

Ausgabe 10, Oktober 2019

www.pwc.at/publikationen

Auf einen Blick

Bilanzierung von Cloud-Anwendungen	2
Auf den Punkt gebracht: Einzelaspekte des IFRS 16	8
EU-Endorsement.....	10
IASB-Projektplan.....	11
AFRAC	12
Veröffentlichungen	13
Veranstaltungen	14
Ansprechpartner.....	15

IFRS aktuell

Nachrichten zu den aktuellen Entwicklungen der IFRS

Liebe Leserinnen und Leser,

die Nutzung von Softwareanwendungen in Cloud-Umgebungen gewinnt immer mehr an Bedeutung.

Wir widmen uns daher in der vorliegenden Ausgabe unseres Newsletters u. a. der Frage, wie bei sog. „SaaS (Software as a Service)-Vereinbarungen“ Lizenzzahlungen sowie die mit der Nutzung der Software in Zusammenhang stehenden Implementierungskosten bilanziell zu erfassen sind.

Darüber hinaus finden Sie unter der Rubrik „Veröffentlichungen“ auch einen Link auf das aktuelle In-Brief von PwC, welches über die Ende September vom IASB veröffentlichte Überarbeitung von IFRS 9, IAS 39 und IFRS 7 informiert. Diese Abänderungen sollen u.a. die potentiellen Risiken und Unsicherheiten im Hinblick auf die Auswirkungen der IBOR-Reform auf das von einem Unternehmen angewandte Hedge-Accounting in Phase 1 abmildern.

Raoul Vogel

Leiter – Austrian Accounting Consulting Services



Bilanzierung von Cloud-Anwendungen

Der Trend zur Verlagerung von Softwareanwendungen in Cloud-Umgebungen ist ungebrochen. In der Praxis gewinnt zunehmend das Servicemodell „Software as a Service“ (SaaS) an Bedeutung. Hierbei erhält der Nutzer für eine bestimmte Dauer *Zugriff auf die Anwendungssoftware*, welche über eine Cloud-Infrastruktur des Anbieters bereitgestellt werden. Die Cloud-Infrastruktur wird vom Anbieter verwaltet und gesteuert. Im Gegenzug hat der Nutzer eine Lizenzgebühr zu entrichten. Oftmals besteht die Möglichkeit, die Software auch auf lokalen Rechnern im Unternehmen zu nutzen. Durch die Cloud-Bereitstellung entscheidet jedoch der Anbieter der Softwareanwendung sowohl über die Konfiguration als auch über Updates der Software.

Den Änderungen durch den IASB war eine Anfrage an das IFRS IC vorangegangen, in der die Frage gestellt wurde, ob die „Initial Recognition Exception“ nach IAS 12 auch für Transaktionen anzuwenden ist, die sowohl zum Ansatz eines Vermögenswerts als auch einer Schuld führen. Hintergrund der Frage war, ob latente Steuern auf temporäre Differenzen aus Leasingverhältnisse nach IFRS 16 bzw. aus Rückbauverpflichtungen nach IAS 16 i. V. m. IAS 37 zu bilanzieren sind.

Lizenzzahlungen

Grundsätzlich gilt es bei der bilanziellen Abbildung von SaaS-Vereinbarungen zu klären, ob der Kunde zu Vertragsbeginn die Software als Vermögenswert oder eine Dienstleistung über die Vertragslaufzeit erhält. Einen Software-Vermögenswert würde der Kunde nur erhalten, wenn entweder der Vertrag ein Software-Leasing enthält, also ein Leasingverhältnis vorliegt oder der Kunde zum Zeitpunkt des Vertragsbeginns die Kontrolle über die Software erlangt und einen immateriellen Vermögenswert unter Anwendung des IAS 38 ansetzen kann.

Vorhandensein eines Leasingverhältnisses

Ein Vertrag enthält gemäß IFRS 16.9 ein Software-Leasingverhältnis, wenn er dazu berechtigt, die Nutzung einer Software gegen Zahlung eines Entgelts für einen bestimmten Zeitraum zu kontrollieren. Dazu müsste der Kunde während des Verwendungszeitraums sowohl dazu berechtigt sein, im Wesentlichen den gesamten wirtschaftlichen Nutzen aus der Verwendung der Software zu ziehen, als auch über die Nutzung dieser zu entscheiden (IFRS 16.B9). Wenn ein Vertrag dem Kunden jedoch nur während der Vertragsdauer Zugriff auf die Anwendungssoftware des Anbieters gewährt, ist es allerdings fraglich, ob der Vertrag ein Leasingverhältnis begründet. Gerade da der Anbieter der Softwareanwendung durch die Cloud-Bereitstellung über die Konfiguration und Updates der Software entscheiden kann, kann der Kunde nicht über die Nutzung der Software bestimmen.

Aktivierung eines immateriellen Vermögenswerts?

Voraussetzung für die Aktivierung eines immateriellen Vermögenswertes gemäß IAS 38 ist die Erfüllung der nachfolgenden Definitions- und Ansatzkriterien des IAS 38:

1. Identifizierbarkeit
2. Verfügungsgewalt
3. Künftiger wirtschaftlicher Nutzen.

Soweit mindestens eines der Kriterien nicht erfüllt ist, ergibt sich ein Aktivierungsverbot. Das Kriterium der Identifizierbarkeit ist bei SaaS-Vereinbarungen aufgrund des bestehenden Vertragsverhältnisses grundsätzlich gegeben. Fraglich ist jedoch, ob das Unternehmen als Nutzer der Software Verfügungsgewalt über die genutzte Software hat. Hierzu müsste es in der Lage sein, künftigen wirtschaftlichen Nutzen aus der Software zu erlangen und den Zugriff Dritter auf diesen Nutzen zu beschränken (IAS 38.13). Ein Zugriff auf die Software berechtigt den Kunden jedoch nicht dazu, den gesamten zukünftigen wirtschaftlichen Nutzen der Software zu vereinnahmen und den Zugriff anderer auf diesen Nutzen zu beschränken. Da durch die Vereinbarung dem Nutzer nur Zugang zur Nutzung der Software des Anbieters während der Vertragslaufzeit gewährt wird, resultiert aus der Vereinbarung kein immaterieller Software-Vermögenswert.

Bei der Frage, ob für Softwareanwendungen, welche über eine Cloud bereitgestellt werden, ein immaterieller Vermögenswert zu aktivieren ist, ist eine gründliche Analyse des Vertragswerks entscheidend.

IFRS IC-Diskussion

Auch das IFRS IC hat sich mit dieser Thematik aufgrund einer Anfrage befasst, wie SaaS-Vereinbarungen zu bilanzieren sind, die dem Nutzer lediglich *Zugriff auf die Anwendungssoftware* gewähren und die auf einer Cloud-Infrastruktur des Anbieters verwaltet und gesteuert werden.

Im Laufe der Diskussion kam das IFRS IC wie oben erläutert zum Schluss, dass ein Vertrag, der einem Kunden lediglich einen *Zugriff auf eine Software* einräumt, einen Dienstleistungsvertrag darstellt, bei dem der Kunde die Leistung – den Zugriff auf die über die Cloud bereitgestellte Software – über die Vertragslaufzeit erhält. Somit sind allenfalls im Voraus gezahlte Lizenzgebühren als immaterieller Vermögenswert i. S. d. IAS 38.70 abzugrenzen, bis die eigentliche Nutzung der Lizenz erfolgt.

Zusätzliche Anwendungs- und Auslegungshinweise

Hierbei ist zu bemerken, dass das IFRS IC in seiner Diskussion zunächst allgemeinere Anwendungs- und Auslegungshinweise geben wollte. Hierbei wurde auch diskutiert, dass es im Rahmen von anderen Typen von Cloud-Computing-Vereinbarungen - anders als in dem zu beurteilenden Vertragstyp – zu einer (teilweisen) Aktivierung von immateriellen Vermögenswerten beim Kunden kommen kann. Dies könnte beispielsweise in den Fällen

der Fall sein, in denen die Software in einer „privaten“ Cloud installiert wird und diese vom Nutzer selbst oder von einem Dritten im Auftrag des Nutzers betrieben wird.

Ebenfalls wurde diskutiert, ob, sofern ein Software-Leasingverhältnis vorliegt, dieses Vertragsverhältnis im Anwendungsbereich des IFRS 16 oder IAS 38 ist. In seiner vorläufigen Würdigung kam das IFRS IC zum Schluss, dass in einem derartigen Fall eine Lizenzvereinbarung vorliegt, für welche IAS 38 einschlägig ist. Begründet wurde dies mit den Ausführungen des IFRS 16.3(e) sowie des IAS 38.6 unter Berücksichtigung der Definition von Lizenzvereinbarungen des IFRS 15, nach denen die Anwendung des IFRS 16 für die Bilanzierung von Rechten aufgrund von Lizenzvereinbarungen ausgeschlossen ist.

Auch wurde im IFRS IC besprochen, dass bei der Würdigung des Vertragswerks die Abgrenzungskriterien des IFRS 15.B58-B62 zur zeitpunkt- bzw. zeitraumbezogenen Umsatzrealisierung bei der Lizenzgewährung als Anwendungshinweise ergänzend hinzugezogen werden könnten. So könnte eine entsprechend den IFRS 15-Regelungen erfolgte zeitpunktbezogene Umsatzrealisierung beim Vertragspartner dafürsprechen, dass ein Unternehmen einen immateriellen Vermögenswert erwirbt. Eine Verteilung der Umsatzerlösrealisierung über die Lizenzlaufzeit beim Vertragspartner würde hingegen eher für das Vorliegen eines Dauerschuldverhältnisses sprechen, so dass kein immaterieller Vermögenswert erworben würde.

Schlussfolgerung des IFRS IC

Zur vorläufigen Agenda-Entscheidung erhielt das IFRS IC verschiedene Stellungnahmen u. a. mit Anregungen, auch andere Formen von Cloud-Computing-Vereinbarungen oder die Behandlung von Implementierungskosten, die im Zusammenhang mit der Nutzung von SaaS-Vereinbarungen beim Kunden anfallen, zu behandeln. Letztendlich nahm das IFRS IC jedoch Abstand davon allgemeinere Anwendungs- und Auslegungshinweise in die finale Agenda-Entscheidung aufzunehmen, da diese zur Entscheidung für den konkret zu beurteilenden Vertragstyp auch nicht erforderlich waren.

Auch wenn das IFRS IC letztendlich zu dem Schluss gekommen ist, dass zumindest für den zu beurteilenden Vertragstyp die bestehenden IFRS-Regelungen ausreichende Anwendungsleitlinien enthalten, gab man die in mehreren Stellungnahmen geäußerten Bedenken, dass die mittlerweile in die Jahre gekommenen Regelungen des IAS 38 angesichts der wachsenden Bedeutung von Digitalisierungstrends überarbeitungsbedürftig seien, in einem Bericht an den IASB weiter. Aus der Feststellung des IFRS IC, dass die bestehenden IFRS-Regelungen grundsätzlich Anwendungsleitlinien enthalten, ist zu schließen, dass ein Rückgriff auf Regelungen anderer Standardsetter i. S. d. IAS 8.12, wie zum Beispiel die bestehenden US-GAAP Accounting Standards Updates (ASU 2015-05 und ASU 2018-15) zur bilanziellen Abbildung i. Z. m. Cloud-Computing-Arrangements, ausgeschlossen ist.

Die IFRS IC-Entscheidung bezieht sich nur auf den in der ursprünglichen Anfrage beschriebenen Sachverhalt. So lässt das IFRS IC viele aufgeworfene Fragen unbeantwortet. Insbesondere bleibt ungeklärt, ob Software-Leasingverhältnisse in den Anwendungsbereich des IAS 38 oder IFRS 16 fallen, inwieweit für die Frage einer Aktivierung beim Anwender auf die in IFRS 15 enthaltenen Anwendungsleitlinien zur Erfassung von Lizenzträgen beim Anbieter zurückgegriffen werden kann oder wie Implementierungskosten bei der Einführung von Cloud-Lösungen zu bilanzieren sind.

Implementierungskosten

Unabhängig davon, ob eine Lizenz erworben wird, die als immaterieller Vermögenswert zu aktivieren ist, oder ob es sich wie bei SaaS-Vereinbarungen lediglich um einen Dienstleistungsvertrag handelt, der nicht zu einem aktivierungsfähigen Vermögenswert führt, stellt sich zusätzlich die Frage, wie die mit der Nutzung der Softwareanwendung verbundenen Implementierungskosten zu erfassen sind.

Soweit nicht nur ein Zugriff auf eine Software gewährt, sondern eine Softwarelizenz erworben oder im Rahmen eines Entwicklungsprojekts selbst geschaffen wird, können die Implementierungskosten Anschaffungsnebenkosten gemäß IAS 38.27 eines zu aktivierenden immateriellen Vermögenswerts darstellen. Dabei sind gemäß IAS 38.27f. alle direkt zurechenbaren Kosten für die Vorbereitung der Software auf ihre beabsichtigte Nutzung zu aktivieren. Zu den aktivierungsfähigen Kosten zählen beispielsweise die Konfiguration von unternehmensspezifischen Parametern bzw. Abrufen sowie die Durchführung von Testläufen. Hierbei ist es unerheblich, ob diese Arbeiten unternehmensintern oder unter Einbezug von externen Dienstleistern vorgenommen werden. Kosten der Personalschulung für die Nutzung der neuen Software oder Wartungskosten nach der Implementierung stellen dagegen keine nach IAS 38 aktivierungsfähigen Kosten dar. Ebenfalls sind Kosten, die nicht bei der Vorbereitung der Software auf ihre beabsichtigte Nutzung anfallen, wie z. B. die Kosten der zum Teil recht umfangreichen Datenkonvertierung, keine aktivierungsfähigen Kosten.

Bei Vorliegen eines Softwareentwicklungsprojekts, ist dieses in eine Forschungs- und Entwicklungsphase zu gliedern. Soweit in der Entwicklungsphase die Kriterien des IAS 38.57 kumulativ erfüllt sind, muss eine Aktivierung der Kosten erfolgen. Zur Erfüllung der Kriterien muss insbesondere die Zustimmung des Managements zum Projekt vorliegen und eine Nutzung der Software wahrscheinlich sein. Eine Nachaktivierung von Kosten, die vor dem Vorliegen der Kriterien angefallen sind, ist ausgeschlossen. Auch sind nur die Kosten aktivierungsfähig, die anfallen bis die Software für den vom Management beabsichtigten Gebrauch betriebsbereit ist. Die Kosten der Projektvorbereitungsphase sowie der Durchführungs- und Anwendungsphase sind daher von der Aktivierung ausgeschlossen.

Es ist festzustellen, dass bislang bei der Einführung von Softwareanwendungen häufig nicht weiter untersucht wurde, inwieweit die aktivierungsfähigen Implementierungskosten

insgesamt Anschaffungsnebenkosten der erworbenen Software darstellen bzw. Teil des Softwareentwicklungsprojektes sind oder ob nicht zumindest ein Teil dieser Implementierungskosten für sich genommen die Aktivierungskriterien eines immateriellen Vermögenswertes i. S. d. IAS 38 erfüllen und somit als eigenständiger immaterieller Vermögenswert zu aktivieren wären. Dieser Aspekt kommt nun verstärkt bei der Diskussion zum Tragen, ob Implementierungskosten, die bei der Einführung einer Software entstehen, auf die man lediglich einen Zugriff erhält, aktivierungsfähig sind. Selbstverständlich können diese nicht als Anschaffungsnebenkosten aktiviert werden, da die Zugriffsmöglichkeit auf die Software selber wie oben näher erläutert, keinen immateriellen Vermögenswert darstellt. Allerdings ist eine Aktivierung von Implementierungskosten vorzunehmen, soweit diese für sich genommen die Definitions- und Ansatzkriterien des IAS 38 (nämlich Identifizierbarkeit, Verfügungsgewalt und künftiger wirtschaftlicher Nutzen) erfüllen. In der Praxis wird es eine Herausforderung sein abzugrenzen, ob die Implementierungskosten tatsächlich zu einem identifizierbaren neuen Vermögenswert führen, oder ob es sich lediglich um Kosten der Datenkonfiguration oder um das Update von bestehenden Systemen auf neue technische Voraussetzungen handelt, die nicht aktivierungsfähig sind. Auch hier sind die oben erläuterten Aspekte zur Aktivierung von Kosten bei Softwareentwicklungsprojekten, entsprechend zu berücksichtigen.

Hat ein Unternehmen lediglich die Möglichkeit des Zugriffs auf eine Software (SaaS), ist trotzdem zu analysieren, ob die mit der Nutzung in Zusammenhang stehenden Implementierungskosten (in Teilen) die Ansatz- und Definitionskriterien des IAS 38 erfüllen und somit aktivierungsfähige immaterielle Vermögenswerte vorliegen.

Implementierungskosten: Praxisbeispiele bei der Einführung von SAP S/4HANA

Bei Implementierungskosten, die die Konzeption eines neuen Systems beinhalten, um z. B. die Nutzung der neuen Software um einen für das Unternehmen wichtigen Aspekt zu erweitern, ist das Kriterium der Identifizierbarkeit gegeben. Soweit zusätzlich das Unternehmen Verfügungsgewalt über das neue System hat, da es in der Lage ist, künftigen wirtschaftlichen Nutzen aus dem System zu erlangen und den Zugriff Dritter auf diesen Nutzen zu beschränken (IAS 38.13), könnte ein aktivierungsfähiger immaterieller Vermögenswert vorliegen. Dies soll anhand von Fragestellungen erläutert werden, die sich bei der Einführung von SAP S/4HANA ergeben können.

In SAP S/4HANA besteht beispielsweise die Möglichkeit, vordefinierte Felder kundenindividuell zu belegen – sogenannte „In-App-Erweiterungen“. SAP garantiert die Nutzungsmöglichkeit der Felder über die Lizenzlaufzeit. Die Konfiguration und Pflege der Felder obliegen dagegen dem Nutzer. Soweit ein neues Software Update aufgespielt wird, liegt es daher in der Verantwortung des Kunden die Funktion der von ihm selbst definierten Felder zu überprüfen. Die Felder können z. B. genutzt werden um Konzessionsverträge im System abzubilden, Materialien zu kennzeichnen oder Zusatzinformationen bei Bestellvorgängen abzufragen.

Soweit ein Kunde Felder definiert, ist diese Definition nur in der "Installation" des jeweiligen Kunden, aber nicht für andere SAP-Nutzer sichtbar, da diese wiederum nur einen aktiven Zugriff auf die von ihnen vorgenommene Konfiguration dieser Felder haben. Die Konzeption, welches Feld wie zu nutzen ist, kann aufwendig sein und könnte an ein anderes Unternehmen mit einer ähnlichen Fragestellung übertragen werden. Daher ist bei In-App-Erweiterungen das Kriterium Identifizierbarkeit für die Konzeption der Felder für unternehmensindividuelle Fragestellungen gegeben. Auch ist davon auszugehen, dass das Unternehmen Verfügungsmacht über die Konzeption der Felder hat. Auch wenn SAP Zugriff auf das System und somit Einblick in die jeweilige Konzeption aller Kunden hat, ist SAP nicht berechtigt diese Konzeptionen ohne Zustimmung des Kunden zu nutzen. Dies gilt zumindest insoweit, solange das Wissen nicht in Foren bzw. Austauschplattformen der SAP-Community oder sogar in einem von SAP vorgenommenen Update allen Nutzern zur Verfügung gestellt wird. Soweit die Kriterien der Aktivierbarkeit des IAS 38 erfüllt sind, können die Aufwendungen der Konzeption sowie der Testläufe bis zur Inbetriebnahme der kundenindividuellen Lösung als immaterieller Vermögenswert angesetzt werden.

Ebenfalls ist bei der Einführung von SAP S/4HANA zu analysieren, ob bislang im Unternehmen bestehende vor- oder auch nachgelagerte Systeme anzupassen sind. Dies kann z. B. notwendig sein, soweit diese mit geänderten bzw. auch neuen Systemlogiken von SAP S/4HANA nicht kompatibel sind. Auch hier gilt es zu untersuchen, ob die Anpassungen für sich genommen die Definitions- und Ansatzkriterien des IAS 38 erfüllen und ein immaterieller Vermögenswert angesetzt werden kann. Hierbei ist jedoch zu beachten, dass Anpassungen eines bestehenden Systems nicht zu einem neuen aktivierungsfähigen immateriellen Vermögenswert führen, soweit die Nutzung des Systems unverändert ist. Dies ist insbesondere der Fall soweit keine neuen zusätzlichen Funktionen programmiert werden, sondern lediglich ein Update des bestehenden Systems auf neue technische Anforderungen erfolgt.

Soweit die Analyse der vor- oder nachgelagerten Systeme ergibt, dass neue Schnittstellen zu programmieren sind, ist ebenfalls eine Analyse der anfallenden Kosten, hinsichtlich deren Aktivierbarkeit unerlässlich. So können beispielsweise Konfigurationskosten aktivierbar sein, soweit die Konfiguration einen Nutzen für den Anwender hat, der Ausschluss von der Nutzung durch Dritte möglich ist und die Konfiguration zusammen mit der SAP-Lizenz nutzbar und übertragbar ist (z. B. Änderungen bei der Auftragserfassung in SAP S/4HANA). Dies ist vergleichbar mit der Aktivierung von Kosten, die bei der Konzeption der unternehmensspezifischen Verwendung von Feldern bei der oben erläuterten „In App-Erweiterung“ anfallen.

Ebenfalls könnte die Programmierung neuer vor- bzw. nachgelagerter Systeme, soweit die IAS 38 Kriterien erfüllt sind, zu aktivierungsfähigen Vermögenswerten führen. Allerdings steckt auch hier der Teufel im Detail. Gerade wenn das zu beurteilende neue System ebenfalls auf einer Cloud programmiert wird, ist eine sorgfältige Vertragsanalyse notwendig, um beurteilen zu können, ob das Unternehmen den wirtschaftlichen Nutzen aus dem neuen System vereinnahmt und den Zugriff anderer auf diesen Nutzen beschränken kann.

Zusammenfassung:

Es bleibt festzustellen, dass - auch wenn der eigentliche Lizenzvertrag als SaaS-Vereinbarung lediglich den Zugriff auf eine Software gewährt und somit kein immaterieller Vermögenswert angesetzt werden kann -, es durchaus denkbar ist, dass ein Teil der damit in Zusammenhang stehenden Implementierungskosten aktiviert werden kann.

Ausschlaggebend ist jedoch, dass die Implementierungskosten Aktivitäten zugeordnet werden können, bei denen die Ansatz- und Definitionskriterien des IAS 38 erfüllt sind und es sich um Kosten handelt, die nach IAS 38 aktivierbar sind.

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

IFRS 16–Anhangangaben seitens des Leasingnehmers

IFRS 16 erfordert im Vergleich zu IAS 17 umfangreiche qualitative und quantitative Angaben für Leasingnehmer. Durch diese Anforderung wird das Ziel verfolgt, dem Abschlussadressaten eine Einschätzung über die Auswirkungen von Leasingvereinbarungen auf die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage des Leasingnehmers zu ermöglichen. Gemäß IFRS 16 sind die Angaben grundsätzlich in einem separaten Anhangabschnitt zu den Leasingverhältnissen darzustellen. Dabei kann die Wiederholung von Informationen durch die Verwendung von Querverweisen zu bereits vorhandenen Informationen vermieden werden. Die nachfolgend dargestellten quantitativen Angaben sind gemäß IFRS 16 verpflichtend anzugeben. Die Darstellung sollte grundsätzlich in tabellarischer Form erfolgen:

- Abschreibungsaufwand für Nutzungsrechte gegliedert nach der Klasse des zugrundeliegenden Vermögenswerts,
- Zinsaufwendungen aus Leasingverbindlichkeiten,
- Aufwand aus Leasingzahlungen für kurzfristige Leasingverhältnisse, wobei Leasingverhältnisse von maximal einem Monat unberücksichtigt bleiben können,
- Aufwand aus Leasingzahlungen für geringwertige Vermögenswerte (ohne diesbezügliche kurzfristige Leasingverhältnisse),
- Variable Leasingzahlungen, die nicht in der Leasingverbindlichkeit berücksichtigt wurden,
- Erträge aus Unterleasingverhältnissen,
- Summe der aus Leasingverhältnissen resultierenden Zahlungsmittelabflüsse,
- Zugänge zu Nutzungsrechten,
- Gewinne und Verluste aus Sale-and-leaseback-Transaktionen,

- Buchwerte der Nutzungsrechte am Ende der Berichtsperiode, gegliedert nach der Klasse der zugrundeliegenden Vermögenswerte.

Dabei ist zu beachten, dass diese Angaben auch die Beträge beinhalten, die in den Anschaffungs- oder Herstellungskosten eines anderen Vermögenswerts einbezogen sind.

Für kurzfristige Leasingverhältnisse ist die Höhe der am Berichtsstichtag bestehenden Verpflichtungen darzustellen, falls der Bestand an diesen Leasingverhältnissen am Berichtsstichtag sich nicht mit dem Bestand an kurzfristigen Leasingverhältnissen deckt, auf die sich der angegebene Aufwand bezieht.

Für Nutzungsrechte, die die Definition einer als Finanzinvestition gehaltene Immobilie erfüllen, sind zusätzlich die Angabepflichten des IAS 40 zu erfüllen, wobei jedoch einige Angaben nach IFRS 16 wegfallen. Für Nutzungsrechte, für die der Leasingnehmer die Neubewertungsmethode des IAS 16 anwendet, gelten ähnliche Regelungen und es sind zudem die entsprechenden Anhangangaben des IAS 16 vorzunehmen.

Um das Liquiditätsrisiko aus Leasingvereinbarungen darzustellen, hat der Leasingnehmer in Übereinstimmung mit den einschlägigen Vorgaben des IFRS 7 eine von den übrigen finanziellen Verbindlichkeiten separate Fälligkeitsanalyse hinsichtlich der künftigen Leasingzahlungen anzugeben.

Darüber hinaus sind gemäß IFRS 16 weitere quantitative und qualitative Angabepflichten zu beachten, um das Ziel zu erreichen, die Auswirkungen von Leasingverhältnissen auf die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage beurteilen zu können. Mögliche zusätzliche Informationen können die Angaben zu folgenden Bereichen beinhalten:

- Die Art der Leasingaktivitäten des Leasingnehmers,
- Das Risiko aus zukünftigen Zahlungsmittelabflüssen, die nicht in der Leasingverbindlichkeit berücksichtigt sind, wie z. B. variable Leasingzahlungen, mögliche Zahlungen in Bezug auf Verlängerungs- oder Kündigungsoptionen, Restwertgarantien sowie abgeschlossene, aber noch nicht begonnene Leasingverhältnisse,
- Einschränkungen oder Verpflichtungen (covenants) aus Leasingvereinbarungen und
- Sale-and-leaseback-Transaktionen.

Nutzt ein Leasingnehmer die Erleichterungsregelungen zur Bilanzierung kurzfristiger oder geringwertiger Leasinggegenstände, so ist gemäß IFRS 16 auf diesen Fakt im Anhang hinzuweisen.

Weiterhin gilt es zu beachten, dass auch für den Bereich Leasing die allgemeinen Angabepflichten des IAS 1 maßgeblich sind. Danach ist es erforderlich, die im Rahmen der Anwendung der Rechnungslegungsmethoden getroffenen Ermessensentscheidungen offenzulegen und zu erläutern. In Bezug auf Leasingverhältnisse und deren Bilanzierung kann dies zum Beispiel die Ermittlung des Grenzfremdkapitalzinssatzes, die Bestimmung, ob ein Leasingverhältnis vorliegt oder die Festlegung der Laufzeit von Leasingverhältnissen betreffen.

Fazit:

Durch IFRS 16 hat sich der Umfang der quantitativen und qualitativen Angaben des Leasingnehmers zu Leasingverhältnissen deutlich erhöht. Ziel der umfangreichen Anhangangaben ist es, dem Abschlussadressaten eine Einschätzung über die Auswirkungen von Leasingvereinbarungen auf die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage des Leasingnehmers zu ermöglichen. Zudem sind die Anwendung der Erleichterungsregeln in Bezug auf kurzfristige oder geringwertige Leasinggegenstände offenzulegen sowie getroffene Ermessensentscheidungen zu erläutern.

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 der Verweise auf das Rahmenkonzept zur Rechnungslegung	ab Geschäftsjahr 2020	geplant für Q4/2019
Änderungen an IFRS 3 – Definition eines Geschäftsbetriebs	ab Geschäftsjahr 2020	geplant für Q4/2019
Änderungen an IAS 1 und IAS 8 – Definition von Wesentlichkeit	ab Geschäftsjahr 2020	geplant für Q4/2019
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: 13. September 2019).

IASB-Projektplan

Laufende Projekte	bis 09/2019	bis 12/2019	ab 01/2020
Preisregulierte Tätigkeiten	–	–	ED
Jährlicher Verbesserungsprozess (2018-2020): Änderungen an IFRS 1, IFRS 9, IAS 41 und den erläuternden Beispielen zu IFRS 16	–	ED Feedback	–
IFRS 17 – Änderungen	–	ED Feedback	–
IAS 1 – Klassifizierung von Verbindlichkeiten als kurz- oder langfristig	–	IFRS	–
IAS 8 – Unterscheidung zwischen Änderungen von Rechnungslegungsmethoden und rechnungslegungsbezogenen Schätzungen	–	DPD	–
IAS 8 – Freiwillige Änderungen von Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden	–	–	–
IAS 12 – Transaktionen, aus denen zugleich aktive sowie passive latente Steuern entstehen	–	–	–
IAS 16 – Bilanzierung von Erträgen und Kosten für Testläufe von Sachanlagen	–	–	IFRS
IAS 37 – Zu berücksichtigende Kosten bei der Feststellung, ob ein Vertrag belastend ist	DPD	–	–
Disclosure-Initiative: Angaben zu Rechnungslegungsmethoden	–	ED Feedback	–
Disclosure Initiative – Gezielte Überprüfung der Angabepflichten auf Standardebene	–	–	–
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 – Phase 1	–	IFRS	–
Auswirkungen der IBOR Reform auf die Finanzberichterstattung – Phase 2	–	–	–
Primäre Abschlussbestandteile	–	ED	–

Forschungsprojekte	bis 09/2019	bis 12/2019	ab 01/2020
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 ist	–	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: 26. Juni 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

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>

- **„Amendments to IFRS 9, IAS 39 and IFRS 7 – interest rate benchmark reform – PwC In brief**

Das IASB hat als Ergebnis der Phase 1 der Reform des LIBOR – Zinssatzes („IBOR-Reform“) eine Überarbeitung des IFRS 9, IAS 39 und IFRS 7 veröffentlicht, welche für alle Unternehmen gewisse Erleichterungen betreffend Hedge Accounting vorsehen. Diese Erleichterungen haben zur Folge, dass die Reform des LIBOR – Zinssatzes nicht von vornherein eine Beendigung bestehender Hedging – Beziehungen auslösen sollte. Eventuell entstehende Hedge – Ineffektivitäten sind jedoch weiterhin in der Gewinn- und Verlustrechnung zu erfassen.

Die Auswirkung der Reform des LIBOR Zinssatzes und anderer ähnlicher Referenzzinssätze („IBOR Reform“) sind umfassend und betreffen Unternehmen aller Branchen. Im vorliegenden PwC In-brief werden die wichtigsten Eckpunkte und Vorgaben der überarbeiteten Standards als Ergebnis der Überlegungen aus Phase 1 überblicksmäßig dargestellt:

- Was ist die genaue Auswirkung der IBOR-Reform und wer ist betroffen?
- Gelten zukünftige Zahlungsströme eines Grundgeschäfts in einem Cash Flow Hedge weiterhin als „highly probable“?
- Wie sieht das „prospective assessment“ im Zusammenhang mit Hedge Accounting aus?
- Welche Erleichterungen gibt es für den retrospektiven Effektivitätstest nach IAS 39?
- Wie sind spezielle Risikokomponenten zu behandeln?
- Welche zusätzlichen Anhangangaben werden verlangt?

Veranstaltungen

Veranstaltungen des PwC-Netzwerks

IFRS Update

11. November 2019, Wien

Der Herbst ist da und somit ist es wieder Zeit für unser jährliches **IFRS Update**.

- Welche Schwerpunkte setzen die Enforcement-Behörden dieses Jahr?
- Welche Neuerungen erwarten Sie ab 2020?
- Welche Entscheidungen hat das IFRS IC getroffen?
- Was hat das Jahressteuergesetz 2018 mit IAS 12 zu tun?

Am **11. November 2019** erhalten Sie einen kompakten Überblick über die neuesten Entwicklungen in der IFRS-Welt. Außerdem haben Sie die Möglichkeit, Ihre individuellen Anliegen mit unseren Experten von PwC zu besprechen.

Die Schwerpunkte im Überblick:

- Neue und geänderte Standards und Interpretationen ab 01.01.2020
- Aktuelles aus dem IFRS IC
- IBOR-Reformen – Kurz und schmerzlos?
- IFRS 16 – In Praxis und in Umsetzung
- Latente Steuern – Unter der Lupe
- Bilanzierung von Cloud-Lösungen – Der Himmel klärt sich auf
- Enforcement-Schwerpunkte – Rückblick und Ausblick

Als Gastredner freuen wir uns auf den Universitätsprofessor und stellv. Leiter der OePR, **Dr. Roman Rohatschek**, der die diesjährigen **Prüfungsschwerpunkte** vorstellen und gern Ihre Fragen dazu beantworten wird.

Wann? 11. November 2019, 08:30-13:00; Check-In ab 08:00

Wo? PwC Wien, Donau-City-Strasse 7, 1220 Wien

Die Teilnahmegebühr beträgt EUR 150,- pro Person zzgl. USt

Klicken Sie [hier](#) um sich für diese Veranstaltung anzumelden.



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.