

IFRS Aktuell

Nachrichten zu den aktuellen Entwicklungen der IFRS

Ausgabe 01, Jänner 2018

Auf einen Blick

Modifikation finanzieller Verbindlichkeiten – Bilanzierung unter IFRS 9 2

Jährliche Verbesserungen der IFRS (Zyklus 2015-2017) 6

Auf den Punkt gebracht: Die neuen Standards in verträglichen Dosen . 9

Informationen aus der November-Sitzung des IFRS IC 11

EU-Endorsement 15

IASB-Projektplan 16

Übersicht über die derzeitigen Projekte des AFRAC 17

Veröffentlichung 18

Ansprechpartner in Ihrer Nähe ... 19



Liebe Leserinnen und Leser,

in der ersten Ausgabe unseres Newsletters im Jahr 2018 informieren wir Sie in einem Sonderbeitrag über die Hintergründe und bilanziellen Konsequenzen einer Klarstellung in den Basis for Conclusions des IFRS 9, Effekte aus der Modifikation von finanziellen Verbindlichkeiten, die nicht zu einem Abgang führen, unmittelbar ergebniswirksam in der Gewinn- und Verlustrechnung zu erfassen.

Daneben stellen wir Ihnen u. a. die Inhalte der kürzlich veröffentlichten „Jährlichen Verbesserungen der IFRS (Zyklus 2015-2017)“ und wesentliche Entscheidungen aus der November-Sitzung des IFRS IC dar.

Viel Spaß bei der Lektüre!



Mit freundlichen Grüßen
Raoul Vogel
Leiter – Austrian Accounting Consulting Services

Modifikation finanzieller Verbindlichkeiten – Bilanzierung unter IFRS 9



Anna Ledermüller
befasst sich mit der
Modifikation finanzieller
Verbindlichkeiten

Das IASB und das IFRS IC haben in den vergangenen Monaten die Bilanzierung von Effekten aus der Modifikation von Verbindlichkeiten diskutiert. Als Ergebnis wird nunmehr in den Basis for Conclusions des IFRS 9 klargestellt, dass Anpassungen der fortgeführten Anschaffungskosten bei Modifikationen von finanziellen Verbindlichkeiten, die nicht zu einem Abgang führen, zum Zeitpunkt der Modifikation in der Gewinn- und Verlustrechnung (GuV) zu erfassen sind (IFRS 9.BC4.253). Wir fassen die theoretischen Hintergründe für Sie zusammen und erläutern anhand eines Praxisbeispiels die bilanziellen Konsequenzen dieser Entscheidung.

Der Wortlaut der Regeln über die Ausbuchung und die Änderung finanzieller Verbindlichkeiten wurden von IAS 39 unverändert in den IFRS 9 übernommen. In den letzten Monaten beschäftigten sich IFRS IC und IASB mit der Fragestellung, wie Modifikationen bzw. der Austausch von finanziellen Verbindlichkeiten, die zu keiner Ausbuchung führen, zu bilanzieren sind. In Frage stand, ob diese als Anpassung des Buchwerts zu bilanzieren sind, die im Zeitpunkt der Modifikation oder des Austausches in der GuV zu erfassen ist oder mittels angepasstem Effektivzins über die Restlaufzeit der Verbindlichkeit verteilt werden kann.

Eine Modifikation einer finanziellen Verbindlichkeit kann bspw. die nachträgliche vertragliche Anpassung des Nominalbetrags, der Laufzeit, des Zinssatzes, sowie jede andere Änderung, die sich auf die vertraglichen Zahlungen auswirken, sein. Eine Modifikation liegt auch dann vor, wenn die Änderungen nicht unmittelbar, sondern erst bei Eintritt der vereinbarten Bedingungen die Höhe oder den zeitlichen Anfall der *financial covenants*). Für die Bilanzierung der Modifikation ist in einem ersten Schritt zu prüfen, ob diese zu einem Abgang der ursprünglichen Verbindlichkeit führt.

Gemäß IFRS 9.3.3.1 sind finanzielle Verbindlichkeiten (oder einen Teil derselben) nur dann auszubuchen, wenn sie getilgt sind – d.h., wenn die im Vertrag genannten Verpflichtungen erfüllt oder aufgehoben oder ausgelaufen sind. Ein Tausch zwischen einem bestehenden Kreditnehmer und einem Kreditgeber von Schuldsinstrumenten mit grundverschiedenen Vertragsbedingungen ist laut IFRS 9.3.3.2 als Tilgung der ursprünglichen finanziellen Verbindlichkeit und ein Ansatz einer neuen finanziellen Verbindlichkeit zu betrachten. Ebenso ist eine wesentliche Änderung der Vertragsbedingungen einer bestehenden finanziellen Verbindlichkeit oder eines Teils davon als Tilgung der ursprünglichen finanziellen Verbindlichkeit und Ansatz einer neuen finanziellen Verbindlichkeit zu erfassen. Dies gilt unabhängig davon, ob diese wesentliche Änderung der Vertragsbedingungen auf die finanziellen Schwierigkeiten des Schuldners zurückzuführen ist oder nicht. Als Folge davon ist bei einer Ausbuchung von einer finanziellen Verbindlichkeit aufgrund der substanziellen Änderung ihrer vertraglichen Grundlagen stets vom Wegfall der ursprünglichen und dem Entstehen einer neuen Verbindlichkeit auszugehen. Die Beurteilung, ob eine Änderung substanziell ist, ist quantitativ mittels eines Barwertvergleichs vorzunehmen. Die geänderten Zahlungsströme werden mit dem ursprünglichen Effektivzinssatz abgezinst und dem Barwert der ursprünglichen Restschuld gegenübergestellt (IFRS 9.B3.3.6).

Beträgt die Barwertdifferenz mindestens 10%, ist die Änderung substantiell. Die ursprüngliche Verbindlichkeit wird ausgebucht und eine neue Verbindlichkeit mit den geänderten vertraglichen Grundlagen eingebucht. Beträgt die Differenz zwischen den Barwerten hingegen weniger als 10%, wird der Buchwert der Verbindlichkeit um die Modifikationseffekte entsprechend GuV-wirksam angepasst.

Kosten und Gebühren, die zwischen den Vertragsparteien zu bezahlen sind, stellen vertragliche Zahlungen dar und werden daher in die Berechnung des 10%-Barwerttests einbezogen. Dabei ist entsprechend IFRIC Update vom Mai 2016 hervorzuheben, dass im Rahmen der Anwendung des IFRS 9.B3.3.6 und IAS 39.AG62 bei der Durchführung des 10%-Barwerttests nur Gebühren zwischen dem Darlehensnehmer und dem Darlehensgeber, einschließlich der Gebühren, die im Namen des Darlehensgebers oder Darlehensnehmers bezahlt sind, einzubeziehen sind. Das IFRIC stellt dabei eine Analogie zur Gebühren, die in die Berechnung des Effektivzinssatzes zu berücksichtigen sind, dar. Laut IFRS 9.B5.4.1 ist zwischen Gebühren, die zwischen den Vertragsparteien bezahlt bzw. die integraler Bestandteil des Effektivzinssatzes sind, und Transaktionskosten zu unterscheiden. Anhand des 10%-Barwerttests wird die Bedeutung der Änderung der vertraglichen Zahlungsströme analysiert. Aus diesem Grund sind die Gebühren, die beim 10%-Barwerttest zu berücksichtigen sind, mit den Gebühren, die integraler Bestandteil des Effektivzinssatzes sind, vergleichbar. Diese Gebühren beinhalten gemäß IFRS 9.B5.4.2 bspw. Bearbeitungs- und Bereitstellungsgebühren. Dabei zählen Gebühren für die Verwaltung oder Abwicklung eines Darlehens laut IFRS 9.B5.4.3 nicht zu solchen Gebühren. Im Gegensatz dazu sind Kosten und Gebühren, die im Zusammenhang mit der Änderung der Vertragsbedingungen angefallen sind, als Transaktionskosten zu behandeln. Bei solchen Transaktionskosten handelt es sich um zusätzlichen Kosten, die der Änderung der Vertragsbedingungen direkt zuordenbar sind. Gemäß IFRS 9.B5.4.8 gehören zu den Transaktionskosten bspw. diverse Berater-, Makler und Vermittlerkosten, die nicht angefallen wären, wenn das Unternehmen die finanzielle Verbindlichkeit nicht modifiziert hätte. Zudem fallen weder Agien oder Disagien für Schuldinstrumente, Finanzierungskosten oder interne Verwaltungs- oder Haltekosten unter Transaktionskosten (IFRS 9.B5.4.8).

Soweit die Modifikation nicht zu einem Abgang der ursprünglichen Verbindlichkeit führt, ist der Buchwert der finanziellen Verbindlichkeit entsprechend GuV-wirksam anzupassen. Sonstige angefallene Kosten und Gebühren sind, soweit sie direkt zurechenbare Transaktionskosten darstellen (bspw. Kosten für Rechtsberatung) in den Buchwert der modifizierten Verbindlichkeit einzubeziehen und mit dem neuen Effektivzinssatz zu amortisieren (IFRS 9.5.4.3).

Dabei ist hervorzuheben, dass die quantitative Betrachtung im Wege des Barwerttests nicht alleine ausschlaggebend für die Beurteilung sein muss, ob eine Verbindlichkeit substantiell modifiziert ist, sondern können sämtliche sachverhaltsrelevanten (rechtlichen und) wirtschaftlichen, somit auch qualitative Faktoren in die Gesamtbetrachtung mit einbezogen werden. Die Einbeziehung qualitativer Parameter in die Beurteilung, ob eine Schuld substantiell geändert wurde, stellt u.E. ein (stetig auszuübendes) Bilanzierungswahlrecht (accounting policy choice) dar.

Die Feststellung, ob eine wesentliche Änderung der Vertragsbedingungen (oder Teilen davon) aus qualitativer Sicht vorliegt, ist ermessensbehaftet und hängt von den spezifischen Fakten und Umständen jedes einzelnen Falles ab.

Qualitative Faktoren können etwa die folgenden Änderungen umfassen:

- Änderung der Währung der Verpflichtung
- Umstellung der Zinsmodalitäten von fester zu variabler Verzinsung oder umgekehrt
- Änderung der Wandlungsrechte/ -pflichte des Finanzinstruments
- Anpassungen der Covenants.

U.E. ist es akzeptabel, wesentliche qualitative Änderung der Vertragsbedingungen als Tilgung zu behandeln, auch wenn die Differenz zwischen den Barwerten laut quantitativer Analyse weniger als 10% beträgt. Eine Änderung der Barwerte von mehr als 10% führt aber jedenfalls zu einem Abgang der ursprünglichen und der Erfassung einer neuen Verbindlichkeit.

Im Rahmen des Barwerttests werden die geänderten Zahlungsströme mit den Zahlungsströmen der ursprünglichen finanziellen Verbindlichkeit verglichen. Dabei gibt es keine einheitliche Meinung betreffend der Definition der ursprünglichen Zahlungsströme aus der finanziellen Verbindlichkeit. Dies kann insbesondere bei mehreren (unabhängigen) Änderungen der Vertragsbedingungen, die isoliert betrachtet, nicht wesentlich sind, von Bedeutung sein. Hierbei gibt es zwei Interpretationsvarianten:

- Die ursprünglichen Zahlungsströme beziehen sich auf die Vertragsbedingungen beim Vertragsabschluss, ohne Berücksichtigung der späteren Änderungen der Vertragsbedingungen, oder
- Die ursprünglichen Zahlungsströme stellen die Zahlungsströme aus der ursprünglichen finanziellen Verbindlichkeit und nicht auf die ursprünglichen Zahlungsströme aus diesem Finanzinstrument dar.

Hierbei ist insbesondere die wirtschaftliche Beziehung zwischen einzelnen für sich genommen unwesentlichen Modifikationen zu berücksichtigen.

Im folgenden Praxisbeispiel stellen wir die Bilanzierung einer nicht substanziell modifizierten finanziellen Verbindlichkeit unter IFRS 9 dar.

Praxisfall

Sachverhalt: Ein Unternehmen hat vor 3 Jahren am 31.12.00 ein endfälliges Darlehen in Höhe von 10 mEUR, mit einer Laufzeit von 6 Jahren und einem Nominalzinssatz von 6% aufgenommen. Die Zinsen sind jeweils am Jahresende zahlbar. Nach Abzug eines Disagios wurden 9,8 mEUR ausbezahlt. Daraus leiten sich ein Effektivzinssatz von 6,412% und die folgende Amortisierung ab:

Periode	Darlehen 1.1.	Zinszahlung	Zinsaufwand	Darlehen 31.12.
01	9.800,00	600,00	628,38	9.828,38
02	9.828,38	600,00	630,20	9.858,57
03	9.858,57	600,00	632,13	9.890,70
04	9.890,70	600,00	634,19	9.924,90
05	9.924,90	600,00	636,38	9.961,28
06	9.961,28	600,00	638,72	10.000,00

In der Periode 03 ist das Unternehmen in finanzielle Bedrängnis geraten und verhandelt per 31.12.03 mit seiner Bank die folgenden Anpassungen der vertraglichen Darlehensbedingungen:

- Der Zinssatz wird auf 4% herabgesetzt.
- Für die Modifikation fallen am 1.1. des neuen Jahres Bearbeitungsgebühren gegenüber der Bank in Höhe von 100 tEUR und Notarkosten in Höhe von 50 tEUR an.
- Die Laufzeit wird um 2 Jahre verlängert.

In den 10%-Test sind jene Kosten und Gebühren einzubeziehen, die zwischen den Vertragspartnern anfallen.

Periode	Zahlungen	Barwert der Zahlungen
04	100	100,00
04	400	375,90
05	400	353,25
06	400	331,96
07	400	311,96
08	10400	7.622,20
modifizierter Barwert		9.095,26

Die Zahlungsströme werden mit dem ursprünglichen Effektivzinssatz (6,412%) abgezinst. Der Barwert der ursprünglichen Verbindlichkeit (tEUR 9.890,70) weicht um 795,44 tEUR oder 8,04% ab vom Barwert der modifizierten Verbindlichkeit (tEUR 9.095,26). Somit liegt im Sinne von IFRS 9.B3.3.6 keine signifikante Änderung der Zahlungsströme vor und die Modifikation wird nicht als Abgang der ursprünglichen Verbindlichkeit bilanziert.

Die Modifikation führt zu einer Anpassung des Buchwerts der Verbindlichkeit gegenüber der Bank und zu einem Modifikationsgewinn von 795 tEUR. Die Notarkosten in Höhe von tEUR 50 sind keine vertraglichen Zahlungsströme und stellen Transaktionskosten dar. Sie werden mittels der Effektivzinsmethode über die Restlaufzeit der Verbindlichkeit verteilt. Der Barwert der vertraglichen Verpflichtung unter Berücksichtigung der Gebühr beträgt daher tEUR 9.045,26.

Periode	Darlehen 1.1.	Aufzinsung	Zinszahlung	Darlehen 31.12.
04	9.045,26	568,41	400,00	9.213,67
05	9.213,67	578,99	400,00	9.392,66
06	9.392,66	590,24	400,00	9.582,90
07	9.582,90	602,19	400,00	9.785,10
08	9.785,10	614,90	400,00	10.000,00

Retrospektive Anwendung

IFRS 9 ist zum 1. Jänner 2018 retrospektiv anzuwenden. Dies gilt auch für die Klarstellung zur Bilanzierung von Modifikationen finanzieller Verbindlichkeiten in IFRS 9.BC4.253, da hiermit nur die bestehenden Regelungen des IFRS 9 bestätigt werden. Hat ein Unternehmen bislang Effekte aus der Modifikation von Verbindlichkeiten, die nicht zu einer Ausbuchung geführt haben, über die Restlaufzeit der modifizierten Verbindlichkeit mittels angepasstem Effektivzins verteilt, so ist dies in den Fällen des

IFRS 9.B5.4.6 rückgängig zu machen. Buchwertanpassungen aus der Modifikation sind unmittelbar GuV-wirksam zu erfassen.

Die rückwirkende Anwendung könnte sich insbesondere als kompliziert erweisen, wenn ein Unternehmen mehrere Neuverhandlungen über eine finanzielle Verbindlichkeit geführt hat und zuvor IAS 39.AG62 angewandt hat, um den Effektivzinssatz anzupassen, falls die Neuverhandlungen nicht zu einer Ausbuchung geführt haben.

Eine Ausnahme von der retrospektiven Anwendung besteht gemäß IAS 8.23 nur dann, wenn es nicht möglich bzw. undurchführbar ist, entweder die periodenspezifischen Effekte oder die kumulierten Auswirkung der Änderung zu ermitteln. Laut IAS 8.5 gilt eine retrospektive Anwendung als undurchführbar, „wenn sie trotz aller angemessenen Anstrengungen des Unternehmens nicht angewandt werden kann“ (IAS 8.5). Im Falle der Undurchführbarkeit einer retrospektiven Anwendung ist gemäß IFRS 9.7.2.11 der beizulegende Zeitwert der finanziellen Verbindlichkeit am Ende der jeweiligen Vergleichsperiode als fortgeführte Anschaffungskosten dieser finanziellen Verbindlichkeit und der beizulegende Zeitwert der finanziellen Verbindlichkeit als neue fortgeführte Anschaffungskosten dieser Verbindlichkeit im Übergangszeitpunkt anzusetzen.

Jährliche Verbesserungen der IFRS (Zyklus 2015-2017)

Die am 12. Dezember veröffentlichten Jährlichen Verbesserungen der IFRS (Zyklus 2015-2017) enthalten Änderungen an IFRS 3, IFRS 11, IAS 12 sowie IAS 23

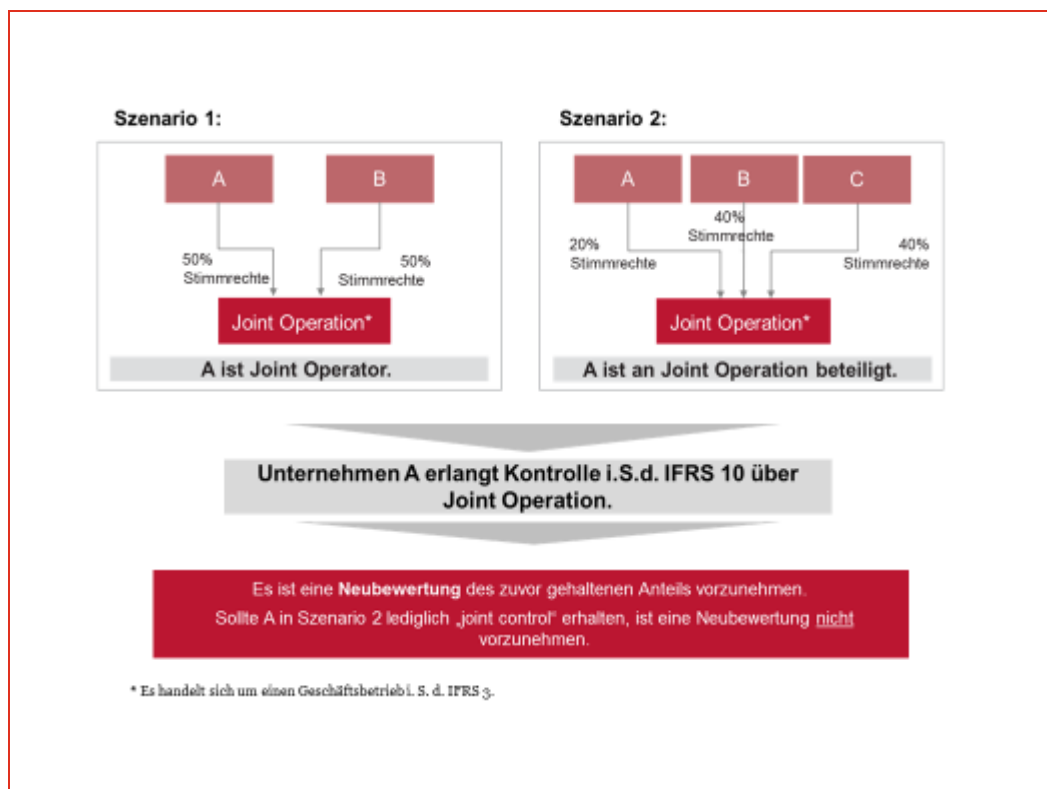
Nachfolgend stellen wir Ihnen die durch die Jährlichen Verbesserungen der IFRS (Zyklus 2015-2017) veröffentlichten Änderungen an vier Standards kurz da.

Änderungen an IFRS 3 „Unternehmenszusammenschlüsse“ und IFRS 11 „Gemeinsame Vereinbarungen“

Das IFRS IC hatte sich in der Vergangenheit mit der Frage zu beschäftigen, ob gehaltene anteilig bilanzierte Vermögenswerte und Schulden einer gemeinschaftlichen Tätigkeit bei Erwerb weiterer Anteile und damit verbundenem Erwerb gemeinschaftlicher Führung oder sogar Beherrschung im Erwerbszeitpunkt neu zu bewerten sind. Dies wurde für den Erwerb von Vermögenswerten, die keinen Geschäftsbetrieb darstellen, bereits verneint. Für Anteile an einem Geschäftsbetrieb wurde die Frage zur Klärung an den IASB weitergegeben, der mit den nun veröffentlichten Jährlichen Verbesserungen des Zyklus 2015-2017 folgendes klarstellt:

- Sofern ein Unternehmen durch den Erwerb weiterer Anteile Beherrschung im Sinne des IFRS 10 über eine vormals gemeinschaftliche Tätigkeit erlangt, sind die Regelungen des IFRS 3 zu einem sukzessiven Unternehmenszusammenschluss anzuwenden und somit eine Neubewertung des zuvor gehaltenen Anteils gem. IFRS 3.42 durchzuführen. Zudem stellt der IASB klar, dass der gesamte zuvor gehaltene Anteil an der gemeinschaftlichen Tätigkeit neu zu bewerten ist und nicht nur die zuvor anteilig bilanzierten Vermögenswerte und Schulden.
- Erlangt ein Unternehmen durch den Erwerb weiterer Anteile jedoch nicht die Beherrschung, sondern lediglich gemeinschaftliche Führung über die gemeinschaftliche Tätigkeit, stellen die Änderungen nunmehr klar, dass eine Neubewertung des zuvor gehaltenen Anteils an der gemeinschaftlichen Tätigkeit nicht vorzunehmen ist.

Die neue Regelung ist prospektiv auf Unternehmenszusammenschlüsse anzuwenden, die in Berichtsperioden stattfinden, die am oder nach dem 1. Jänner 2019 beginnen. Eine freiwillige vorzeitige Anwendung ist – vorbehaltlich eines noch zu erfolgenden Endorsements - zulässig. Dies ist jedoch entsprechend im Anhang zu erläutern.



Änderungen an IAS 23 „Fremdkapitalkosten“

IAS 23.5 definiert einen „qualifizierten Vermögenswert“ als Vermögenswert, für den ein beträchtlicher Zeitraum erforderlich ist, um ihn in seinen beabsichtigten gebrauchsfähigen oder verkaufsfähigen Zustand zu versetzen. Fremdkapitalkosten, die direkt dem Erwerb, dem Bau oder der Herstellung eines qualifizierten Vermögenswerts zugeordnet werden können, sind nach IAS 23.8f. zwingend als Teil der Anschaffungs- oder Herstellungskosten dieses Vermögenswerts zu aktivieren, wenn es wahrscheinlich ist, dass

- dem Unternehmen hieraus künftiger wirtschaftlicher Nutzen erwächst und
- die Kosten verlässlich bewertet werden können.

Hiervon ausgenommen sind lediglich qualifizierte Vermögenswerte, die um beizulegenden Zeitwert bewertet werden oder Vorräte, die in großen Mengen gefertigt werden (IAS 23.4).

Für die Bestimmung der Fremdkapitalkosten wird dabei danach unterschieden, ob Fremdmittel speziell für die Beschaffung eines qualifizierten Vermögenswerts aufgenommen wurden oder nicht. In erstem Fall bestimmt sich der Betrag der zu aktivierenden Fremdkapitalkosten aus den tatsächlich in der Periode auf Grund der Fremdkapitalaufnahme angefallenen Fremdkapitalkosten (ggf. abzüglich etwaiger Anlagerträge aus einer vorübergehenden Zwischenanlage der Mittel).

Für den zweiten Fall bestimmt IAS 23.14 Folgendes: „In dem Umfang, in dem ein Unternehmen Mittel allgemein aufgenommen hat und für die Beschaffung eines qualifizierten Vermögenswerts verwendet hat, ist der Betrag der aktivierbaren Fremdkapitalkosten durch Anwendung eines Finanzierungskostensatzes auf die Ausgaben für diesen Vermögenswert zu bestimmen. Als Finanzierungskostensatz ist der gewogene Durchschnitt der Fremdkapitalkosten für solche Kredite des Unternehmens

zugrunde zu legen, die während der Periode bestanden haben und nicht speziell für die Beschaffung eines qualifizierten Vermögenswerts aufgenommen worden sind.“

Diese Vorschrift wurde teilweise derart missverstanden, dass Fremdkapitalkosten aus Fremdmitteln, die speziell für die Beschaffung eines qualifizierten Vermögenswerts aufgenommen wurden, dauerhaft - d. h. auch noch dann, wenn bereits im Wesentlichen alle Arbeiten abgeschlossen waren, um diesen qualifizierten Vermögenswert für seine beabsichtigten Gebrauch oder Verkauf herzurichten – nicht mit in die Bestimmung des gewogenen Durchschnitts der Fremdkapitalkosten aus allgemein aufgenommenen Mitteln einbezogen wurden.

Es wird nunmehr explizit klargestellt, dass noch nicht zurückbezahlte Fremdmittel, die ursprünglich zur Beschaffung eines konkreten qualifizierten Vermögenswerts aufgenommen wurden, ab dem Zeitpunkt, ab dem dieser qualifizierte Vermögenswert im Wesentlichen für seinen beabsichtigten Gebrauch oder Verkauf hergerichtet ist, mit in die Bestimmung des allgemeinen Fremdkapitalkostensatzes für andere qualifizierte Vermögenswerte, für die keine speziellen Fremdmittel aufgenommen wurden, einzubeziehen sind.

Die neue Regelung ist prospektiv auf Fremdkapitalkosten anzuwenden, die in Berichtsperioden entstehen, die am oder nach dem 1. Jänner 2019 beginnen. Eine freiwillige vorzeitige Anwendung ist – vorbehaltlich eines noch zu erfolgenden Endorsements - zulässig. Dies ist jedoch entsprechend im Anhang zu erläutern.

IAS 12 „Ertragsteuern“

Die Änderung strebt eine Klarstellung der Erfassung der steuerlichen Wirkung aus Dividendenzahlungen an. Danach sind - der allgemeinen Grundregelung folgend - die ertragsteuerlichen Konsequenzen von Dividendenzahlungen entsprechend der Behandlung der für die Steuerwirkung ursächlichen Transaktion(en) zu behandeln. Der IASB sieht dabei die ertragsteuerlichen Konsequenzen aus Dividendenzahlungen stärker an vergangene Transaktionen oder Ereignisse, geknüpft, aus denen ausschüttungsfähige Gewinne erwirtschaftet wurden, als an die Ausschüttungen an Anteilseigner. Als ursächliche Transaktion ist daher nicht auf die Dividende als solches (im Sinne einer Eigenkapitaltransaktion), sondern auf die zum (auszuschüttenden) Gewinn führenden Geschäftsvorfälle abzustellen. Folglich sind die ertragsteuerlichen Konsequenzen grundsätzlich GuV-wirksam zu erfassen, es sei denn die zugrundeliegende(n) Transaktion(en) wurde(n) nicht GuV-wirksam erfasst. Ob eine Dividendenzahlung im Sinne der Vorschrift vorliegt, ist mit Bezug auf den Dividendenbegriff des IFRS 9 zu beurteilen. Insofern stellt nicht jede Zahlung aus einem Eigenkapitalinstrument eine Dividende im o.g. Sinn dar.

Die Regelung ist verpflichtend in Berichtsperioden, die am oder nach dem 1. Jänner 2019 beginnen, anzuwenden. Eine Rückwirkung erfolgt jedoch nur auf diejenigen ertragsteuerlichen Konsequenzen, die aus Dividendenzahlungen resultieren, die am oder nach dem Beginn der frühesten im Abschluss dargestellten Vergleichsperiode (i. d. R. Vorjahr) erfolgten. Die freiwillige frühzeitige Anwendung der Regelung ist - vorbehaltlich eines noch zu erfolgenden Endorsements - zulässig.

Auf den Punkt gebracht: Die neuen Standards in verträglichen Dosen

Die Erstanwendungszeitpunkte von IFRS 15 und IFRS 9 stehen unmittelbar bevor und auch für die Umsetzung von IFRS 16 bleiben nur noch wenige Monate Zeit. Wir konzentrieren uns auf das Wesentliche und analysieren für Sie monatlich je einen Aspekt der neuen Standards.

IFRS 9 „Finanzinstrumente“: Erleichterungen bei der Bestimmung erwarteter Kreditverluste für bestimmte Forderungen

In der letzten Ausgabe dieser Rubrik hatten wir uns allgemein mit der Berücksichtigung zukunftsgerichteter Informationen bei der Ermittlung erwarteter Kreditverluste (*expected credit losses*, ECL) auseinandergesetzt. Darauf aufbauend rücken wir diesmal die Besonderheiten bei Anwendung der Erleichterungsvorschrift für bestimmte Forderungen, die gerade bei Industrieunternehmen häufig vorkommen, in den Fokus. Das vereinfachte Modell sieht für Forderungen aus Lieferungen und Leistungen sowie *contract assets* i. S. d. IFRS 15 ohne signifikante Finanzierungskomponente eine Bemessung der Wertberichtigung nicht auf Basis der erwarteten 12-Monats-Kreditverluste, sondern in Höhe der über die **Laufzeit** erwarteten Kreditverluste vor (*lifetime expected credit losses*). Bei Vorliegen einer signifikanten Finanzierungskomponente und bei Leasingforderungen darf diese Art zur Bestimmung der Wertberichtigung wahlweise angewendet werden.

Die Bestimmung des erwarteten Kreditverlustes kann bspw. auf Basis einer **Wertberichtigungstabelle** (*provision matrix*) erfolgen, in der die finanziellen Vermögenswerte entsprechend eines Parameters (bspw. der Altersstruktur) gegliedert und die jeweiligen Ausfallraten für unterschiedliche Ausprägungen des Parameters bestimmt werden (bspw. die jeweilige Ausfallrate für unterschiedliche Altersbänder). Zur Erstellung einer Wertberichtigungstabelle werden zunächst historische Daten über tatsächlich eingetretene Ausfälle berücksichtigt. Die erforderlichen Daten über historische Zahlungsverzögerungen und –ausfälle sollten sich i. d. R. aus dem ERP-System des Unternehmens ableiten lassen. Neben der historischen Perspektive sind jedoch auch zwingend zukunftsbezogene Informationen und Erwartungen zu berücksichtigen, sofern diese ohne unangemessenen Kosten- oder Zeitaufwand verfügbar sind; d. h., die auf Basis historischer Daten bestimmten Ausfallraten sind ggf. zukunftsgerichtet anzupassen. Zu berücksichtigende Informationen können bspw. die Veränderung wirtschaftlicher Bedingungen, des regulatorischen und technologischen Umfelds (bspw. Branchenausblick, BIP, Änderung der Arbeitslosenquoten), externer Marktindikatoren oder des Kundenstamms sein.

Allgemein zu beachten ist, dass ein einheitlicher Abschlagssatz zur Kreditrisikovorsorge für unterschiedliche Ausprägungen des verwendeten Parameters regelmäßig nicht sachgerecht ist. Wird die Ausfallrate bspw. in Abhängigkeit von der Altersstruktur bestimmt, so ist grds. zu erwarten, dass sie mit zunehmendem Alter der Forderung steigt. Ferner kann für unterschiedliche Kundensegmente die Anwendung einer jeweils eigenen Wertberichtigungstabelle sachgerecht sein.

Fazit: Für bestimmte finanzielle Vermögenswerte sieht IFRS 9 Erleichterungen bei der Ermittlung erwarteter Kreditverluste, z. B. auf Basis einer Wertberichtigungstabelle, vor. Bei der Bestimmung der erwarteten Kreditausfälle sind auch in diesem Fall grds. neben historischen Daten, zukunftsgerichtete Informationen zu verwenden.

IFRS 15 „Umsatzerlöse“: Zeitraumbezogene Umsatzrealisierung – Anwendungsfragen bei der Fortschrittsmessung

In dieser Ausgabe rückt die Fortschrittsmessung bei Auftragsfertigern, in den Fällen in denen IFRS 15.35(b) und/oder (c) erfüllt sind, in den Fokus. Hierfür stehen output- und inputbasierte Methoden zur Verfügung - allerdings darf der Fertigstellungsgrad nach IFRS 15.42 ausschließlich Güter oder Dienstleistungen enthalten, über die der Kunde bereits zum Bilanzstichtag Kontrolle erhalten hat. Einige der sich daraus ergebenden Praxisfragen sollen anhand des folgenden Beispiels verdeutlicht werden:

Ein Unternehmen wurde mit der Fertigung und dem Einbau von Spezialturbinen zur Stromerzeugung beauftragt. Es handelt sich um eine einzige Leistungsverpflichtung, bei der weder IFRS 15.35(a) noch (c) zur zeitraumbezogenen Umsatzrealisierung erfüllt werden. In der ersten Produktionsphase beschafft das Unternehmen Materialien und fertigt Standardturbinen. In Phase 2 werden selbst gefertigte Spezialkomponenten in die Turbinen eingebaut, sodass die Turbinen nur mehr für den Kunden und nicht mehr für andere Kraftwerke verwendet werden können. In Phase 3 erfolgt die Integration im Kraftwerk des Kunden. Da der Kunde den erstellten Vermögenswert in Phase 1 und 2 noch nicht kontrolliert, ist IFRS 15.35(b) zunächst nicht erfüllt. Erst in Phase 3 erbringt das Unternehmen eine Leistung auf dem Grundstück des Kunden, sodass dieser den erstellten Vermögenswert kontrolliert und IFRS 15.35(b) erfüllt wird und somit unseres Erachtens eine zeitraumbezogene Umsatzrealisierung zulässig ist. Fraglich ist nun, zu welchem Zeitpunkt die Fortschrittsmessung für die zeitraumbezogene Umsatzrealisierung beginnt.

Der Standard gibt hierauf keine eindeutige Antwort. So könnte argumentiert werden, mit der Fortschrittsmessung bereits in Phase 1 zu beginnen, weil das Unternehmen für den Kunden tätig wird. Allerdings hat sich der IASB bewusst gegen ein aktivitätenbasiertes Modell entschieden (IFRS 15.BC 22 ff.) Für eine Umsatzrealisierung ab Phase 2 spricht, dass die Turbinen für den Auftragnehmer keinen alternativen Nutzen haben und somit ein *point of no return* in der Projektabwicklung erreicht wurde. Unseres Erachtens sind diese beiden Sichtweisen jedoch mit dem Kontrollprinzip von IFRS 15 schwer vereinbar. Rückt man dieses in den Vordergrund, kann mit der Fortschrittsmessung erst in Phase 3 bei Erfüllung von IFRS 15.35(b) begonnen werden, es sei denn der Auftragnehmer kommt zu dem Ergebnis, dass die Verfügungsmacht i. S. v. IFRS 15.31-34 bereits vorher – z. B. in Phase 2 – übertragen wurde.

Fazit: IFRS 15 enthält keine eindeutigen Bestimmungen, ab wann mit der Fortschrittsmessung zu beginnen ist. Es spricht in Anbetracht des Kontrollprinzips viel dafür, dass mit der Fortschrittsmessung regelmäßig erst mit der vollständigen Erfüllung von eines der in IFRS 15.35 genannten Kriterien begonnen werden darf.

IFRS 16 „Leasing“: Auswirkung privater Dienstwagennutzung

Unternehmen leasen häufig Dienstwagenflotten um bestimmte Mitarbeitergruppen mit einem Dienstfahrzeug auszustatten. In der Praxis sind vielfältige Gestaltungen geläufig, insbesondere wird den Mitarbeitern häufig die private (Mit-)Nutzung des Pkw gestattet oder ist im Rahmen einer Sachbezugspauschale als Entgeltbestandteil berücksichtigt. In diesem Zusammenhang stellt sich die Frage, ob die Überlassung des Pkw an den Mitarbeiter einen Sublease (d. h. ein Untermietverhältnis) darstellt, das heißt ob das Unternehmen gegenüber seinen Mitarbeitern als Leasinggeber auftritt. IFRS 16 stellt für die Definition eines Leasingverhältnisses darauf ab, wer die Nutzung des Vermögenswerts kontrolliert, d. h. wer die wirtschaftlichen Vorteile aus der Nutzung des Vermögenswerts zieht und die Nutzung steuert. Zentral für die Beurteilung ist daher, ob die private oder die dienstliche Komponente der Nutzung durch den Mitarbeiter überwiegt. Von Relevanz können dabei auch die unternehmensinternen Regelungen zur Kostenerstattung sein – etwa ob der Mitarbeiter dienstliche Fahrten mit dem zur Verfügung gestellten Pkw gesondert abrechnen kann (Kilometergeld, Barauslagen für Parkgebühren und Tankrechnungen) und ob der Mitarbeiter beispielsweise verpflichtet ist, für dienstliche Fahrten das Dienstfahrzeug zu nutzen.

Eine pauschale Beurteilung, wann die Überlassung eines geleasteten Fahrzeugs an einen Mitarbeiter einen Sublease darstellt, ist daher nicht möglich. Vielmehr sind die Dienstwagenregelungen für alle Mitarbeitergruppen im Unternehmen einzeln zu würdigen. Gegebenenfalls kann die Beurteilung für unterschiedliche Mitarbeitergruppen voneinander abweichen.

Fazit: Die Überlassung von geleasteten Dienstfahrzeugen an bestimmte Mitarbeitergruppen ist in vielen Unternehmen gängige Praxis. Je nach Ausgestaltung der Dienstwagenregelung(en) des Unternehmens, sind diese unter Umständen als Sublease an den Mitarbeiter einzustufen.

Informationen aus der November-Sitzung des IFRS IC

Vorläufige Agenda-Entscheidungen

Im Rahmen seiner November-Sitzung entschied das IFRS IC vorläufig, folgende Anfragen nicht auf seine Agenda zu nehmen, da die bestehenden Standards ausreichende Regelungen enthielten:

IFRS 9 „Finanzinstrumente“ und IAS 1 „Darstellung des Abschlusses“: Ausweis von Zinserträgen aus bestimmten Finanzinstrumenten

Das IFRS IC erhielt eine Anfrage zur Auswirkung einer im Zusammenhang mit IFRS 9 erfolgten Ergänzung zu IAS 1.82(a). IAS 1.82(a) sieht fortan einen getrennten Ausweis von nach der Effektivzinsmethode berechneten Zinserträgen in der Gewinn- und Verlustrechnung bzw. dem Abschnitt Gewinn oder Verlust in der Gesamtergebnisrechnung (GuV) vor. Fraglich ist, ob sich aus der Ergänzung zu IAS 1.82(a) Auswirkungen auf die Darstellung von Gewinnen und Verlusten aus Derivaten, die nicht Bestandteil von Sicherungsbeziehungen i. S. d. IFRS 9 bzw. IAS 39 sind, ergeben.

Konkret wurde gefragt, ob Zinserträge aus diesen Derivaten von den künftig gem. IAS 1.82(a) getrennt in der GuV auszuweisenden nach der Effektivzinsmethode berechneten Zinserträgen ausgenommen seien.

Das IFRS IC entschied vorläufig, dass sich die Anforderung des IAS 1.82(a) zum getrennten Ausweis von nach der Effektivzinsmethode berechneten Zinserträgen nur auf Finanzinstrumente bezieht, die zu fortgeführten Anschaffungskosten (*amortised cost*) oder erfolgsneutral zum beizulegenden Zeitwert im sonstigen Ergebnis (*fair value through other comprehensive income, FVOCI*) bewertet werden.

Die Frage ob die Bildung eines zusätzlichen GuV-Postens für Zinserträge aus Derivaten, die nicht Bestandteil von Sicherungsbeziehungen i. S. d. IFRS 9 bzw. IAS 39 sind, zulässig ist, wurde vom IFRS IC nicht thematisiert.

IFRS 15 „Umsatzerlöse aus Kundenverträgen“ – Erlösrealisierung in einem Vertrag über die Errichtung eines Wohnkomplexes auf einem zu übertragenden Grundstück

Dem IFRS IC wurde die Frage vorgelegt, ob im nachfolgenden Sachverhalt gemäß IFRS 15 eine oder zwei Leistungsverpflichtungen vorliegen und ob für die identifizierte(n) Leistungsverpflichtung(en) die Umsatzrealisierung über einen bestimmten Zeitraum oder zu einem bestimmten Zeitpunkt zu erfolgen hat.

Konkret ging es um folgenden Sachverhalt:

- Ein Kunde schließt mit einem Immobilienentwickler einen Vertrag über den Kauf eines zu errichtenden Wohnkomplexes mit mehreren Wohneinheiten.
- Zu Vertragsbeginn überträgt der Immobilienentwickler unwiderruflich das rechtliche Eigentum des Grundstücks auf den Kunden. Der vertraglich vereinbarte Preis für das Grundstück wird bei Vertragsunterzeichnung vom Kunden bezahlt.
- Vor der Vertragsunterzeichnung vereinbaren Immobilienentwickler und Kunde das Gebäudedesign und die Gebäudespezifikationen. Veränderungswünsche am Gebäudedesign oder an den Gebäudespezifikationen durch den Kunden werden vom Immobilienentwickler berechnet und auf Wunsch des Kunden umgesetzt. Veränderungswünsche können vom Immobilienentwickler nur in seltenen Fällen wie bspw. einer Verletzung der Baugenehmigung zurückgewiesen werden. Der Immobilienentwickler hingegen kann Veränderungen am Gebäudedesign oder an den Gebäudespezifikationen nur anfragen, wenn ansonsten ein unzumutbarer Kostenanstieg oder eine verspätete Fertigstellung die Konsequenz wären. Der Kunde muss diesen geplanten Veränderungen zustimmen.

Frage 1: Identifizierung der Leistungsverpflichtungen

Gemäß IFRS 15.27 ist ein einem Kunden zugesagtes Gut oder eine zugesagte Dienstleistung eigenständig abgrenzbar (*distinct*), wenn

- der Kunde aus dem Gut oder der Dienstleistung entweder gesondert oder zusammen mit anderen, für ihn jederzeit verfügbaren Ressourcen einen Nutzen ziehen kann (d. h., das Gut oder die Dienstleistung kann eigenständig abgegrenzt werden) (IFRS 15.27(a)) und
- die Zusage des Unternehmens, das Gut oder die Dienstleistung auf den Kunden zu übertragen, von anderen Zusagen aus dem Vertrag trennbar ist (d. h., das Gut oder die Dienstleistung ist im Vertragskontext eigenständig abgrenzbar) (IFRS 15.27(b)).

Im vorliegenden Fall können sowohl das Grundstück als auch der Wohnkomplex eigenständig abgegrenzt werden, weil der Kunde bspw. einen anderen Immobilienentwickler mit der Errichtung des Gebäudes beauftragen könnte. Zudem kann der Kunde aus der Errichtung des Wohnkomplexes gesondert oder aber in Verbindung mit einer jederzeit verfügbaren Ressource (d. h. dem Grundstück) einen Nutzen ziehen. Das Kriterium des IFRS 15.27(a) ist somit erfüllt.

Hinsichtlich der Frage, ob das Grundstück und der Wohnkomplex gemäß IFRS 15.27(b) im Vertragskontext eigenständig abgrenzbar sind, ist laut IFRS 15.29 die Art des Versprechens (*nature of the promise*) des Immobilienentwicklers an den Kunden zu berücksichtigen. Hierbei ist zu beurteilen, ob der Immobilienentwickler im Vertragskontext die individuelle Übertragung des Grundstücks und des Wohnkomplexes zugesagt hat oder ob er einen kombinierten Gegenstand auf den Kunden überträgt, für den das Grundstück und der Wohnkomplex lediglich Inputfaktoren darstellen. Laut IFRS IC kann das Versprechen zur Übertragung des Grundstücks vom Versprechen zur Errichtung des Wohnkomplexes getrennt werden, wenn

- die Leistung des Immobilienentwicklers hinsichtlich der Errichtung des Wohnkomplexes die gleiche wäre, unabhängig davon, ob der Kunde das Grundstück von ihm oder einer dritten Partei erworben hätte,
- er - im Falle der Errichtung des Wohnkomplexes durch einen fremden Dritten – das Grundstück vertragsgemäß übertragen kann und
- er – im Falle des Erwerbs des Grundstücks von einem fremden Dritten – das Gebäude vertragsgemäß errichten kann.

Das IFRS IC sieht die o. g. Bedingungen im Sachverhalt als erfüllt an und bejaht somit das Vorliegen zweier unabhängiger Leistungsverpflichtungen (Übertragung des Grundstücks und Errichtung des Wohnkomplexes).

2. Frage: Zeitraum- oder zeitpunktbezogene Umsatzrealisierung?

Für die Beurteilung, ob für die identifizierten Leistungsverpflichtungen die Umsatzrealisierung über einen bestimmten Zeitraum zu erfolgen hat, sind für jede Leistungsverpflichtung die Kriterien des IFRS 15.35 separat zu prüfen. Hiernach hat für die Übertragung des Grundstücks eine zeitpunktbezogene Umsatzrealisierung nach IFRS 15.38 zu erfolgen, da das Grundstück vom Kunden weder konsumiert (IFRS 15.35(a)), noch durch die Leistung des Immobilienentwicklers geschaffen oder verbessert (IFRS 15.35(b) und (c)) wird.

Bezüglich der Errichtung des Wohnkomplexes ist laut IFRS IC IFRS 15.35(a) ebenfalls nicht erfüllt, weil der Kunde nicht zeitgleich mit der Erbringung der Leistung den daraus resultierenden Nutzen konsumiert. Vielmehr erstelle der Immobilienentwickler einen Vermögenswert (nämlich den Wohnkomplex), über den der Kunde während der Erstellung die Verfügungsgewalt besitzt. Dies, da der Kunde die Verfügungsgewalt über das Grundstück besitzt, Gebäudedesign und-spezifikationen ändern kann sowie im Wesentlichen sämtlichen verbleibenden Nutzen aus dem Wohnkomplex ziehen kann. Das IFRC IC sah daher das Kriterium des IFRS 15.35(b) für eine zeitraumbezogene Umsatzrealisierung im Hinblick auf die Erstellung des Wohnkomplexes als gegeben an.

IFRS 15 - Recht auf Zahlung für bereits erbrachte Leistungen

Der der Anfrage zugrundeliegende Sachverhalt war Folgender:

- Ein Kunde hatte einen Kaufvertrag über den Kauf einer Wohneinheit in einem noch durch den Verkäufer zu errichtenden Wohnkomplex abgeschlossen. Der Verkäufer verpflichtete sich darin, die vertraglich spezifizierte Wohneinheit zu liefern. Bis zur Fertigstellung behielt er das rechtliche Eigentum an der Wohneinheit (sowie dem zugehörigen Grund und Boden).
- Bei Vertragsabschluss leistete der Kunde eine Anzahlung i. H. v. 10%. Der Rest war bei Fertigstellung der Wohneinheit fällig.
- Der Kunde hatte das Recht, den Vertrag jederzeit vor Fertigstellung der Wohneinheit zu kündigen. In diesem Fall
 - war der Verkäufer rechtlich verpflichtet, ernsthafte Anstrengungen zu unternehmen, die Wohneinheit an einen Dritten zu veräußern und mit dieser neuen Partei einen gesonderten neuen Verkaufsvertrag abzuschließen. Sollte der Wiederverkaufspreis unter dem mit dem ersten Kunden vereinbarten Preis (zzgl. Verkaufskosten) liegen, war der ursprüngliche Kunde zum Ersatz der Differenz verpflichtet.
 - hatte der Kunde keinerlei Rechte, die Wohneinheit von sich aus zu veräußern, zu nutzen oder zu entwickeln.

Gefragt wurde, ob in diesem Fall die Umsatzrealisation zu einem bestimmten Zeitpunkt oder über einen Zeitraum zu erfolgen habe. Insbesondere war fraglich, ob der Verkäufer über einen Rechtsanspruch auf Bezahlung der bereits erbrachten Leistungen i. S. d. IFRS 15.35(c) verfügt.

Das IFRS IC kam zu der (vorläufigen) Entscheidung, dass dem nicht so sei. Dies wurde wie folgt begründet:

- Für das Bejahen eines Rechtsanspruchs auf Erhalt einer Zahlung für bereits erbrachte Leistungen ist es zwingend notwendig, dass das Unternehmen im Falle einer Kündigung durch den Kunden (aus anderen Gründen als der Nichterfüllung der zugesagten Leistung) während der Laufzeit des Vertrags jederzeit Anspruch auf einen Betrag hat, der zumindest eine Vergütung für die bereits erbrachten Leistungen darstellt. Hierunter wird eine Zahlung verstanden, die dem Verkaufspreis der bisher übertragenen Güter und Dienstleistungen annähernd entspricht und nicht nur eine Entschädigung für den dem Unternehmen potenziell entgangenen Gewinn darstellt.
- Bei der Beurteilung ist auf das Vertragsverhältnis zwischen dem Kunden und dem Unternehmen, d. h. auf die Zahlungen abzustellen, die das Unternehmen für die Erbringung seiner Leistungen vom Kunden verlangen kann.
- Potentielle Zahlungen einer Drittpartei, die in einem gesonderten Verkaufsvertrag vereinbart werden, stellen keine Zahlungsverpflichtung des ursprünglichen Kunden

dar. Dieser ist vielmehr nur zum Ersatz der Differenz zwischen dem Wiederveräußerungspreis und dem Originalkaufpreis, d. h. letztlich zur Kompensation eines ansonsten entstehenden Mindergewinns oder Verlusts verpflichtet.

Das IFRS IC sah somit die Bedingung des IFRS 15.35(c) "Rechtsanspruch auf Bezahlung der bereits erbrachten Leistungen" als nicht gegeben an. Die Umsatzrealisation hat daher zeitpunktbezogen und nicht zeitraumbezogen zu erfolgen.

Darüber hinaus finalisierte das IFRS IC seine vorläufige Entscheidung aus Juni, wonach das Thema „**IFRS 3 „Unternehmenszusammenschlüsse“ – Erwerb einer Gruppe von Vermögenswerten, die keinen Geschäftsbetrieb bilden**“ nicht auf die Agenda genommen wird. Für Einzelheiten verweisen wir auf die Darstellung der inhaltlich unverändert übernommenen vorläufigen Agenda-Entscheidung in der [Juli-Ausgabe dieses Newsletters](#).

Im Übrigen wurde entschieden, ein Projekt zu Klarstellung des Begriffs „unvermeidbare Kosten“ im Rahmen der Bemessung einer Rückstellung für einen belastenden Vertrag (*onerous contract*) auf die Agenda zu nehmen.

EU-Endorsement

Die nachfolgende Tabelle informiert Sie über noch nicht oder erst in jüngerer Zeit von der EU übernommene Standards und Interpretationen. 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
Änderungen an IAS 7 – <i>Angabeninitiative</i>	ab Geschäftsjahr 2017	EU-Verordnung vom 6. November 2017
Änderungen an IAS 12 - <i>Ansatz latenter Steueransprüche für nicht realisierte Verluste</i>	ab Geschäftsjahr 2017	EU-Verordnung vom 6. November 2017
Änderungen an IFRS 4 – <i>Anwendung von IFRS 9 gemeinsam mit IFRS 4</i>	ab Geschäftsjahr 2018	EU-Verordnung vom 3. November 2017
Klarstellung zum IFRS 15 „Erlöse aus Verträgen mit Kunden“	ab Geschäftsjahr 2018	EU-Verordnung vom 31. Oktober 2017
IFRS 16 „Leasingverhältnisse“	ab Geschäftsjahr 2019	EU-Verordnung vom 31. Oktober 2017
Jährliche Verbesserungen der IFRS (Zyklus 2014-2016)	ab Geschäftsjahr 2017 bzw. 2018	geplant für Q4 2017
Änderungen an IAS 40 - <i>Übertragungen von als Finanzinvestition gehaltenen Immobilien</i>	ab Geschäftsjahr 2018	geplant für Q1 2018
Änderungen an IFRS 2 – <i>Klassifizierung und Bewertung anteilsbasierter Transaktionen</i>	ab Geschäftsjahr 2018	geplant für Q1 2018
IFRIC 22 „Vorauszahlungen im Zusammenhang mit Fremdwährungstransaktionen“	ab Geschäftsjahr 2018	geplant für Q1 2018
IFRIC 23 „Steuerrisikopositionen aus Ertragsteuern“	ab Geschäftsjahr 2019	geplant für 2018
Änderungen an IFRS 9 - <i>Vorzeitige Rückzahlungsoptionen mit negativer Vorfälligkeitsentschädigung</i>	ab Geschäftsjahr 2019	geplant für 2018
Änderungen an IAS 28 – <i>Langfristige Anteile an assoziierten Unternehmen und Gemeinschaftsunternehmen</i>	ab Geschäftsjahr 2019	geplant für 2018
Jährliche Verbesserungen der IFRS (Zyklus 2015-2017)	ab Geschäftsjahr 2019	geplant für 2018
IFRS 17 „Versicherungsverträge“	ab Geschäftsjahr 2021	noch festzulegen

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: 15. Dezember 2017).

IASB-Projektplan

Laufende Projekte	PwC-Dokument	bis 12/2017	ab 01/2018	ab 06/2018
Preisregulierte Tätigkeiten	DP	–	DP oder ED	–
Jährlicher Verbesserungsprozess (nächster Zyklus): Änderungen an IFRS 9	–	–	–	–
Änderungen an IFRS 8 und IAS 34	ED	–	DPD	–
IAS 1 – Klassifizierung von Verbindlichkeiten	ED	–	–	IFRS
IAS 8 – Unterscheidung zwischen Änderungen von Rechnungslegungsmethoden und rechnungslegungsbezogenen Schätzungen	ED	–	ED Feedback	–
IAS 8 – Freiwillige Änderungen von Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden	–	–	ED	–
IAS 16 – Bilanzierung von Erträgen und Kosten für Testläufe von Sachanlagen	ED	ED Feedback	–	–
Disclosure-Initiative: Definition von Wesentlichkeit (Änderungen an IAS 1 und IAS 8)	ED	–	ED Feedback	–
IFRS 3 – Definition eines Geschäftsbetriebs	ED	–	IFRS	–
IFRIC 14 – Verfügbarkeit von Erstattungen aus einem leistungsorientierten Plan	ED	–	IFRS	–
IAS 19 – Neubewertung leistungsorientierter Versorgungspläne bei Anpassung, Kürzung oder Abgeltung des Plans	ED	–	IFRS	–
Konzeptionelles Rahmenkonzept	ED	–	Framework	–
Lagebericht (<i>management commentary</i>)	–	–	–	–
Forschungsprojekte				
Disclosure-Initiative: Prinzipien der Offenlegung	DP	–	DP Feedback	–
Primäre Abschlussbestandteile	–	–	DP oder ED	–
Unternehmenszusammenschlüsse unter gemeinsamer Beherrschung	–	–	–	DP
Dynamisches Risikomanagement (Sonderregelungen für Macro Hedges)	DP	–	–	erneutes DP
Finanzinstrumente mit Eigenkapitalcharakter	–	–	DP	–
Geschäfts- oder Firmenwert und Wertminderung	–	–	DP	–
Abzinsungssätze	–	–	RS	–
Anteilsbasierte Vergütung	–	–	RS	–
Post-Implementation Reviews				
Post-Implementation-Review zu IFRS 13	RFI	RFI Feedback	–	–
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			
RFI	Informationsanfrage (Request for Information)			
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: www.frac.at
Stand: 20. September 2017

laufende/abgeschlossene Projekte:	Q3 2017	Geplant Q4 2017	Geplant Q1 2018
Überarbeitung AFRAC-Stellungnahme 30: Latente Steuern im UGB (Ergänzung für Konzernabschluss)	St	E-St	
Ergänzung AFRAC-Stellungnahme 14: Finanzanlage- und Finanzumlaufvermögen (UGB) um die Frage der Verwirklichung der Erträge aus thesaurierenden Anteilscheinen von Kapitalanlagefonds		St	
Wesentlichkeit aus der Sicht des Jahresabschlusserstellers		E-St	
Bilanzielle Auswirkungen des Energieeffizienzgesetzes nach UGB			E-St
Ergänzung AFRAC-Stellungnahme 15: Derivate und Sicherungsinstrumente	St		
IFRS 15 und UGB		E-St	
Kapitalkonsolidierung im UGB			E-St
Ergänzung AFRAC-Stellungnahme 27: Personalarückstellungen (UGB) (Ergänzung um das Thema der Rückdeckungsversicherungen)		E-St	
IFRS 9 und UGB	PP		
Ergänzung AFRAC-Stellungnahme 9: Lageberichterstattung (Anpassung an das NaDiVeG)	E-St		
Überarbeitung AFRAC-Stellungnahme 22: Corporate Governance Bericht (Anpassung an das NaDiVeG)		St	
Unternehmensfortführung gem. § 201 Abs. 2 Z 2 UGB			E-St
CL zum IASB DP/2017/1 Disclosure Initiative – Principles of Disclosure	K		

Abkürzungen: DP = Diskussionspapier, E=Entwurf, K=Kommentar, St=Stellungnahme
Quelle: www.frac.at

Veröffentlichung

Manual of accounting – IFRS supplement 2018

Herausgegeben von PwC

Dezember 2017

Der englischsprachige PwC-Praxiskommentar „Manual of accounting“, der Ihnen einen umfassenden Überblick über sämtliche vom IASB veröffentlichten Standards und Interpretationen liefert, wurde kürzlich um ein Supplement erweitert. Dieses enthält neue und überarbeitete Kapitel zu IFRS 9, IFRS 16 und IAS 34 sowie Ausführungen zu den Themen „Unternehmenszusammenschlüsse unter gemeinsamer Beherrschung und Kapitalreorganisationen“ sowie „Erstellung von kombinierten und Carve-Out-Abschlüssen“.

Das neue Supplement kann unter nachfolgendem Link einzeln oder als Teil eines dreiteiligen Sets, welches die im Dezember letzten Jahres überarbeiteten Teile des Kommentars enthält, erworben werden:

<https://www.ifrspublicationsonline.com/p-153-2018-ifrs-manual-of-accounting-global-edition-three-volume-set.aspx>

Ansprechpartner in Ihrer Nähe



Raoul Vogel

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



Bettina Szaurer

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



Katharina Maier

Tel: +43 662 2195-109
katharina.maier@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