien.

Das rechtliche Eigentum am Gold geht mit Vertragsabschluss auf den jeweiligen Ausleiher über und es besteht jeweils die Verpflichtung zum Vertragsende Gold in gleicher Menge und Qualität zurückzugeben. Als Entgelt für die Leihe zahlt die Bank an Vertragspartner 1 eine Gebühr (*fee*) über den Zeitraum der Leihe. Vertragspartner 2 zahlt ebenfalls eine – jedoch höhere Gebühr – an die Bank. Barzahlungen bei Vertragsabschluss fallen keine an.

Dem IFRS IC wurde die Frage gestellt, wie dieser Sachverhalt bei der Bank zu bilanzieren sei, insbesondere, ob die Bank

- einen Vermögenswert für das Gold (oder ein Recht auf Erhalt von Gold) und
- eine Verbindlichkeit für die Verpflichtung der Rücklieferung von Gold auszuweisen hat.

Das IFRS IC stellte fest, dass dieser spezielle Sachverhalt von keinem derzeitigen Standard direkt erfasst würde. Somit müsste gemäß IAS 8.10f. eine für die Bilanzadressaten entscheidungsrelevante und zuverlässige Bilanzierungsmethode entwickelt werden, wobei IFRS, die ähnliche Fragen behandeln sowie die Definitionen, Aktivierungs- und Bewertungskriterien des konzeptionellen Rahmenkonzepts der IFRS zu berücksichtigen seien.

Die Frage wurde nicht auf die Agenda genommen, da sie nicht über eine Interpretation bestehender Standards beantwortet werden kann. Aufgrund der Vielfalt der Transaktionen mit „commodities“ nütze nach Ansicht des IFRS IC auch ein enges „Standard-Setting-Projekt“ nur wenig und berge das Risiko unbeabsichtigter Folgekonsequenzen.

Kritische Würdigung:

Der Analyse des IFRS IC ist zuzustimmen; die Frage nach der Zulässigkeit der angefragten Bilanzierung bleibt jedoch offen. M.E. ist die Aktivierung eines Vermögenswerts, der den Anspruch auf die Lieferung von Gold repräsentiert und die Passivierung einer Verbindlichkeit in vorliegendem Fall zu präferieren und auch nach IAS 8.10f. ableitbar:

- Die Kriterien eines Vermögenswerts i. S. d. Paragraph 4.4.(a) des konzeptionellen Rahmenkonzepts werden erfüllt: Der Anspruch auf die Lieferung von Gold stellt eine in der Verfügungsmacht der Bank stehende Ressource dar, aus der künftiger wirtschaftlicher Nutzen generiert wird. Ein Abgang bei Übergang auf den zweiten Vertragspartner ist nicht zu erfassen, da die Bank die Chancen und Risiken aus dem Vermögenwert zurück behält. Es handelt sich letztlich um einen Finanzierungsvorgang.
- Die vertragliche Verpflichtung der Bank, am Vertragsende Gold an Vertragspartner 1 zurückzuliefern, erfüllt ebenso die „Framework“-Kriterien für den Ansatz einer Schuld, da eine gegenwärtige Verpflichtung besteht, künftig wirtschaftliche Ressourcen abfließen zu lassen (Paragraph 4.4(b))

In jedem Fall sollte der Abschluss jedoch – bei Wesentlichkeit derartiger Geschäfte – ausreichende und transparente Informationen für die Abschlussadressaten enthalten. Insbesondere sind in solchen Fällen im Hinblick auf Art und Umfang von etwaigen nicht in der Bilanz erfassten Rechten und Verpflichtungen regelmäßig ausführliche Anhangangaben zum Verständnis erforderlich.

Neben den genannten vorläufigen Agenda-Entscheidungen befasste sich das IFRS IC u. a. noch mit folgenden Themen:

Modifikation oder Austausch finanzieller Verbindlichkeiten

Das IFRS IC befasste sich mit der Frage, wie die Buchwertanpassung einer finanziellen Verbindlichkeit, die aus einer Modifikation oder einem Austausch von finanziellen Verbindlichkeiten resultiert, nach den Vorschriften des IFRS 9 zu behandeln ist. Konkret ging es darum, ob die Anpassung als Gewinn oder Verlust im Zeitpunkt der Modifikation oder des Austauschs zu erfassen ist, wenn die Modifikation oder der Austausch nicht zu einer Ausbuchung der finanziellen Verbindlichkeit führt.

Das IFRS IC entschied vorläufig und vorbehaltlich einer Diskussion mit dem IASB, den Entwurf einer Interpretation zu erarbeiten, die die Bilanzierung solcher Sachverhalte erläutert. Inhaltlich wird der Interpretationsentwurf voraussichtlich folgende Punkte abdecken, die das IFRS IC in seiner Sitzung hierzu festgestellt hat:

- Die Vorschriften des IFRS 9.B5.4.6 gelten für alle Änderungen der geschätzten Zahlungsströme aus finanziellen Verbindlichkeiten, einschließlich geänderter Zahlungsströme, die aus einer Modifikation oder einem Austausch einer finanziellen Verbindlichkeit resultieren und nicht zu einer Ausbuchung der Verbindlichkeit führen.
- Die Anwendung des IFRS 9.B5.4.6 auf diese Fälle führt zu einer Neuberechnung der fortgeführten Anschaffungskosten der modifizierten finanziellen Verbindlichkeit. Hierbei werden die modifizierten vertraglichen Zahlungsströme mit dem ursprünglichen Effektivzins diskontiert. Die Differenz zwischen den fortgeführten Anschaffungskosten der ursprünglichen und der modifizierten finanziellen Verbindlichkeit ist als Gewinn oder Verlust im Zeitpunkt der Modifikation oder des Austauschs zu erfassen.

Nach Ansicht des IFRS IC ist diese Auslegung konsistent mit den Vorschriften des IFRS 9.5.4.3 zu Modifikationen von vertraglichen Zahlungsströmen bei finanziellen Vermögenswerten sowie mit der Definition von fortgeführten Anschaffungskosten.

Das IFRS IC weist zudem darauf hin, dass im Falle einer Modifikation oder eines Austauschs einer finanziellen Verbindlichkeit ohne Ausbuchung die finanzielle Verbindlichkeit weiterhin als dieselbe finanzielle Verbindlichkeit bilanziert wird. Daher gibt es nach Meinung des IFRS IC keine Grundlage zwischen der Bilanzierung für Zahlungsstromänderungen aus Schätzungsänderungen und Modifikationen zu unterscheiden.

Mögliche Auswirkungen:

Auf Basis der derzeit anzuwendenden Vorschriften des IAS 39 ist es in vielen Fällen vorherrschende Praxis, Buchwertanpassungen aus einer Modifikation von finanziellen Verbindlichkeiten, die nicht zu einer Ausbuchung führen, über die Restlaufzeit der modifizierten finanziellen Verbindlichkeit zu verteilen. Vor dem Hintergrund, dass die Vorschriften des IAS 39 für diese Sachverhalte unverändert in den IFRS 9 übernommen wurden, bleibt abzuwarten, ob und wie sich die nun vom IFRIC IC geäußerte Auslegung von IFRS 9 auf die aktuelle Bilanzierungspraxis nach IAS 39 auswirkt.

IFRS 9 Finanzinstrumente – Der Effekt von Kündigungsoptionen mit symmetrischen „make whole“-Klauseln oder Kündigungsoptionen zum beizulegenden Zeitwert auf das Zahlungsstrom-Kriterium

Das IFRS IC diskutierte, ob finanzielle Vermögenswerte in Form von Schuldsinstrumenten, die einseitige Kündigungsoptionen des Schuldners mit symmetrischen „make whole“-Klauseln oder entsprechende Kündigungsoptionen zum beizulegenden Zeitwert enthalten, das Zahlungsstrom-Kriterium des IFRS 9 erfüllen und damit in der Folge in Abhängigkeit vom Geschäftsmodell zu fortgeführten Anschaffungskosten oder zum beizulegenden Zeitwert mit der Erfassung von Wertänderungen im sonstigen Ergebnis bewertet werden können.

Die meisten IFRS IC-Mitglieder waren der Auffassung, dass derartige einseitige Kündigungsoptionen des Schuldners, die im Ergebnis dazu führen, dass der Gläubiger einen Ausgleich an den Schuldner zahlt, statt einen solchen von diesem für die vorzeitige Beendigung des Instruments zu erhalten, nicht das Zahlungsstrom-Kriterium des IFRS 9 erfüllen.

Das IFRS IC empfiehlt deshalb dem Board, eine Überarbeitung der Regelungen des IFRS 9 zu Kündigungsoptionen in Erwägung zu ziehen, um alle in der Praxis

vorkommenden Kündigungsklauseln zu adressieren und damit auch die Bewertung solcher Instrumente zu regeln, die ohne Berücksichtigung der Kündigungsklauseln das Zahlungsstrom-Kriterium erfüllen würden.

Der IASB hat in seiner Dezember-Sitzung zugestimmt, ein solches Projekt auf seine Agenda zu nehmen.

EU-Endorsement

Die nachfolgende Tabelle informiert Sie über noch nicht oder erst in jüngerer Zeit von der EU übernommene Standards (Endorsement). Im Falle einer bereits erfolgten Übernahme finden Sie eine Verlinkung auf das Amtsblatt der EU, welches die entsprechende Verordnung zur Übernahme enthält.

	verbindliche Anwendung ¹	Endorsement
Änderung an IFRS 10, IFRS 12 und IAS 28 - <i>Investmentgesellschaften – Anwendung der Ausnahme von der Konsolidierungspflicht</i>	ab Geschäftsjahr 2016	EU-Verordnung vom 22. September 2016
IFRS 15, <i>Umsatzerlöse aus Kundenverträgen</i> inkl. <i>Änderung des Erstanwendungszeitpunkts</i>	ab Geschäftsjahr 2018	EU-Verordnung vom 22. September 2016
IFRS 9, <i>Finanzinstrumente</i>	ab Geschäftsjahr 2018	EU-Verordnung vom 22. November 2016
Änderungen an IAS 7 - <i>Angabeninitiative</i>	ab Geschäftsjahr 2017	geplant für Q2 2017
Änderungen an IAS 12 - <i>Ansatz aktiver latenter Steuern auf unrealisierte Verluste</i>	ab Geschäftsjahr 2017	geplant für Q2 2017
Klarstellungen zu IFRS 15, <i>Umsatzerlöse aus Kundenverträgen</i>	ab Geschäftsjahr 2018	geplant für Q2 2017
Änderungen an IAS 40 - <i>Übertragungen von als Finanzinvestition gehaltenen Immobilien</i>	ab Geschäftsjahr 2018	geplant für H2 2017
Änderungen an IFRS 2 – <i>Klassifizierung und Bewertung anteilsbasierter Transaktionen</i>	ab Geschäftsjahr 2018	geplant für H2 2017
IFRS 16, <i>Leasing</i>	ab Geschäftsjahr 2019	geplant für H2 2017
Jährliche Verbesserungen der IFRS (Zyklus 2014-2016)	ab Geschäftsjahr 2017 bzw. 2018	geplant für H2 2017
IFRIC 22, <i>Vorauszahlungen im Zusammenhang mit Fremdwährungstransaktionen</i>	ab Geschäftsjahr 2018	geplant für H2 2017
Änderungen an IFRS 4 – <i>Anwendung des IFRS 9 mit IFRS 4</i>	ab Geschäftsjahr 2018	geplant für 2017
Änderung des IFRS 10 und IAS 28 - <i>Veräußerung von Vermögenswerten eines Investors an bzw. Einbringung in sein assoziiertes Unternehmen oder Gemeinschaftsunternehmen</i>	auf einen vom IASB noch zu bestimmenden Zeitpunkt verschoben	

¹für Unternehmen mit kalendergleichem Geschäftsjahr

Der aktuelle Bericht zum Stand des Übernahmeprozesses der IFRS gemäß der EU-Rechnungslegungsverordnung der European Financial Reporting Advisory Group (EFRAG-Bericht) steht auf der Website der EFRAG zum [Herunterladen](#) zur Verfügung (Stand: 14. Dezember 2016).

IASB-Projektplan

Laufende Projekte	PwC- Dokument	bis 03/2017	bis 06/2017	ab 07/2017
Bilanzierung von Versicherungsverträgen	<u>ED</u>	IFRS	–	–
Preisregulierte Tätigkeiten	<u>DP</u>	–	–	erneutes DP
Jährlicher Verbesserungsprozess (2015–2017)	–	ED	–	–
Klarstellungen zu IFRS 8, die sich aus dem Post-Implementation Review ergeben haben	–	–	ED	–
IAS 1 – Klassifizierung von Verbindlichkeiten	<u>ED</u>	–	–	IFRS
IAS 8 – Unterscheidung zwischen Änderungen von Rechnungslegungsmethoden und rechnungslegungsbezogenen Schätzungen	–	–	ED	–
IAS 16 – Bilanzierung von Erträgen und Kosten für Testläufe von Sachanlagen	–	–	ED	–
Disclosure-Initiative: Anwendung von Wesentlichkeit in Abschlüssen	ED	–	–	Practice Statement
Disclosure-Initiative: Definition von Wesentlichkeit (Änderungen an IAS 1 und IAS 8)	–	–	ED	–
IFRS 3 und IFRS 11 – Definition eines Geschäftsbetriebs und Bilanzierung von Altanteilen an einer gemeinschaftlichen Tätigkeit	ED	DPD	–	–
IAS 19 und IFRIC 14 – Neubewertung leistungsorientierter Versorgungspläne bei Anpassung, Kürzung oder Abgeltung des Plans / Verfügbarkeit von Erstattungen aus einem leistungsorientierten Plan	ED	–	–	IFRS
IAS 12 – Bewertung eines Vermögenswerts oder einer Schuld aus einer Steuerrisikoposition	<u>DI</u>	–	IFRIC	–
Konzeptionelles Rahmenkonzept	<u>ED</u>	–	–	Framework
Forschungsprojekte				
Disclosure-Initiative: Prinzipien der Offenlegung	–	–	DP	–
Primäre Abschlussbestandteile	–	–	–	DP oder ED
Unternehmenszusammenschlüsse unter gemeinsamer Beherrschung	–	–	–	DP
Dynamisches Risikomanagement (Sonderregelungen für Macro Hedges)	<u>DP</u>	–	–	erneutes DP
Finanzinstrumente mit Eigenkapitalcharakter	–	–	–	DP
Geschäfts- oder Firmenwert und Wertminderung	–	–	–	DPD
Abzinsungssätze	–	–	RS	–
Anteilsbasierte Vergütung	–	RS	–	–

Post-Implementation Reviews		PwC- Dokument	bis 03/2017	bis 06/2017	ab 07/2017
Post-Implementation-Review zu IFRS 13		–	DPD	–	–
Post-Implementation Review zu IFRS 10-12		–	–	–	Beginn des PiR
DI	Entwurf einer Interpretation (Draft Interpretation)				
DP	Diskussionspapier (Discussion Paper)				
DPD	Entscheidung über weiteres Vorgehen (Decide Project Direction)				
ED	Entwurf (Exposure Draft) eines International Financial Reporting Standards oder IFRS Practice Statements				
Framework	Konzeptionelles Rahmenkonzept				
IFRIC	Interpretation des IFRS Interpretations Committee				
IFRS	International Financial Reporting Standard				
PiR	Post-Implementation-Review				
RS	Veröffentlichung einer Zusammenfassung der Forschungsergebnisse (Research-Summary)				

Übersicht über die derzeitigen Projekte des AFRAC

Das AFRAC Arbeitsprogramm gibt einen Überblick über laufende und zukünftige AFRAC Facharbeiten. Den geplanten Veröffentlichungen liegen aktuelle Schätzungen zugrunde.

Aktuelle Version, siehe: http://www.afrac.at/?page_id=5616

Stand: 21. September 2016

laufende/abgeschlossene Projekte:	Q3 2016	Geplant Q4 2016	Q1 2017
Entwurf AFRAC-Stellungnahme 30 „Latente Steuern im UGB“	St		
Ergänzung AFRAC-Stellungnahme 14: Finanzanlage- und Finanzumlaufvermögen (UGB) iZm der Frage nach der Zulässigkeit der Anwendung der Effektivzinsmethode bei der Bilanzierung von „Über-/Unterpari“ gekauften festverzinslichen Wertpapieren des Anlagevermögens	St		
Anpassung AFRAC-Stellungnahme 21: Konzernabschlüsse nach § 245a UGB an das RÄG 2014	St		
Ergänzung AFRAC-Stellungnahme 23: Instrumente des zusätzlichen Kernkapitals	St		
Ausschüttungssperren nach § 235 Abs. 1 UGB		E-St	
Wesentlichkeit aus der Sicht des Jahresabschlussstellers			E-St
Bilanzielle Auswirkungen des Energieeffizienzgesetzes nach UGB			E-St
Bilanzierung von Anteilen an gemeinnützigen Bauvereinigungen (UGB, IFRS)		IFRIC-Anfrage	
Ergänzung AFRAC-Stellungnahme 15: Derivate und Sicherungsinstrumente			E-St
Ergänzung AFRAC-Stellungnahme 9 Lageberichterstattung (UGB) um das Thema Alternative Performance Measures			E-St
neue AG Auswirkungen der Implementierung von IFRS 15 auf das UGB			E-St
Ergänzung AFRAC-Stellungnahme 25: RLG von Privatstiftungen			E-St
CL zum IASB ED/2016/1 „Definition eines Geschäftsbetriebs und zuvor gehaltener Anteile“		K	

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

Quelle: www.afrac.at

PwC-Veröffentlichung

Manual of accounting – IFRS 2017

Herausgegeben von PwC

Dezember 2016, 2 Bände

Der neu aufgelegte und komplett umstrukturierte englischsprachige Praxiskommentar „Manual of accounting“ bietet einen umfassenden Überblick über sämtliche vom IASB veröffentlichten Standards und Interpretationen. Zahlreiche Rechnungslegungsexperten aus dem internationalen PwC-Netzwerk erläutern Ihnen die Regelungen zur Aufstellung von IFRS-Abschlüssen und verdeutlichen diese anhand praxisnaher Beispiele. Das „Manual of accounting“ richtet sich an alle, die im Bereich der Rechnungslegung tätig sind und sich mit der Erstellung von Abschlüssen nach IFRS beschäftigen. Analysten, Akademiker und Studenten finden vielfältige Hilfen zur Beantwortung von Fragestellungen zu den IFRS.

Die Publikation kann unter folgendem Link bestellt werden:

<http://www.pwc.com/gx/en/services/audit-assurance/ifrs-reporting/manual-of-accounting.html>

Veranstaltungen

Datum	Veranstaltung	Details zur Veranstaltung und Anmeldung	Ort
09.03.2017	IFRS 15/16 meets IT in Vienna	http://aktuell.pwc.at/ifrs1516	Wien

Ansprechpartner in Ihrer Nähe



Raoul Vogel
Tel.: +43 1 501 88-2031
raoul.vogel@at.pwc.com



Bettina Szaurer
Tel.: +43 1 501 88-1833
bettina.szaurer@at.pwc.com



Beate Butollo
Tel.: +43 1 501 88-1802
beate.butollo@at.pwc.com



Döne Studnitzka
Tel.: +43 1 501 88-1657
doene.studnitzka@at.pwc.com



Katharina Maier
Tel.: +43 662 2195-109
katharina.maier@at.pwc.com

Medieninhaber und Herausgeber: PwC Österreich GmbH Wirtschaftsprüfungsgesellschaft, Erdbergstraße 200, 1030 Wien

Für den Inhalt verantwortlich: Raoul Vogel, Katharina Maier

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.

www.pwc.at