

Ausgabe 5, Mai 2019

[www.pwc.at/publikationen](http://www.pwc.at/publikationen)

#### Auf einen Blick

ESMA-Jahresbericht zu Enforcement-Aktivitäten .....	2
Auf den Punkt gebracht: Einzelaspekte des IFRS 16..	11
EU-Endorsement.....	12
IASB-Projektplan.....	12
AFRAC .....	14
Veröffentlichungen .....	15
Ansprechpartner.....	16

# IFRS aktuell

## Nachrichten zu den aktuellen Entwicklungen der IFRS

Liebe Leserinnen und Leser,

im Gegensatz zum Vormonat war es im April ruhig in den Gremien des IASB. Dies bietet uns die Möglichkeit uns detailliert mit dem europäischen Enforcement der internationalen Rechnungslegung auseinanderzusetzen.

In einem ausführlichen Artikel beschäftigen wir uns mit dem Jahresbericht der ESMA zu den Enforcement-Aktivitäten aus 2018. Neben Feststellungen im Zusammenhang mit den neuen Standards und weiteren IFRS-Themen geht der Bericht auch auf die Umsetzung der CSR-Richtlinie und damit einhergehende Anforderungen an die nichtfinanzielle Berichterstattung ein.

Weiterhin setzen wir unsere Kurzbeitragsreihe zu IFRS 16 fort. In der aktuellen Ausgabe thematisieren wir die Bilanzierung von Subleases beim Zwischenleasinggeber.

Ich wünsche Ihnen viel Spaß bei der Lektüre!

**Raoul Vogel**

Leiter – Austrian Accounting Consulting Services



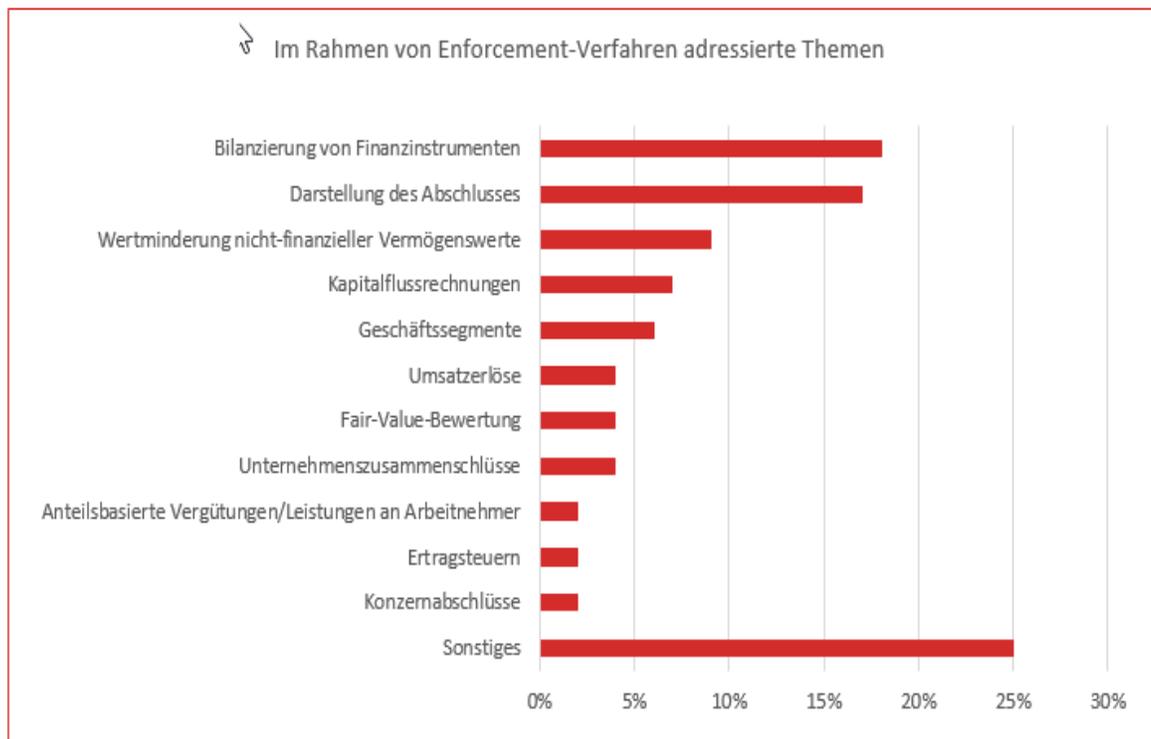
# ESMA-Jahresbericht zu Enforcement-Aktivitäten

Am 27. März veröffentlichte die ESMA ihren Jahresbericht 2018, der wie immer ua Aussagen zu getroffenen Enforcement-Entscheidungen europäischer Enforcer enthält.

Insgesamt wurden rd 16% aller kapitalmarktorientierten IFRS-bilanzierenden Unternehmen in Europa einer „ex-post“-Prüfung unterzogen. Die Anzahl war geringer als im Vorjahr (19%), da sich die Prüfungen in diesem Jahr neben IFRS-Fragestellungen auch auf Fragen der Angabe nichtfinanzieller Informationen und alternativer Leistungskennziffern (sog APMs) bezogen.

## Bewertung der Einhaltung der als Prüfungsschwerpunkte identifizierten IFRS-Regelungen

Der Anteil der Beanstandungen wesentlicher Abweichungen von den IFRS blieb dabei im Vergleich zu 2017 nahezu gleich (33% in 2018 gegenüber 32% in 2017). Die Beanstandungen verteilen sich wie folgt auf Themengebiete:



In rd 22% der Fälle (Vorjahr: 25%) ergab sich hieraus die Notwendigkeit einer unmittelbaren Korrektur der jeweiligen Abschlüsse. 78% der Beanstandungen durften in Folgejahren korrigiert werden.

Eine Auswahl von 260 Unternehmen (Vorjahr: 204) wurden insbesondere im Hinblick auf die von der ESMA festgelegten Prüfungsschwerpunkte für 2018 untersucht. Wesentliche Feststellungen waren die Folgenden:

### **IFRS 9 „Finanzinstrumente“**

Die Einhaltung der Angabepflichten des IAS 8 zu den erwarteten Auswirkungen der erstmaligen Anwendung des IFRS 9 wurde gesondert für die folgenden Unternehmensgruppen untersucht:

#### **Unternehmen außerhalb des Finanzbereichs**

- Über 60% der insgesamt 54 untersuchten Unternehmen stellten unternehmensspezifische Informationen zu den erwarteten Auswirkungen von IFRS 9 auf ihre Abschlüsse zur Verfügung. Allerdings veröffentlichten 17% der Unternehmen lediglich allgemeingültige oder unspezifische Informationen. Die ESMA erinnert in diesem Zusammenhang daran, dass nach IAS 8.30 die Angabe unternehmensspezifischer quantitativer und qualitativer Informationen über die erstmalige Anwendung neuer Standards erforderlich ist, um den Abschlussadressaten zu ermöglichen, Art und Umfang der erwarteten Auswirkungen der Umsetzung von IFRS 9 zu beurteilen.
- Die Mehrheit der Unternehmen, die unternehmensspezifische Informationen offengelegt haben, stellten sowohl die qualitativen als auch die quantitativen Informationen in einem Detailgrad dar, der in einem angemessenen Verhältnis zu Art und Umfang der Finanzinstrumente stand. Dies schloss eine angemessene Aufgliederung dieser Informationen nach Risikotreibern und anderen Kriterien ein.
- Konkret stellten 80% der Unternehmen, die unternehmensspezifische Informationen veröffentlichten, hinreichend aufgegliederte Informationen zu den quantitativen Auswirkungen von IFRS 9 bereit. Darüber hinaus veröffentlichten ca 75% dieser Unternehmen Informationen über die erwartete Ausübung von Bilanzierungs- und Bewertungswahlrechten (einschließlich der Ausübung von Wahlrechten beim Übergang auf IFRS 9 und der Anwendung von Vereinfachungsregelungen) sowie Betrag und Art ihrer Auswirkungen im Vergleich zu den bislang bilanzierten Beträgen. Die übrigen ca 25% stellten diese Informationen nur teilweise zur Verfügung.
- Zirka 40% der untersuchten Unternehmen gaben an, dass sie die Umsetzung des neuen Hedge-Accounting-Modells nach IFRS 9 planten, während 15% der Unternehmen beabsichtigten, das Modell des IAS 39 beizubehalten.

Die ESMA erwartet, dass die Angaben nach IAS 8.30 zu veröffentlichten aber noch nicht vom Unternehmen angewendeten Standards unternehmensspezifische qualitative und quantitative Informationen zu Art und Betrag der erwarteten Auswirkungen dieser Standards auf den Jahres- oder Konzernabschluss des Unternehmens umfassen.

## Kreditinstitute

- Sämtliche der 35 untersuchten Kreditinstitute veröffentlichten unternehmensspezifische Informationen zu den erwarteten Auswirkungen von IFRS 9 auf ihre Abschlüsse. Mit Ausnahme eines Instituts gaben alle Institute disaggregierte Informationen zur erwarteten Ausübung von Bilanzierungs- und Bewertungswahlrechten, Wahlrechten zum Übergang auf IFRS 9 sowie zur Anwendung von Vereinfachungsregelungen an. Allerdings weist die ESMA darauf hin, dass zirka ein Viertel der untersuchten Kreditinstitute Betrag und Art der Auswirkungen im Vergleich zu bislang veröffentlichten Informationen nicht angegeben haben.
- Nahezu 70% der untersuchten Kreditinstitute machten disaggregierte quantitative Angaben zu den Auswirkungen von IFRS 9, 20% gaben nur aggregierte Informationen an, und die übrigen Institute machten nur einige Angaben auf disaggregierter Basis.
- Fast drei Viertel aller untersuchten Kreditinstitute erläuterten, wie sie Ermessensspielräume in wesentlichen Bereichen von IFRS 9 nutzen, zB bei der Festlegung des Geschäftsmodells, der Beurteilung signifikanter Erhöhungen des Kreditrisikos, der Definition von Kreditausfällen und der Einbeziehung zukunftsbezogener Informationen in das Modell der erwarteten Kreditverluste. Andererseits beschrieben weniger als die Hälfte der Institute, wie sie Ermessen im Rahmen der Beurteilung des Zahlungsstromkriteriums ausübten, namentlich bei der Bestimmung der mit dem Geschäftsmodell „Halten“ konsistenten Verkäufe und der Umsetzung des Benchmark-Tests für Merkmale von Finanzinstrumenten, die zur Modifikation des Zeitwerts des Geldes führen.
- Insgesamt vier der untersuchten Kreditinstitute gaben an, dass sie wesentliche Auswirkungen aufgrund der Änderungen des IFRS 9 zu Vorfälligkeitsregelungen mit negativer Ausgleichsleistung erwarten, wobei jedoch keines der Institute vollständige Angaben zu den erwarteten Auswirkungen machte. Lediglich 2 Institute planten die vollständige Anwendung des neuen Hedge-Accounting-Modells, während 27 Institute angaben, dass sie das Hedge-Accounting-Modell des IAS 39 beibehalten wollten.
- Zwei Drittel der untersuchten Kreditinstitute machten im Abschluss Angaben zur erwarteten Auswirkung von IFRS 9 auf ihre Kapitalquote. Insgesamt mehr als die Hälfte der Institute gaben die Auswirkungen auf die Kapitalquote ohne Anwendung der Übergangsvorschriften der CRD IV/CRR („fully loaded“) an. Während zirka ein Viertel der Institute sowohl den Effekt auf Kapitalquote ohne Anwendung der Übergangsvorschriften als auch auf die Kapitalquote unter Anwendung der Übergangsvorschriften angab, veröffentlichten 5 Banken lediglich die letztgenannte Quote. Während einige wenige Institute angaben, dass Informationen zu den erwarteten Auswirkungen auf ihre Kapitalquoten nicht verfügbar seien, hat nahezu ein Viertel der untersuchten Kreditinstitute weder Angaben zu den erwarteten Auswirkungen auf die Kapitalquoten noch Informationen zur Anwendbarkeit von Übergangsvorschriften gemacht. Von 14 Instituten, die angaben, dass sie die Inanspruchnahme von Übergangserleichterungen für das regulatorische Kapital planten, veröffentlichten alle mit Ausnahme eines Instituts die erwarteten Auswirkungen auf die Kapitalquote.

## Versicherungsunternehmen und Finanzkonglomerate

- Von den 20 untersuchten Unternehmen dieser Stichprobe entschieden sich vier Unternehmen (ein Versicherungsunternehmen und drei Finanzkonglomerate) dafür, IFRS 9 ab dem 1. Jänner 2018 anzuwenden. Diese Unternehmen veröffentlichten vollständige Informationen zu den unternehmensspezifischen Auswirkungen einschließlich der erwarteten Ausübung von Bilanzierungs- und Bewertungswahlrechten und Wahlrechten zu den Übergangsvorschriften sowie der Art der erwarteten Auswirkungen im Vergleich zu bislang veröffentlichten Beträgen und der quantitativen Auswirkungen der Vorschriften zur Klassifizierung und Bewertung, zu Wertminderungen und Hedge-Accounting inklusive der wesentlichen Einflussgrößen. Lediglich ein Finanzkonglomerat gab an, dass es IFRS 9 anwendet und sich für die Nutzung des Überlagerungsansatzes („overlay approach“) entschieden hat.
- Die vom IASB zugelassene Möglichkeit der vorübergehenden Befreiung von IFRS 9 („deferral approach“) für Unternehmen, deren Geschäftstätigkeiten vorwiegend mit dem Versicherungsgeschäft zusammenhängen, beabsichtigen elf Versicherungsunternehmen zu nutzen, so dass diese bis zum Jahr 2021 weiterhin IAS 39 anstelle von IFRS 9 anwenden werden. Lediglich etwas mehr als die Hälfte dieser Unternehmen hat hinreichende Angaben zu Annahmen und Ermessensausübungen im Hinblick auf die Erfüllung der Anforderungen des IFRS 4.20D zur Inanspruchnahme der Befreiung gemacht. Nur eines der Unternehmen hat Angaben gemacht, die eine Beurteilung der Erfüllung der Anforderungen von IFRS 4.39E und IFRS 4.39G bereits im Abschluss 2017 ermöglichen. Die anderen Unternehmen veröffentlichten insoweit überhaupt keine oder lediglich allgemeingültige Informationen. Die ESMA mahnt die betroffenen Unternehmen, hinreichend transparente Informationen zur Inanspruchnahme der Befreiung von IFRS 9 zu veröffentlichen.
- Die EU-Gesetzgeber ermöglichen die Anwendung der Option zur vorübergehenden Befreiung von IFRS 9 über die Vorschriften des IFRS 4 hinaus auch den in den Konzernabschluss von Finanzkonglomeraten einbezogenen Unternehmen der Versicherungsbranche, wenn bestimmte Voraussetzungen erfüllt werden. Von den sieben untersuchten Finanzkonglomeraten haben sich vier Unternehmen für diese Möglichkeit entschieden, während die anderen drei Finanzkonglomerate IFRS 9 vollständig anwenden werden. Während alle diese Finanzkonglomerate hinreichend transparente Informationen zu den erwarteten Auswirkungen von IFRS 9 auf nicht zur Anwendung der Befreiungsmöglichkeit berechnete Konzernunternehmen außerhalb der Versicherungsbranche bereitstellten, waren den Abschlüssen nur verhältnismäßig knappe Angaben zu den Auswirkungen auf das Versicherungsgeschäft zu entnehmen. Von den vier Finanzkonglomeraten, die die Befreiungsmöglichkeit nutzen, machte nur die Hälfte Angaben zur Erfüllung der Bedingungen für die Nutzung dieser Option oder zum Betrag der finanziellen Vermögenswerte, auf die IFRS 9 nicht angewendet wird. Obwohl die kleine Stichprobe nicht repräsentativ für alle Finanzkonglomerate sein mag, mahnt die ESMA Finanzkonglomerate, die von der EU-Befreiungsoption (sog. „EU-top up“) Gebrauch machen wollen, umfassende Informationen, einschließlich des Betrags der nicht nach IFRS 9 bilanzierten finanziellen Vermögenswerte sowie Art und Umfang wesentlicher Beschränkungen bezüglich der Nutzung von Vermögenswerten des Konzerns infolge des nach der entsprechenden EU-Verordnung vorgesehenen Übertragungsverbots für diese Vermögenswerte zu geben.

## **IFRS 15 „Umsatzerlöse aus Kundenverträgen“**

Die ESMA stellte fest, dass keines der geprüften Unternehmen IFRS 15 vorzeitig anwendete und nur drei Unternehmen IFRS 15 und IFRS 16 gemeinsam zum 1. Jänner 2018 angewendet haben. Zusätzlich konstatierte die ESMA Folgendes:

- Mehr als 90% der Unternehmen gaben Informationen zur Implementierung und den erwarteten Auswirkungen des IFRS 15.
- Detaillierte Informationen wurden zur Identifizierung der Leistungsverpflichtungen gegeben. Andere wesentliche Aspekte des Standards (Prinzipal-Agenten-Analyse, Allokation des Transaktionspreises auf die Leistungsverpflichtungen, Transaktionspreis etc) wurden hingegen kaum erläutert. Dies vor allem, weil sie als nicht wesentlich eingestuft wurden oder auf das jeweilige Unternehmen nicht zutrafen.
- Nur in der Hälfte aller untersuchten Abschlüsse fand eine Disaggregation der erwarteten Auswirkungen auf unterschiedliche Unternehmensaktivitäten / Geschäftsfelder, wie zB berichtspflichtige Segmente statt und nur wenige gaben Informationen über die geplante Ausübung von Bilanzierungswahlrechten an, wie etwa zur Übergangsmethode oder der Inanspruchnahme von Erleichterungen.
- 35% der Abschlüsse, bei denen wesentliche Auswirkungen aus der Anwendung des IFRS 15 erwartet wurden, enthielten keine quantitativen Angaben über Auswirkungen auf die Bilanz oder Gewinn- und Verlustrechnung. Über 40% gaben keine zusätzlichen qualitativen Angaben, die den Abschlusslesern ein Verständnis der Größenordnung der erwarteten Auswirkungen auf die Bilanz oder einzelne Vermögenswerte ermöglichen hätten, an.
- Lediglich 50% der geprüften Jahresabschlüsse 2017 enthielten sowohl quantitative als auch qualitative Angaben zu den erwarteten Auswirkungen des IFRS 15. Dies steht im Widerspruch zu den klar geäußerten Erwartungen der ESMA, dass aufgrund des Fortschritts der Implementierungsprojekte adäquate Angaben hätten möglich sein müssen. Allerdings sieht die ESMA im Vergleich zu Zwischenabschlüssen aus 2017, in denen lediglich ein Drittel der Unternehmen entsprechende Angaben machten, zumindest einen Fortschritt.

## **IFRS 3 „Unternehmenszusammenschlüsse“**

- Die ESMA begrüßt die Tatsache, dass die Mehrheit der untersuchten Unternehmen mit wesentlichen Unternehmenszusammenschlüssen bei der Fair-Value-Bewertung immaterieller Vermögenswerte im Zugangszeitpunkt sowie bei der Bestimmung der jeweiligen Nutzungsdauer und Abschreibungsmethode konsistente Annahmen zugrunde legte. Allerdings war dies bei 22% der Unternehmen nicht der Fall. Die ESMA hob hervor, dass zwar Unterschiede in den Annahmen, die bei der erstmaligen Erfassung zugrunde gelegt wurden und den Annahmen, die bei der Folgebewertung verwendet werden, denkbar sind. Dies ist zB der Fall, wenn zusätzlichen Investitionen nach dem Erwerb in diese Vermögenswerte zu einer Verlängerung der Nutzungsdauer führen. In allen anderen Fällen betont die ESMA jedoch, dass die verwendeten Annahmen im Erstansatz und in der Folgebewertung konsistent sein sollen.

Die Annahmen, die den Cash-Flow-Prognosen zur Ermittlung der Fair Values von immateriellen Vermögenswerten im Erwerbzeitpunkt zugrunde liegen, sollten auch bei der Ermittlung der Nutzungsdauern und Abschreibungsmethoden in der Folgebilanzierung Berücksichtigung finden.

- Fast alle Unternehmen mit einem Unternehmenszusammenschluss, der am Ende der Berichtsperiode, in der der Zusammenschluss stattfand, unvollständig war, legten diese Tatsache offen und identifizierten wesentliche Posten mit vorläufigen angesetzten Beträgen (insbesondere iRd Fair-Value-Bewertung von Sachanlagen und/oder immateriellen Vermögenswerten). Allerdings gaben über 60% keine Informationen zu den Gründen an, warum der Unternehmenszusammenschluss noch unvollständig ist. Die ESMA empfiehlt idZ den Unternehmen, sämtliche wesentlichen und unternehmensspezifischen Informationen zu Status und noch offenen Punkten, die es bedingen, dass der Zusammenschluss nur unvollständig, dh mit vorläufigen Beträgen bilanziert werden kann, offen zu legen.
- 22% machten Angaben zu Erwerben zu einem Preis unter dem Marktwert („bargain purchases“) und zugehörigen erfassten Gewinnen. Allerdings fehlten bei über 50% dieser Unternehmen die nach IFRS 3.B64(n) geforderten Angaben, insbesondere die Beschreibung der Gründe, weshalb die Transaktion zu einem Gewinn geführt hat. Da „bargain purchases“ einen wesentlichen Einfluss auf den Abschluss haben können, betont die ESMA die Notwendigkeit dieser Angaben.
- Sofern Unternehmenszusammenschlüsse bedingte Gegenleistungen enthielten, gaben 70% der betroffenen Unternehmen den im Erwerbszeitpunkt angesetzten Wert an und beschrieben die zugrundeliegende Vereinbarung sowie die Basis der Ermittlung des Zahlungsbetrags. Allerdings fehlten bei 60% die Angaben nach IFRS 3.B64(g)(iii), dh eine Schätzung der Bandbreite der Ergebnisse (nicht abgezinst), Angaben zur Tatsache, wenn der Höchstbetrag der Zahlung unbegrenzt ist oder, falls eine Bandbreite nicht geschätzt werden kann, die Tatsache und die Gründe hierfür.
- 14% der Unternehmen waren aufgrund von regulatorischer Anforderungen verpflichtet, nicht kontrollierenden Anteilseignern ein Übernahmeangebot zu unterbreiten. Alle mit Ausnahme eines Unternehmens haben hierbei die gewählte Bilanzierungs- und Bewertungsmethode für die Unterbreitung von Pflichtübernahmeangeboten angegeben und konsistent angewendet.
- Im Hinblick auf die Offenlegung von Annahmen und Bewertungstechniken, die der Bestimmung des beizulegenden Zeitwerts von identifizierbaren Vermögenswerten und übernommenen Schulden zum Erwerbzeitpunkt zugrunde gelegt wurden, kommt die ESMA grds zu einer guten Bewertung. Lediglich 30% der Unternehmen gaben aus Sicht der Enforcer nicht alle wesentlichen Informationen an.

## IAS 7 „Kapitalflussrechnungen“

- 80% der Unternehmen gaben die erstmals für Berichtsperioden ab dem 1. Jänner 2017 verpflichtenden Informationen an, anhand derer die Abschlussadressaten Veränderungen der Verbindlichkeiten aus Finanzierungstätigkeiten, einschließlich

Veränderungen durch Cashflows und nicht zahlungswirksame Veränderungen, beurteilen können (IAS 7.44A). Über zwei Drittel der Unternehmen nutzten hierzu die tabellarische Überleitungsrechnung gemäß den Illustrative Examples zu IAS 7, die auch von der ESMA empfohlen wurde. Nur wenige Unternehmen verteilten die geforderten Angaben über unterschiedliche Anhangangaben und stellten sie nicht – wie von IAS 7 empfohlen – in einer gesonderten Tabelle dar.

- 60% der untersuchten Unternehmen machten Angaben zu unternehmensspezifischen Abgrenzungen von Zahlungsmitteln und –äquivalenten nach IAS 7.6. Nur 40% legten offen, ob und in welcher Höhe Kontokorrentkreditlinien und Guthaben aus Cash-Pooling-Vereinbarungen als Zahlungsmittel oder –äquivalente eingestuft werden. Die ESMA hebt idZ die Notwendigkeit der genannten Angaben nochmals hervor.
- 13% der Unternehmen gaben an, dass sie Anlagen in Geldmarktfonds mit in die Zahlungsmittel und –äquivalente einbeziehen. Allerdings fehlten oftmals Angaben zu den getroffenen Annahmen und Ermessensentscheidungen bei der Klassifizierung unterschiedlicher Arten von Anlagen in Geldmarktfonds als Zahlungsmittel bzw –äquivalente. Die ESMA fordert die Unternehmen auf, für jede wesentliche Anlage in Geldmarktfonds die getroffenen Ermessensentscheidungen zur Einstufung als Zahlungsmittel/-äquivalent anzugeben.
- IAS 7.48 sowie IFRS 12.13 und .22 fordern Angaben zu Beträgen wesentlicher Zahlungsmittel/-äquivalente, die vom Unternehmen gehalten werden, über die es aber nicht verfügen kann. 12% der Unternehmen gaben an, dass sie wesentliche Beträge in Ländern halten, die Devisenverkehrskontrollen oder anderen Kapitalkontrollen unterliegen, die die Verfügbarkeit über diese Mittel einschränken. Weitere 18% gaben andere Gründe für eine eingeschränkte Verfügbarkeit an. Die ESMA ist sich bewusst, dass die geringe Anzahl der Angaben möglicherweise daraus resultiert, dass bei der gewählten Stichprobe von Unternehmen keine wesentlichen derartigen Zahlungsmittel/-äquivalente vorhanden sind. Sie sieht jedoch auch die Gefahr, dass möglicherweise erheblicher Verbesserungsbedarf besteht und erinnert daher ausdrücklich an die bestehenden Angabepflichten der og Paragraphen.

### **Prüfungsergebnis**

Bei den Prüfungen der Enforcer kam es bislang zu 28 (Vorjahr: 76) Beanstandungen der Rechnungslegung, insbesondere im Hinblick auf die Anwendung von IAS 7 und IFRS 3.29. Untersuchungen sind derzeit noch offen. Einige Beanstandungen im Hinblick auf fehlende Angaben zu den erwarteten Auswirkungen der neuen Standards IFRS 9 und IFRS 15 in den Jahresabschlüssen 2017 wurden von den Enforcern nicht weiterverfolgt, da die fehlenden Angaben in den darauffolgenden Zwischenabschlüssen gegeben wurden. Nichtsdestotrotz stellt die ESMA bei einigen Unternehmen, die bislang keine unternehmensspezifischen Angaben bzw lediglich reine „boilerplate“-Angaben zu den erwarteten Auswirkungen der neuen Standards gemacht haben, eine ordnungsgemäße Erstanwendung der neuen Regelungen in Frage, was sicherlich die Gefahr erneuter Überprüfungen mit sich bringt.

---

## Nichtfinanzielle Informationen und alternative Leistungskennzahlen

---

Die Enforcer untersuchten anhand einer Auswahl von 70 Unternehmen die Einhaltung der Bestimmungen der jeweils in nationales Recht umgesetzten sog CSR-Richtlinie der EU (Richtlinie 2014/95/EU im Hinblick auf die Angabe nichtfinanzieller und die Diversität betreffender Informationen durch bestimmte große Unternehmen und Gruppen vom 22. Oktober 2014) im Hinblick auf Inhalte der nichtfinanziellen (Konzern-)Erklärung (inkl des gesonderten nichtfinanziellen (Konzern-)Berichts) (Art. 19a und 29a). Hierbei ergaben sich die folgenden Ergebnisse:

- 97% aller untersuchten Unternehmen machten die geforderten Angaben zu ihrem Geschäftsmodell, wobei die ESMA bemängelte, dass es sich hier teilweise um sehr generische Informationen handelte und/oder die Informationen außerhalb der nichtfinanziellen Erklärung gegeben wurden ohne dass in der nichtfinanziellen Erklärung ein klarer Verweis auf diese Informationen enthalten war.
- 77% aller Unternehmen machten Angaben zu den von ihnen verfolgten Konzepten im Hinblick auf sämtliche in der Richtlinie genannten nichtfinanziellen Aspekte (Umwelt-, Arbeitnehmer- und Sozialbelange, Achtung der Menschenrechte sowie Bekämpfung von Korruption und Bestechung), allerdings fehlten oft Angaben zu den Ergebnissen der Konzepte und zu den angewandten Due-Diligence-Prozessen. Bemängelt wird außerdem das Fehlen klarer und begründeter Erläuterungen, wenn für einen der genannten nichtfinanziellen Aspekte kein Konzept verfolgt wird.
- Während die geforderten Angaben zu Umwelt- und Sozialbelangen von mehr als 96% der Unternehmen gemacht wurden, bemängelte die ESMA in 25% der Fälle fehlende oder reine „boilerplate“-Angaben zur Bekämpfung von Korruption und Bestechung. Gleiches galt in 19% der Fälle für Angaben zur Achtung der Menschenrechte.
- Im Hinblick auf reine „boilerplate“- oder generische Angaben weist die ESMA nochmals ausdrücklich auf die Anforderung der EU-Richtlinie hin, wonach Informationen zu geben sind, die „für das Verständnis des Geschäftsverlaufs, des Geschäftsergebnisses, der Lage des Unternehmens sowie der Auswirkungen seiner Tätigkeit erforderlich sind“. Sie begrüßt die Praxis einiger Unternehmen, den Prozess zur Identifizierung der wesentlichen nichtfinanziellen Aspekte sowie der damit verbundenen Risiken und der wichtigsten nichtfinanziellen Leistungsindikatoren („KPIs“) zu erläutern.
- Das Erfordernis der Angabe wesentlicher Risiken im Zusammenhang mit nichtfinanziellen Aspekten, die mit der Geschäftstätigkeit des Unternehmens verknüpft sind, wurde von 83% der Unternehmen erfüllt. Die ESMA weist hierbei darauf hin, dass nach der EU-Richtlinie bei der Beurteilung, welche Risiken wesentlich sind, sowohl die Auswirkungen zu berücksichtigen sind, die die Tätigkeit des Unternehmens auf den jeweiligen nichtfinanziellen Aspekt (zB auf die Umwelt) haben kann, als auch umgekehrt die Auswirkungen des nichtfinanziellen Aspekts auf das Unternehmen selbst.
- Nichtfinanzielle Leistungsindikatoren (KPIs) wurden – sofern identifizierbar - von 94% der Unternehmen angegeben. Positiv hob die ESMA das Vorgehen mancher Unternehmen hervor, hier auch Vergleichszahlen anzugeben und betont die Wichtigkeit einer klaren Erläuterung der Komponenten und Berechnung derartiger Kennzahlen.

- Negativ bewertet die ESMA, dass 70% der Unternehmen in ihren nichtfinanziellen Erklärungen keinerlei Hinweise auf im Abschluss ausgewiesene Beträge und zusätzliche Erläuterungen dazu geben. Die EU-Richtlinie fordert diese Angaben zwar nur „wenn angebracht“, allerdings sieht die ESMA ein wachsendes Interesse von Investoren und anderen Abschlussadressaten, finanzielle und nichtfinanzielle Kennzahlen zum Geschäftsverlauf und zur Lage des Unternehmens zu verbinden.

Neben den nichtfinanziellen Erklärungen untersuchte die ESMA allgemein die Verwendung alternativer Leistungskennzahlen (sog APMs) in Lageberichten. Hierbei wurde festgestellt, dass ein Großteil der Unternehmen die (unverbindlichen) ESMA-Leitlinien zu alternativen Leistungskennziffern beachten. Die Beanstandungen entfielen zum Großteil auf die Themen Überleitungsrechnung, Definition der APMs und Erläuterungen zur Anwendung der APMs.

### **Prüfungsergebnis**

Die Überprüfung der nichtfinanziellen Erklärungen aus 2017 zeigt, dass die grundlegenden Anforderungen der Artikel 19a und 29a der EU-Richtlinie im Rahmen der Unternehmensberichterstattung beachtet wurden. Die ESMA erwartet jedoch für die Zukunft eine deutliche Verbesserung der Qualität der bereitgestellten Informationen. So verweist sie in ihren aktuellen Prüfungsschwerpunkten auch auf die unverbindlichen „Leitlinien für die Berichterstattung über nichtfinanzielle Informationen“ der Europäischen Kommission als sinnvolle Grundlage zur Verbesserung der nichtfinanziellen Berichterstattung.

**Den kompletten Bericht erreichen Sie über folgenden Link:** [https://www.esma.europa.eu/system/files/force/library/esma32-63-672\\_report\\_on\\_enforcement\\_activities\\_2018.pdf?download=1](https://www.esma.europa.eu/system/files/force/library/esma32-63-672_report_on_enforcement_activities_2018.pdf?download=1)

# Auf den Punkt gebracht: Einzelaspekte des IFRS 16

**IFRS 16 ist in Berichtsperioden, die am oder nach dem 1. Jänner 2019 beginnen, verpflichtend anwendbar. Eine freiwillige vorzeitige Anwendung ist zulässig. Wir informieren Sie monatlich über einen Einzelaspekt des neuen Standards.**

---

## **Bilanzierungsfragen bei Subleases aus Sicht des Intermediate-Leasinggebers**

---

IFRS 16 definiert ein Sublease als eine Transaktion bei der ein Leasinggegenstand aus einem Hauptmietverhältnis durch den Intermediate-Leasinggeber an eine dritte Partei im Rahmen eines neuen Leasingvertrags untervermietet wird, während das Hauptmietverhältnis bestehen bleibt. Der Intermediate-Leasinggeber hat das Hauptmietverhältnis und den Sublease grundsätzlich als zwei getrennte Leasingverhältnisse zu behandeln und die jeweils geltenden Vorschriften des IFRS 16 anzuwenden.

Die bilanzielle Abbildung des Nutzungsrechts beim Intermediate-Leasinggeber richtet sich dabei nach der Klassifizierung des Subleases. Stellt das Sublease ein Operating-Leasing dar, ist weiterhin das Nutzungsrecht aus dem Hauptmietverhältnis zu erfassen. Die Leasingzahlungen aus dem Sublease werden entweder linear oder auf einer anderen systematischen Basis ertragswirksam vereinnahmt.

Falls das Sublease hingegen als Finanzierungs-Leasing klassifiziert ist, wird das bestehende Nutzungsrecht grundsätzlich vollständig ausgebucht und stattdessen eine Finanzierungsleasing-Forderung erfasst. Die entstehenden Differenzbeträge zwischen abgehendem Nutzungsrecht und neu zugehender Forderung sind ertragswirksam zu erfassen.

Die Leasingverbindlichkeit aus dem Hauptleasingverhältnis bleibt unverändert bestehen. Eine Saldierung von verbleibenden Leasingverbindlichkeiten aus dem Hauptleasingverhältnis und den Leasingforderungen aus dem Sublease ist nicht zulässig. Dies gilt auch für Leasingerträge und -aufwendungen aus Hauptleasingverhältnissen und Subleases.

### **Fazit:**

Für die bilanzielle Abbildung des Nutzungsrechts beim Intermediate-Leasinggeber ist die Klassifizierung des Subleases ausschlaggebend. Die Leasingverbindlichkeit aus dem Hauptleasingverhältnis bleibt hingegen unverändert bestehen. Eine Saldierung von Vermögenswerten und Verbindlichkeiten sowie Leasingerträgen und -aufwendungen aus Hauptleasingverhältnissen und Subleases ist nicht zulässig.

# 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.

Titel	Anwendungszeitpunkt <sup>1</sup>	Endorsement
Änderungen an IAS 28 – Langfristige Anteile an assoziierten Unternehmen und Gemeinschaftsunternehmen	ab Geschäftsjahr 2019	<a href="#">EU-Verordnung vom 8. Februar 2019</a>
Änderungen an IAS 19 – Plananpassung, -kürzung und -abgeltung	ab Geschäftsjahr 2019	<a href="#">EU-Verordnung vom 13. März 2019</a>
Jährliche Verbesserungen der IFRS (Zyklus 2015-2017)	ab Geschäftsjahr 2019	<a href="#">EU-Verordnung vom 14. März 2019</a>
Änderungen der Verweise auf das Rahmenkonzept zur Rechnungslegung	ab Geschäftsjahr 2020	geplant für 2019
Änderungen an IFRS 3 – Definition eines Geschäftsbetriebs	ab Geschäftsjahr 2020	geplant für 2019
Änderungen an IAS 1 und IAS 8 – Definition von Wesentlichkeit	ab Geschäftsjahr 2020	geplant für 2019
IFRS 17 „Versicherungsverträge“	ab Geschäftsjahr 2021	noch festzulegen

<sup>1</sup>für 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: 28. März 2019).

# IASB-Projektplan

Laufende Projekte	bis 06/2019	bis 12/2019	ab 01/2020
Preisregulierte Tätigkeiten	–	DP oder ED	–
Jährlicher Verbesserungsprozess (nächster Zyklus): Änderungen an IFRS 9 und den erläuternden Beispielen zu IFRS 16	ED	–	–
Änderungen an IFRS 8 und IAS 34	FS	–	–
IFRS 16 – Leasinganreize	ED	–	–
IFRS 17 - Änderungen	ED	–	–
IAS 1 – Klassifizierung von Verbindlichkeiten als kurz- oder langfristig	–	IFRS	–
IAS 8 – Unterscheidung zwischen Änderungen von Rechnungslegungsmethoden und rechnungslegungsbezogenen Schätzungen	–	–	–
IAS 8 – Freiwillige Änderungen von Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden	–	–	–
IAS 12 – Transaktionen, aus denen zugleich aktive sowie passive latente Steuern entstehen	ED	–	–
IAS 16 – Bilanzierung von Erträgen und Kosten für Testläufe von Sachanlagen	–	–	–
IAS 37 – Zu berücksichtigende Kosten bei der Feststellung, ob ein Vertrag belastend ist	–	ED Feed-back	–

Disclosure-Initiative: Angaben zu Rechnungslegungsmethoden	–	ED	–
Disclosure Initiative – Gezielte Überprüfung der Angabepflichten auf Standard- ebene	–	–	–
IFRIC 14 – Verfügbarkeit von Erstattungen aus einem leistungsorientierten Plan	–	–	–
Lagebericht ( <i>management commentary</i> )	–	–	ED
IFRS 1 - Tochterunternehmen als erstmaliger Anwender	ED	–	–
IFRS 3 – Anpassung einer Referenzierung auf das Rahmenkonzept der IFRS	ED	–	–
IAS 41 – Berücksichtigung von Cashflows für Steuern bei der Bestimmung des bei- zulegenden Zeitwerts	ED	–	–
Umfassender Review der IFRS für kleine und mittelgroße Unternehmen (IFRS for SMEs)	–	RFI	–
Auswirkungen der IBOR Reform auf die Finanzberichterstattung	ED	–	–
Primäre Abschlussbestandteile	–	DP oder ED	–

<b>Forschungsprojekte</b>	<b>bis 06/2019</b>	<b>bis 12/2019</b>	<b>ab 01/2020</b>
Disclosure-Initiative: Prinzipien der Offenlegung	PS	–	–
Unternehmenszusammenschlüsse unter gemeinsamer Beherrschung	–	–	DP
Dynamisches Risikomanagement (Sonderregelungen für Macro Hedges)	–	Zentrales Mo- dell	–
Finanzinstrumente mit Eigenkapitalcharakter	–	DPD	–
Geschäfts- oder Firmenwert und Wertminderung	–	DP	–
IFRS 6 - Förderaktivitäten	–	–	–
IAS 37 - Rückstellungen	–	Review Rese- arch	–
Pensionszusagen, deren Höhe von den Erträgen auf bestimmte Vermögenswerte abhängig sind	–	Review Rese- arch	–
Kleine und mittelgroße Unternehmen als Tochterunternehmen	–	Review Rese- arch	–

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
FS	Feedback Statement
IFRIC	Interpretation des IFRS Interpretations Committee
IFRS	International Financial Reporting Standard
RFI	Informationsanfrage (Request for Information)
PS	Project Summary
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.afrac.at](http://www.afrac.at)

Stand: 13. März 2019

<b>laufende/abgeschlossene Projekte:</b>	<b>Q1 2019</b>	<b>Q3 2019</b>	<b>Q4 2019</b>
Wesentlichkeit bei der Aufstellung von UGB-Abschlüssen		St	E-St
Überarbeitung AFRAC-Stellungnahme 15: Derivate und Sicherungsinstrumente (UGB)		E-St	
Kapitalkonsolidierung im UGB	St		
Währungsumrechnung im UGB			E-St
Überarbeitung AFRAC-Stellungnahme 14: Finanzanlage- und Finanzumlaufvermögen (UGB)		E-St	
Anpassung AFRAC-Stellungnahme 27: Personalrückstellungen (UGB)			E-St
Ergänzung AFRAC-Stellungnahme 8: Teilwertabschreibung (IFRS)			E-St
CL zum IASB ED/2018/2 „Onerous Contracts – Cost of Fulfilling a Contract Proposed amendments to IAS 37		K	

Abkürzungen: PP = Positionspaper, DP = Diskussionspapier, E=Entwurf, K=Kommentar, St=Stellungnahme  
Quelle: [www.afrac.at](http://www.afrac.at)

# Veröffentlichungen

---

## Publikationen des PwC-Netzwerks

---

Die folgenden Veröffentlichungen aus dem PwC-Netzwerk sind ab sofort für Sie auf unserer Website abrufbar: <https://www.pwc.at/de/newsletter/ifrs.html>

- **Illustrative IFRS consolidated financial statements 2019 – Insurance**

Diese Publikation veranschaulicht anhand eines (Teil-)Musterkonzernabschlusses eines Versicherungsunternehmens die sich aus IFRS 17 sowie IFRS 9 iVm IFRS 7 neu ergebenden oder geänderten Ausweis- und Angabepflichten. Es werden nicht alle an einen IFRS-Abschluss gestellten Anforderungen dargestellt, vielmehr liegt der Fokus der Publikation auf den neuen bzw geänderten Vorgaben.

- **IFRS overview 2019**

Diese Publikation bietet einen Kurzüberblick über die Ansatz- und Bewertungsvorschriften sämtlicher bis einschließlich Oktober 2018 veröffentlichter International Financial Reporting Standards (IFRS) und Interpretationen des IFRS Interpretations Committee (IFRIC).



---

## Ansprechpartner in Ihrer Nähe



**Raoul Vogel**

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



**Katharina Maier**

Tel: +43 1 501 88-2034  
katharina.maier@pwc.com



**Bettina Szaurer**

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

[www.pwc.at](http://www.pwc.at)

---

Medieninhaber und Herausgeber: PwC Österreich GmbH Wirtschaftsprüfungsgesellschaft, Donau City Straße 7, 1220 Wien

Für den Inhalt verantwortlich: Raoul Vogel, Katharina Maier

Kontakt: [IFRS.Aktuell@at.pwc.com](mailto:IFRS.Aktuell@at.pwc.com)

Der Inhalt dieses Newsletters wurde sorgfältig ausgearbeitet. Er enthält jedoch lediglich allgemeine Informationen und kann eine individuelle Beratung im Einzelfall nicht ersetzen. PwC übernimmt keine Haftung und Gewährleistung für die Vollständigkeit und Richtigkeit der enthaltenen Informationen und weist darauf hin, dass der Newsletter nicht als Entscheidungsgrundlage für konkrete Sachverhalte geeignet ist. PwC lehnt daher den Ersatz von Schäden welcher Art auch immer, die aus der Verwendung dieser Informationen resultieren, ab.