

Ausgabe 8, August 2019

www.pwc.at/publikationen

Auf einen Blick

Entwurf zu Änderungen an IFRS 17 „Versicherungsverträge“ (ED/2019/4).....	2
(Vorläufige) Agenda-Entscheidungen des IFRS IC	3
Auf den Punkt gebracht: Einzelaspekte des IFRS 16	10
EU-Endorsement.....	11
IASB-Projektplan	11
Übersicht über die derzeitigen Projekte des AFRAC	13
Veranstaltungen	14
Ansprechpartner.....	15

IFRS aktuell

Nachrichten zu den aktuellen Entwicklungen der IFRS

Liebe Leserinnen und Leser,

die nächste Hitzewelle hat uns in dieser Woche erreicht. Passend zu Sommer, Sonne und Ferienzeit hat sich das IFRS IC in seiner Juni-Sitzung unter anderem mit der Frage beschäftigt, ob eine Fluggesellschaft ihre Umsätze um Entschädigungszahlungen, die sie bei Flugausfällen und –verspätungen an ihre Kunden zahlt, zu kürzen hat.

Zudem hat der IASB im Juni einen Entwurf mit Änderungen an IFRS 17 „Versicherungsverträge“ veröffentlicht. Die vorgeschlagenen Änderungen, die für die Bilanzierenden einige Erleichterungen vorsehen, stellen wir Ihnen in dieser Ausgabe vor.

Der IASB hat im Übrigen angekündigt, nicht wie gewohnt im August eine Sitzungspause einzulegen. Stattdessen ist ein zusätzliches Meeting für August angesetzt, in dem – aufgrund der Dringlichkeit der Thematik – weitere Diskussionen zur IBOR-Reform stattfinden sollen. Über neue Entwicklungen werden wir sie selbstverständlich informieren.

Ich wünsche Ihnen viel Spaß bei der Lektüre!

Raoul Vogel

Leiter – Austrian Accounting Consulting Services



Entwurf zu Änderungen an IFRS 17 „Versicherungsverträge“ (ED/2019/4)

Am 26. Juni 2019 hat der IASB einen Entwurf zur Änderung von IFRS 17 (ED/2019/4) veröffentlicht. Die vorgeschlagenen Änderungen greifen verschiedene im Rahmen der Implementierung von IFRS 17 aufgetretenen Herausforderungen auf und stellen für die Bilanzierenden eine zum Teil deutliche Erleichterung dar. Der IASB sieht für den Entwurf eine verkürzte Kommentierungsfrist bis zum 25. September 2019 vor; die finalen Änderungen sollen dann Mitte 2020 verabschiedet werden.

Die vorgeschlagenen Änderungen beziehen sich im Wesentlichen auf die folgenden Bereiche:

Verschiebung des Erstanwendungszeitpunkt

Um dem hohen Implementierungsaufwand Rechnung zu tragen, wird eine Verschiebung des Erstanwendungszeitpunkts um ein Jahr auf den 1. Januar 2022 vorgeschlagen. Analog soll die für Versicherungsunternehmen unter bestimmten Voraussetzungen geltende spätere Frist zur Anwendung des IFRS 9 ebenfalls um ein Jahr verlängert werden.

Zusätzliche Ausnahmen vom Anwendungsbereich

Bereits jetzt sind einzelne Verträge, die grundsätzlich die Kriterien eines Versicherungsvertrags erfüllen, vom Anwendungsbereich des IFRS 17 ausgenommen (zum Beispiel von Herstellern im Zusammenhang mit dem Verkauf von Gütern gewährte Garantien). In ED/2019/4 werden nun weitere (z. T. optionale) Anwendungsausschlüsse vorgeschlagen, die insbesondere für Banken von Relevanz sind. Betroffen sind zum Beispiel bestimmte Kreditkartenverträge, die auch Versicherungsleistungen beinhalten, oder einzelne Kreditverträge, bei denen dem Schuldner bei Eintritt eines Versicherungsfalles Zahlungen erlassen werden.

Änderungen im Rahmen des Ansatzes bzw. der Bewertung von Versicherungsverträgen

Verteilung der Anschaffungskosten (*acquisition costs*)

In vielen Fällen beziehen sich vom Versicherungsunternehmen gezahlte Provisionen ökonomisch auch auf erwartete Vertragsverlängerungen. Der Entwurf sieht vor, dass diese Kosten – anders als bisher – unter bestimmten Voraussetzungen den erwarteten Vertragsverlängerungen zugeordnet werden. Ist dies der Fall, müssen die aktivierten Anschaffungskosten regelmäßig auf ihre Werthaltigkeit hin überprüft werden.

Verteilung des Gewinns (*contractual service margin*) über die Vertragslaufzeit

Für Verträge, die neben dem Versicherungsschutz auch Investmentservices beinhalten, wird vorgeschlagen, beide Leistungen – d. h. nicht nur die Versicherungsleistung – bei der Verteilung zu berücksichtigen.

Anwendung der Risikominderungsoption (*risk mitigation option*)

Künftig sollen neben Derivaten auch Rückversicherungsverträge als Instrument zur Risikominderung verwendet werden können.

Erfassung von Gewinnen bei proportionaler Rückversicherung

Sofern die zu Grunde liegenden Versicherungsverträge verlustbringend sind (und entsprechend bereits im Zugangszeitpunkt ein Aufwand erfasst wird), sollen unter bestimmten Voraussetzungen Erträge aus proportionaler Rückversicherung teilweise ebenfalls bereits im Zugangszeitpunkt erfasst werden können.

Übergangsvorschriften

Den Übergangsvorschriften werden durch den Entwurf diverse Vereinfachungen hinzugefügt.

Bilanzausweis

Der Ausweis von Versicherungsverträgen soll nicht mehr auf Basis von Gruppen, sondern auf Basis von (i. d. R. größeren) Portfolien erfolgen.

Sie erreichen ED/2019/4 über den folgenden Link:

<https://www.ifrs.org/projects/work-plan/amendments-to-ifrs-17/comment-letters-projects/ed-amendments-to-ifrs-17/>

(Vorläufige) Agenda- Entscheidungen des IFRS IC

In seiner Juni-Sitzung Juni-Sitzung finalisierte das IFRS IC nachfolgende Agenda-Entscheidungen ohne nennenswerte Abweichungen oder Ergänzungen zu den Ihnen bereits in der April- Ausgabe dieses Newsletters dargestellten vorläufigen Entscheidungen:

- IAS 19 – beitrags- oder leistungsorientiert
- Bilanzierung von Kryptowährungen
- IFRS 15 – Vertragserfüllungskosten
- IFRS 16 – Bilanzierung von Untergrundrechten (*subsurface rights*)

Darüber hinaus traf das IFRS IC folgende neue vorläufige Agenda-Entscheidungen:

Anwendung von Hedge-Accounting auf die Absicherung des Fair Value von nicht-finanziellen Vermögenswerten gegen Währungsrisiken (IFRS 9)

Das IFRS IC diskutierte die Fragen, ob das Währungsrisiko eine separat identifizierbare und verlässlich bewertbare Komponente eines zum Verbrauch vorgesehenen nicht-finanziellen Vermögenswerts sein kann, so dass ein Unternehmen diese Komponente als Grundgeschäft im Rahmen des Hedge-Accounting gegen Schwankungen des Fair Value absichern kann (Fair Value Hedge).

In IFRS 9.6.5.2(a) wird ein Fair Value Hedge als Absicherung von Schwankungen des Fair Value eines bilanzierten Vermögenswerts, einer bilanzierten Verbindlichkeit oder einer nicht bilanzierten festen Verpflichtung oder einer Komponente eines dieser Posten definiert, wenn diese Wertschwankungen einem bestimmten Risiko zuzurechnen sind und sich auf den Gewinn oder Verlust auswirken könnten. Das IFRS IC stellte fest, dass Änderungen des Fair Value eines zum Verbrauch vorgesehenen nicht-finanziellen Vermögenswerts sich beispielsweise dann auf den Gewinn oder Verlust auswirken könnten, wenn das Unternehmen diesen Vermögenswert vor dem Ende seiner wirtschaftlichen Nutzungsdauer veräußern würde. Das IFRS IC schlussfolgerte hieraus, dass es in Abhängigkeit von den Umständen des Einzelfalls möglich ist, dass ein Unternehmen einem Währungsrisiko aus einem zum Verbrauch vorgesehenen nicht-finanziellen Vermögenswert ausgesetzt ist und sich aufgrund dessen Auswirkungen auf den Gewinn oder Verlust ergeben könnten. Dies wäre der Fall, wenn der Fair Value eines nicht-finanziellen Vermögenswerts weltweit nur in einer einzigen Währung bestimmt wird und diese Währung nicht die funktionale Währung des Unternehmens ist.

Nach IFRS 9.6.3.7 ist die Designation einer Risikokomponente eines Geschäfts als Grundgeschäft im Rahmen des Hedge Accounting nur dann zulässig, "sofern basierend auf einer Beurteilung im Rahmen der jeweiligen Marktstruktur die Risikokomponente einzeln identifizierbar und verlässlich bewertbar ist". Das IFRS IC war diesbezüglich der Auffassung, dass das Währungsrisiko separat identifizierbar und verlässlich bewertbar ist, wenn sich das abzusichernde Risiko auf Änderungen des Fair Value bezieht, die sich aus der Umrechnung des Fair Value in die funktionale Währung eines Unternehmens ergeben, wenn dieser Fair Value aufgrund einer Beurteilung im Rahmen der jeweiligen Marktstruktur weltweit nur in einer bestimmten Währung, die nicht die funktionale Währung des Unternehmens ist, ermittelt wird. Das IFRS IC stellte jedoch fest, dass die Tatsache, dass Markttransaktionen üblicherweise in einer bestimmten Währung abgewickelt werden, nicht unbedingt bedeutet, dass dies die Währung ist, in der der nichtfinanzielle Vermögenswert bewertet wird - und damit die Währung, in der sein Fair Value bestimmt wird.

Aufgrund der Regelung in IFRS 9.4.1(b) darf ein Unternehmen Hedge Accounting nur insoweit anwenden, wie dies mit den Risikomanagementzielen und der Risikomanagementstrategie dieses Unternehmens im Einklang steht. Das IFRS IC vertrat diesbezüglich die Auffassung, dass Schwankungen des Fair Value eines nicht-finanziellen Vermögenswerts nur von begrenzter Bedeutung für ein Unternehmen sein könnten, soweit die Absicht des Unternehmens darin bestünde, diesen Vermögenswert zu verbrauchen statt ihn zu veräußern. Ergänzend wies das IFRS IC darauf hin, dass es nach IFRS 7.22A-22C erforderlich

sei, Informationen über die Risikomanagementstrategie und ihre Umsetzung im Rahmen der Risikosteuerung offenzulegen.

Insgesamt war das IFRC IC der Meinung, dass IFRS 9 eine angemessene Grundlage bilde, um zu beurteilen, ob das Währungsrisiko eine separat identifizierbare Komponente eines zum Verbrauch vorgesehenen nicht-finanziellen Vermögenswerts sei, die als Grundgeschäft im Rahmen des Hedge Accounting von Fair-Value-Schwankungen designiert werden darf. Es wurde daher vorläufig entschieden, den Sachverhalt nicht auf die Agenda des IFRS IC aufzunehmen.

Entschädigungszahlungen bei Flugausfällen und -verspätungen – Umsatzkürzung vs. Passivierung (IFRS 15)

Das IFRS IC erhielt eine Anfrage dazu, wie eine Fluggesellschaft Zahlungsverpflichtungen aus Strafbzahlungen an Kunden für Flugverspätungen und -ausfälle abzubilden hat. Diese Zahlungsverpflichtungen beruhen regelmäßig nicht auf originären vertraglichen Vereinbarungen zwischen der betreffenden Fluggesellschaft und ihren Kunden, sondern resultieren aus gesetzlichen Vorgaben, die für die betroffenen Kunden in Abhängigkeit vom Ausmaß der Verspätung bzw. des Ausfalls Kompensationszahlungen in bestimmter Höhe vorsehen. Nichtsdestotrotz werden durch die bestehende Rechtslage durchsetzbare Rechte und Pflichten geschaffen, die an den Vertragsschluss zwischen Fluggesellschaft und Fluggast, genauer an das vereinbarte Leistungsversprechen der Fluggesellschaft anknüpfen, den Fluggast auf dem gebuchten Flug in einem bestimmten Zeitfenster von einem Ort zum anderen zu bringen. Die an das IFRS IC herangetragene Frage war, ob die Entschädigungszahlungen an den Fluggast bei der Fluggesellschaft entweder umsatzkürzend (Anwendungsbereich des IFRS 15, genauer variable Vergütung, vgl. IFRS 15.50-59) oder durch den Ansatz einer Schuld nach IAS 37 zu berücksichtigen sind.

Das IFRS IC entschied vorläufig, die Angelegenheit nicht auf die Agenda zu nehmen, da die vorhandenen Regeln aus seiner Sicht eine hinreichende Anwendungsgrundlage für die richtige Abbildung durch das bilanzierende Unternehmen liefern. Es ist der Auffassung, dass etwaige Entschädigungszahlungen an den Kunden der Fluggesellschaft nach IFRS 15 umsatzkürzend zu berücksichtigen sind und begründet dies wie folgt:

Bei der Vereinbarung zwischen der Fluggesellschaft und dem Passagier handelt es sich um einen Vertrag mit einem Kunden im Sinne des IFRS 15. Die Leistungsverpflichtung der Fluggesellschaft besteht im Transport des Kunden vom Abflug- zum Zielflughafen in einem bestimmten Zeitfenster. Der Transaktionspreis ist die Gegenleistung, die ein Unternehmen im Austausch für die Übertragung der dem Kunden zugesagten Güter oder Dienstleistungen voraussichtlich erhalten wird – in diesem Fall der Ticketpreis. Bei der Bestimmung des Transaktionspreises, der feste und variable Bestandteile beinhalten kann, hat ein Unternehmen neben den Vertragsbedingungen auch die Geschäftsgepflogenheiten zu berücksichtigen (vgl. IFRS 15.47), wobei die Höhe der Vergütung aufgrund von Skonti, Rabatten, Rückerstattungen, Preisnachlässen, Strafzuschlägen etc. variieren kann.

Da eine gegen die Fluggesellschaft gerichtete Forderung eines Fluggastes wegen Ausfall oder Verspätung des gebuchten Fluges direkt an die erbrachte Leistungsverpflichtung (Transport des Kunden vom Abflug- zum Zielflughafen in einem bestimmten Zeitfenster) anknüpft, auch wenn diese nicht wie ursprünglich vereinbart erbracht wurde, steht eine

Entschädigungszahlung in unmittelbarem Zusammenhang zur Leistungsverpflichtung des Unternehmens. Daher erachtet es das IFRS IC als sachgerecht, eine Entschädigungszahlung als variable Vergütung zu erfassen – analog zu Strafzahlungen für verspätet ausgelieferte Vermögenswerte (vgl. Example 20 in den IE zu IFRS 15). Somit sind IFRS 15.50-59 anzuwenden, dies gilt nach Auffassung des IFRS IC ungeachtet des Umstands, dass die Variabilität der Vergütung nicht auf vertraglicher, sondern gesetzlicher Grundlage beruht.

Die Entschädigungszahlungen für Flugausfälle oder -verspätungen sieht das IFRS IC hingegen nicht als gesetzliche Schadenersatzzahlungen für Schäden, die durch die vom Unternehmen verkauften Produkte verursacht wurden (gemäß IFRS 15.B33 nach IAS 37 als Schuld abzubilden), da es nicht um die Kompensation erlittener Verletzungen oder Beschädigungen, sondern um eine Entschädigung für die nicht vereinbarungsgemäß erbrachte Leistungsverpflichtung geht.

Leider lässt das IFRS IC die spannende Frage unbeantwortet, wie eine Entschädigungszahlung abzubilden wäre, falls die Entschädigungszahlung den Preis des Flugtickets übersteigt – kommt es in diesem Fall zu einem negativen Umsatz? Wir halten das nicht für zwingend.

Grenzfremdkapitalzinssatz des Leasingnehmers (IFRS 16)

Das IFRS IC befasste sich mit der Frage, ob das Zahlungsprofil eines Leasingvertrags, das typischerweise einem Annuitätendarlehen gleicht, bei der Bestimmung des Grenzfremdkapitalzinssatzes zu berücksichtigen ist.

Hierzu stellte das IFRS IC fest, dass ein Zinssatz, der auf demselben Zahlungsprofil wie das des Leasingvertrags beruht, zwar oftmals ein geeigneter Ausgangspunkt für die Ermittlung des Grenzfremdkapitalzinssatzes darstellt, gleichwohl die Definitionskriterien im IFRS 16 für den Grenzfremdkapitalzinssatz das Zahlungsprofil nicht explizit enthalten. Erwähnenswert ist weiterhin die Klarstellung des IFRS IC, dass der Grenzfremdkapitalzinssatz grundsätzlich spezifisch für die jeweiligen einzelnen Leasingverhältnisse zu bestimmen ist („lease-specific rate“).

Das IFRS IC entschied vorläufig, den Sachverhalt nicht auf seine Agenda aufzunehmen, da IFRS 16 eine angemessene Grundlage für die Bestimmung des Grenzfremdkapitalzinssatzes durch den Leasingnehmer bildet. Laufzeit des Leasingverhältnisses und Nutzungsdauer von Mietereinbauten (IFRS 16, IAS 16).

Laufzeit des Leasingverhältnisses und Nutzungsdauer von Mietereinbauten (IFRS 16, IAS 16)

Das IFRS IC beschäftigte sich außerdem mit der Bestimmung der Laufzeit eines Leasingverhältnisses und deren Interaktion mit der Nutzungsdauer von Mietereinbauten.

Mit Blick auf die Bestimmung der Laufzeit eines Leasingverhältnisses wurde konkret gefragt, ob beim Vorliegen beidseitiger Kündigungsrechte, deren Ausübung keine vertragli-

che Strafzahlung nach sich zieht, zusätzlich wirtschaftliche Anreize oder Umstände zu berücksichtigen sind, die eine Vertragsseite, z.B. den Mieter, an einer Kündigung hindern. Ein Beispiel für solche wirtschaftlichen Hemmnisse können Mietereinbauten sein, die nach Ablauf eines Mietvertrags auszubauen und in Folge dessen nicht mehr nutzbar sind. Nach Auffassung des IFRS IC sind solche wirtschaftlichen Umstände, die eine Partei an der Kündigung eines Vertrags hindern, zu berücksichtigen. Der in IFRS 16.B34 verwendete und im Standard nicht definierte Begriff „penalty“ ist nach Ansicht des IFRS IC somit weit auszulegen und nicht ausschließlich auf rein vertragliche Strafzahlungen zu begrenzen.

Darüber hinaus stellte das IFRS IC fest, dass die Bestimmung der Nutzungsdauer („useful life“) von Mietereinbauten in engem Zusammenhang mit der Ermittlung der Laufzeit eines Leasingverhältnisses steht. Kommt ein Leasingnehmer zu dem Ergebnis, dass die Laufzeit eines Leasingverhältnisses kürzer ist als die wirtschaftliche Nutzungsdauer („economic life“) seiner Mietereinbauten und kann er aus diesen nach Ende des Mietverhältnisses keinen Nutzen mehr ziehen, ist die Nutzungsdauer der Mietereinbauten für Abschreibungszwecke im Sinne des IAS 16 auf die Laufzeit des Leasingverhältnisses zu beschränken.

Im Ergebnis war das IFRS IC der Auffassung, dass IFRS 16 und IAS 16 eine angemessene Grundlage für die Bestimmung der Laufzeit von Leasingverhältnissen und der Nutzungsdauer von Mietereinbauten bilden, so dass es vorläufig entschied, den Sachverhalt nicht auf seine Agenda aufzunehmen.

Erläuterungen zu den Veränderungen der Verbindlichkeiten aus Finanzierungstätigkeiten (IAS 7)

Das IFRS IC hatte eine Anfrage von Investoren erhalten, die sich mit den Angaben gemäß IAS 7.44A-E befasst, die vom IASB Anfang 2016 in IAS 7 aufgenommen worden waren.

Besagte Angaben sehen Erläuterungen zu den Veränderungen der Verbindlichkeiten aus Finanzierungstätigkeiten vor. Die Angaben zielen darauf ab, den Abschlussadressaten eine Beurteilung zu ermöglichen, inwieweit die Veränderungen der Verbindlichkeiten des Unternehmens aus Cashflows und aus nicht zahlungswirksamen Vorgängen resultieren. In der Praxis erstellen Unternehmen zu diesem Zweck häufig eine Überleitungsrechnung (*reconciliation*), die sich an dem Muster in IAS 7.IE C orientiert.

Die Anfrage der Investoren an das IFRS IC basierte auf Beobachtungen in der Bilanzierungspraxis der letzten 2 Jahre und war kritisch gehalten. Sie richtete sich darauf, ob die Erläuterungen zu den Angabepflichten in IAS 7.44B-E hinreichend sind, um zu gewährleisten, dass das Ziel der Angaben, das in IAS 7.44A formuliert wird, erreicht wird.

Das IFRS IC kam nun zu dem Schluss, dies sei der Fall. Hierbei verwies das IFRS IC auf das Zusammenspiel von IAS 7 und IAS 1. So konstatiert IAS 1, dass Ermessensspielräume bei der Festlegung eines sachgerechten Aggregationsniveaus bestehen und zusätzliche Erläuterungen erforderlich sein mögen, um den Zweck von Angaben zu erreichen. Das IFRS IC beschloss daher vorläufig, das Thema nicht auf seine Agenda zu nehmen.

Zielgruppe bei der Aufnahme der Vorschriften in IAS 7.44A-E Anfang 2016 waren Investoren. Die Investoren, die nun die Anfrage beim IFRS IC eingereicht haben, hatten konkrete Bedenken geäußert, ob diese Vorschriften in der Praxis qualitativ hochwertig und konsistent umgesetzt würden. Der Mitarbeiterstab des IFRS IC hatte eine empirische Studie durchgeführt, deren Ergebnisse die Kritikpunkte der Investoren bestätigte. Dennoch zeichnet sich ab, dass dieses Thema vom IFRS IC wohl nicht vertieft wird.

Unternehmen könnten proaktiv schauen, ob die von den Investoren geltend gemachten Kritikpunkte auch für die von ihnen gemachten Angaben zu IAS 7.44A-E gelten oder nicht: Sind die Angaben ausreichend disaggregiert und gelingt die Abstimmung der gemachten Zahlen mit der Kapitalflussrechnung und der Bilanz mühelos?

Ausweis von Steuerrisikopositionen nach IFRIC 23

Das IFRS IC erhielt eine Anfrage zum Ausweis von Vermögenswerten und Schulden, die sich aus der Anwendung von IFRIC 23 (Unsicherheit bezüglich der ertragsteuerlichen Behandlung) ergeben.

Konkret gefragt war, ob unsichere Steuerverpflichtungen unter den (tatsächlichen oder latenten) Steuerschulden oder aber unter einer anderen Position – etwa den sonstigen Rückstellungen - auszuweisen sind.

Da hierzu weder IAS 12 noch IFRIC 23 konkrete Regelungen enthalten, greifen die Regelungen des IAS 1. Dieser fordert in IAS 1.54(n) und (o), dass in der Bilanz (neben anderen) zumindest die Posten „Steuerschulden und –erstattungsansprüche gemäß IAS 12 Ertragsteuern“ sowie „latente Steueransprüche und –schulden gemäß IAS 12“ darzustellen sind. Hierunter fallen auch Steuerrisikopositionen nach IFRIC 23.

In IAS 1.57 wird weiter ausgeführt, dass IAS 1.54 eine Liste von Posten enthält, die „ihrem Wesen oder ihrer Funktion nach so unterschiedlich sind, dass sie einen getrennten Ausweis in der Bilanz erforderlich machen.“ IAS 1.29 verlangt, dass jede wesentliche Gruppe gleichartiger Posten gesondert dargestellt wird. Das IFRS IC kam so zu dem Schluss, dass unsichere Steuerpositionen unter den tatsächlichen oder latenten Steuerschulden bzw. –ansprüchen (IAS 1.54(n), (o)) auszuweisen sind – nicht etwa unter den sonstigen Rückstellungen.

Außerdem wurde festgestellt, dass unsichere Steuerpositionen getrennt von anderen Steuerschulden bzw. –erstattungsansprüchen ausgewiesen werden können, sofern dies nützliche Informationen liefert.

Das IFRS IC kam so vorläufig zu dem Schluss, dass die IFRS ausreichende Regelungen zum Ausweis von Steuerrisikopositionen enthalten. Insofern hat es vorläufig entschieden, das Thema nicht auf seine Agenda zu nehmen.

Nachträgliche Ausgaben für biologische Vermögenswerte (IAS 41)

Das IFRS IC erhielt eine Anfrage zur Bilanzierung von Kosten im Zusammenhang mit der biologischen Transformation biologischer Vermögenswerte, die zum beizulegenden Zeitwert abzüglich Veräußerungskosten gemäß IAS 41 bewertet werden. Im Zuge einer biologischen Transformation sollte der beizulegende Zeitwert eines biologischen Vermögenswerts im Zeitablauf regelmäßig steigen, zudem fallen zwischen Erstansatz und Ernte eines biologischen Vermögenswerts regelmäßig nachträgliche Ausgaben an. Fraglich ist, ob diese nachträglichen Ausgaben zu aktivieren (d. h. dem Buchwert des bereits erfassten Vermögenswerts hinzugefügt werden) oder bei Anfall der Ausgaben als Aufwand zu erfassen sind. In der Anfrage wurde die Thematik am Beispiel der Aufzucht und Ernte von Cannabis-Pflanzen verdeutlicht, wobei darauf hingewiesen wurde, dass zahlreiche weitere Sachverhalte im Zusammenhang mit biologischen Vermögenswerten betroffen sein sollten.

Zunächst stellte das IFRS IC fest, dass es keine Auswirkungen auf die Bewertung biologischer Vermögenswerte oder die Höhe des Nettoergebnisses hat, ob nachträgliche Ausgaben aktiviert oder als Aufwand erfasst werden. Bei einer Verbuchung der nachträglichen Ausgaben als Aufwand erfolgt separat davon eine erfolgswirksame Zuschreibung des biologischen Vermögenswerts auf den gestiegenen beizulegenden Zeitwert („Brutto-Darstellung“). Eine Aktivierung der nachträglichen Ausgaben hingegen bildet bereits direkt die Erhöhung des beizulegenden Zeitwerts ab („Netto-Darstellung“). Somit führen beide Vorgehensweisen zum gleichen Nettoergebnis, jedoch zu unterschiedlichen Darstellungen in der Gewinn- und Verlustrechnung.

In IAS 41 sind keine expliziten Anforderungen an die Bilanzierung nachträglicher Ausgaben enthalten. Der Basis for Conclusion zu IAS 41 ist zu entnehmen, dass das Board beschlossen hatte, die Bilanzierung nachträglicher Ausgaben im Zusammenhang mit biologischen Vermögenswerten im Standard nicht explizit vorzuschreiben, da es dies aufgrund des Wertansatzes zum beizulegenden Zeitwert für unnötig hielt (IAS 1.B62).

Das IFRS IC ist im Rahmen der vorläufigen Agenda-Entscheidung daher zu dem Schluss gekommen, dass bei Anwendung von IAS 41 nachträgliche Ausgaben entweder zu aktivieren oder bei deren Entstehung als Aufwand zu erfassen sind. Dieses Vorgehen entspricht der derzeit zu beobachtenden Bilanzierungspraxis. Somit ist gemäß IAS 8.13 eine entsprechende Bilanzierungsmethode zur Behandlung von nachträglichen Ausgaben zu wählen und konsequent auf jede Gruppe biologischer Vermögenswerte anzuwenden. Zur gewählten Bilanzierungsmethode sind die Angaben gemäß IAS 1.117-124 zu machen.

Stellungnahmen zu den o. g. vorläufigen Agenda-Entscheidungen werden bis zum 20. August 2019 erbeten.

Sie erreichen die vorläufigen Agenda-Entscheidungen über den folgenden Link:

<https://www.ifrs.org/projects/open-for-comment/>.

Auf den Punkt gebracht: Einzelaspekte des IFRS 16

IFRS 16 ist in Berichtsperioden, die am oder nach dem 1. Januar 2019 beginnen, verpflichtend anwendbar. Wir informieren Sie monatlich über einen Einzelaspekt des neuen Standards

Bilanzierungsfragen bei Modifikationen eines Leasingverhältnisses

Gemäß IFRS 16 stellen Änderungen eines bestehenden Leasingverhältnisses (Modifikationen) Vertragsanpassungen dar, auf die sich die Vertragsparteien erst nach Abschluss des ursprünglichen Leasingverhältnisses einigen und die somit auch **nicht Teil der ursprünglichen Vertragskonditionen** waren. Eine Modifikation liegt bspw. vor, wenn sich die Vertragsparteien auf geänderte Parameter des Leasingverhältnisses (z. B. Anpassungen der Laufzeit oder Erweiterung des angemieteten Vermögenswerts) und/oder des zu entrichtenden Entgelts gegenüber den ursprünglich vereinbarten Konditionen festlegen.

Bei den Modifikationen ist zunächst zu prüfen, ob unter wirtschaftlicher Betrachtungsweise **ein eigenständiges, neues Leasingverhältnis** entstanden ist. Dies liegt gemäß IFRS 16 dann vor, wenn sich der Umfang des Leasingverhältnisses durch die Einräumung zusätzlicher Nutzungsrechte erhöht und diese entsprechend den Einzelpreisen für die zusätzlichen Nutzungsrechte ggf. unter Berücksichtigung angemessener Anpassungen marktüblich bepreist sind. Liegen diese Voraussetzungen vor, ist die Modifikation wie ein neues Leasingverhältnis nach den einschlägigen Vorschriften zu bilanzieren.

Liegt kein neues Leasingverhältnis vor, so sind die Vertragsanpassungen bilanziell als eine **Anpassung der bestehenden Leasingverbindlichkeit** zu erfassen. Hierzu werden zum effektiven Zeitpunkt der Vertragsänderung (= Zeitpunkt, zu dem sich die Vertragsparteien auf die Vertragsänderung geeinigt haben) die modifizierten Leasingzahlungen – ggf. über die geänderte Laufzeit – bestimmt und mit einem aktuellen Leasingzinssatz diskontiert. Dieser entspricht entweder dem impliziten Leasingzinssatz oder, falls nicht bekannt, dem Grenzfremdkapitalzinssatz des Leasingnehmers zum vorgenannten Modifikationszeitpunkt. Die Erfassung der Anpassung der Leasingverbindlichkeit erfolgt dabei grundsätzlich **erfolgsneutral** durch korrespondierende Anpassung des Nutzungsrechts in gleicher Höhe. Ergibt sich allerdings durch die Modifikation eine **Reduzierung des Umfangs des Leasingverhältnisses**, so sind zunächst der Buchwert des Nutzungsrechts und der Leasingverbindlichkeit proportional zur Reduzierung des Leasingumfangs erfolgswirksam zu mindern. In der Bilanzierungspraxis führt dies i. d. R. zu einem Ertrag, da der Restbuchwert des Nutzungsrechts aufgrund der meist linearen Abschreibung regelmäßig geringer ist als der Buchwert der korrespondierenden, effektivzinskonstant amortisierten Leasingverbindlichkeit.

Fazit:

Modifikationen eines Leasingverhältnisses stellen gemäß IFRS 16 Änderungen des Leasingumfangs oder des für das Leasingverhältnis zu zahlenden Entgelts dar, die in den ursprünglichen Vertragskonditionen nicht vorgesehen waren. Dabei ist zwischen Modifikationen, die als gesondertes Leasingverhältnis bilanziert werden, und solchen, die als Anpassung der bestehenden Leasingverbindlichkeit erfasst werden, zu unterscheiden.

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 ¹	Endorsement
Änderungen an IAS 19 – Plananpassung, -kürzung und -abgeltung	ab Geschäftsjahr 2019	EU-Verordnung vom 13. März 2019
Jährliche Verbesserungen der IFRS (Zyklus 2015-2017)	ab Geschäftsjahr 2019	EU-Verordnung vom 14. März 2019
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

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: 28. März 2019).

IASB-Projektplan

Laufende Projekte	bis 09/2019	bis 12/2019	ab 01/2020
Preisregulierte Tätigkeiten	–	–	DP oder ED
Jährlicher Verbesserungsprozess (2018-2020): Änderungen an IFRS 1, IFRS 9, IAS 41 und den erläuternden Beispielen zu IFRS 16	–	ED Feed-back	–
Änderungen an IFRS 8 und IAS 34	FS	–	–

IFRS 17 – Änderungen	–	ED Feed-back	–
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	–	–	–
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 3 – Anpassung einer Referenzierung auf das Rahmenkonzept der IFRS	–	–	–
Umfassender Review der IFRS für kleine und mittelgroße Unternehmen (IFRS for SMEs)	–	RFI	–
Auswirkungen der IBOR Reform auf die Finanzberichterstattung	ED Feed-back	–	–
Primäre Abschlussbestandteile	–	ED	–

Forschungsprojekte	bis 09/2019	bis 12/2019	ab 01/2020
Disclosure-Initiative: Prinzipien der Offenlegung	PS	–	–
Unternehmenszusammenschlüsse unter gemeinsamer Beherrschung	–	–	DP
Dynamisches Risikomanagement (Sonderregelungen für Macro Hedges)	–	Zentrales Modell	–
Finanzinstrumente mit Eigenkapitalcharakter	–	DPD	–
Geschäfts- oder Firmenwert und Wertminderung	–	DP	–
IFRS 6 – Förderaktivitäten	–	Review Research	–
IAS 37 – Rückstellungen	–	Review Research	–
Pensionszusagen, deren Höhe von den Erträgen auf bestimmte Vermögenswerte abhängig sind	–	Review Research	–
Kleine und mittelgroße Unternehmen als Tochterunternehmen	–	Review Research	–

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

Stand: 13. März 2019

laufende/abgeschlossene Projekte:	Q2 2019	Q3 2019	Q4 2019
Wesentlichkeit bei der Aufstellung von UGB-Abschlüssen	E-St	St	
Überarbeitung AFRAC-Stellungnahme 15: Derivate und Sicherungsinstrumente (UGB)		E-St	
Währungsumrechnung im UGB			E-St
Überarbeitung AFRAC-Stellungnahme 14: Finanzanlage- und Finanzumlaufvermögen (UGB)	E-St	St	
Anpassung AFRAC-Stellungnahme 27: Personalrückstellungen (UGB)		St	
Ergänzung AFRAC-Stellungnahme 8: Teilwertabschreibung (IFRS)		E-St	
AG „Anwendbarkeit der VFA in der österreichischen Krankenversicherung“			E-St
Anpassung AFRAC-Stellungnahme 21: Konzernabschluss nach § 245a UGB	St		
Anpassung AFRAC-Stellungnahme 28: IAS 12 Ertragssteuern + AFRAC-Stellungnahme 30: Latente Steuern aufgrund Jahressteuergesetz 2018			St
Vergütungsbericht gem. AktRÄG 2019 + Anpassung AFRAC-Stellungnahme 22: CG-Bericht			E-St
Geldflussrechnung als Ergänzung des Jahresabschlusses und Bestandteil des Konzernabschlusses			E-St
Komentierung EFRAG-Umfrage “Equity Instruments – Research on Measurement”	K		
CL zum IASB-ED “Interest Rate Benchmark Reform – Proposed amendments to IFRS 9 und IAS 29 (IASB ED/2019/1)	K		
CL zum EFRAG DP “Accounting for Pension Plans with an Asset-Return-Promise”			K

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

Quelle: www.afrac.at

Veranstaltungen

Veranstaltungen des PwC-Netzwerks

- **19. Expertenforum – Trends und Perspektiven der Rechnungslegung
24.-25. September 2019, Frankfurt am Main**

Die Anwendung der IFRS gehört bei deutschen kapitalmarktorientierten Unternehmen zum Tagesgeschäft. Allerdings stehen auch sie immer wieder vor neuen Fragen zur Auslegung und praktischen Umsetzung – nicht zuletzt aufgrund der regelmäßigen Anpassung der IFRS durch den IASB.

Die Meinungsbildung im Hinblick auf die handelsrechtlichen Vorschriften entwickelt sich ebenfalls weiter und ihre Anwendung auf komplexe Sachverhalte führt in der Praxis zu Fragestellungen, die auch für Unternehmen mit Fokus auf den nach IFRS erstellten Konzernabschluss relevant sind.

Es besteht also Bedarf an gesicherten Informationen und brauchbaren Tipps für die Praxis der internationalen und nationalen Rechnungslegung.

Fachliche Expertise in diesen Fragen ist eine der Kernkompetenzen von PwC – und wir möchten dieses Wissen mit Ihnen teilen. Auf unserer zweitägigen Fachkonferenz bieten wir Ihnen interessante Vorträge und Einblicke aus der Praxis zu brandaktuellen Rechnungslegungsthemen. Darüber hinaus haben Sie die Möglichkeit, Ihre individuellen Rechnungslegungsfragen mit unseren Fachleuten zu besprechen.



Ansprechpartner in Ihrer Nähe



Raoul Vogel

Tel: +43 1 501 88-2031

raoul.vogel@pwc.com



Beate Butollo

Tel: +43 1 501 88-1814

beate.butollo@pwc.com

www.pwc.at

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

Für den Inhalt verantwortlich: Raoul Vogel, Beate Butollo

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.