

Ausgabe 4, April 2019

www.pwc.at/publikationen

Auf einen Blick

Aus der Investorenperspektive: (Teil 1)	2
IFRS 15 in der Softwareindustrie. 8	
Firmenwagen: Leasing oder „nur“ Überlassung an Arbeitnehmer?	12
Agenda-Entscheidungen des IFRS IC.....	15
Beitrags- od. leistungsorientiert nach IAS 19:	18
Weitere vorläufige Agenda- Entscheidungen.....	19
Auf den Punkt gebracht: Einzelaspekte des IFRS 16	23
EU-Endorsement.....	24
IASB-Projektplan	25
AFRAC	26
Veröffentlichungen	27
Ansprechpartner.....	28

IFRS aktuell

Nachrichten zu den aktuellen Entwicklungen der IFRS

Liebe Leserinnen und Leser,

die erste Frühlingsausgabe unseres Newsletters kommt im frischen Design daher und ist dazu auch noch gut gefüllt: wir informieren Sie in unseren Beiträgen ausführlich über Fragen zur Firmenwagenüberlassung an Arbeitnehmer im Lichte des IFRS 16 sowie über Sonderfragen von IFRS 15 in der Softwareindustrie.

Ferner erfahren Sie im ersten Teil unserer Beitragsreihe zur Investorenperspektive auf die Unternehmensberichterstattung, was gute Anhangangaben zur Fremdfinanzierung des Unternehmens auszeichnet.

Wie gewohnt informieren wir Sie über die aktuellen (endgültigen und vorläufigen) Entscheidungen des IFRS IC und über die Aktivitäten von IASB und AFRAC.

Ich wünsche Ihnen viel Spaß bei der Lektüre!

Raoul Vogel

Leiter – Austrian Accounting Consulting Services



Aus der Investorenperspektive: (Teil 1) Angaben zur Veränderungen der Finanzverbindlichkeiten

Im Jänner 2016 hat das IASB im Rahmen der Angabeniinitiative Änderungen an IAS 7 Kapitalflussrechnungen veröffentlicht. Die Änderungen sind auf Geschäftsjahre anzuwenden, die am oder nach dem 1. Jänner 2017 beginnen. Die neu eingefügten Paragraphen IAS 7.44A-44E verlangen von Unternehmen umfangreiche Angaben zu Veränderungen der Verbindlichkeiten aus Finanzierungstätigkeiten. Vor dem Hintergrund divergierender Umsetzungen dieser Vorschriften in der Praxis beschäftigt sich der vorliegende Beitrag mit der effizienten und entscheidungsnützlichen Offenlegung aus der Sicht der Investoren.

Welche Angaben werden erwartet?

Die Änderungen an IAS 7 verlangen von Unternehmen, dass sie Angaben zur Veränderung von Finanzverbindlichkeiten während des Geschäftsjahres machen. Die Angabepflicht beschränkt sich nicht nur auf zahlungswirksame Veränderungen, sondern auch auf zahlungsunwirksame Effekte. Mit dieser Ausweitung der verpflichtenden Anhangangaben gemäß IAS 7 verfolgt das IASB das Ziel, Abschlussadressaten (im Speziellen Investoren) ein getreueres Bild der Finanzlage von Unternehmen zu geben und eine logische Verbindung zwischen Bilanzwerten und Cashflow Statement zu schaffen.

Das vorgeschriebene Format zur Erfüllung der sich ergebenden Angabepflicht besteht in der Bereitstellung einer Überleitungsrechnung der Eröffnungs- und Schlusssalden in der Bilanz für Verbindlichkeiten aus Finanzierungstätigkeiten. Obwohl der Standard eine derartige (meist tabellarische) Überleitungsrechnung nicht verpflichtend vorschreibt, lässt sich in der Praxis erkennen, dass ein Großteil der Unternehmen den erhöhten Anforderungen auf diese Weise nachkommt. Auch von Seiten des IASB wird eine Überleitungsrechnung als effektive Methode zur Darstellung der Veränderungen der Finanzverbindlichkeiten gesehen.

Warum spielen diese Anhangangaben eine derart große Rolle für Investorenanalysen?

Unabhängig von der Größe eines Unternehmens hängt seine finanzielle Gesundheit in hohem Maße von den erwirtschafteten Cashflows ab. Aus diesem Grund fokussieren sich Investoren bei der Unternehmensanalyse (gerade in der Realwirtschaft) oft mehr auf Informationen aus der Kapitalflussrechnung als auf die Vermögens- oder Ertragslage. So stellen sich Abschlussadressaten unter anderem die folgenden Schlüsselfragen:

- Verbraucht oder erwirtschaftet das Unternehmen Zahlungsmittel?
- Verfügt das Unternehmen über ausreichend liquide Mittel um künftigen Zahlungsverpflichtungen (bspw. aus vertraglichen Verpflichtungen zum Kauf von Vermögenswerten) nachzukommen?
- Ist ein möglicher aus der Liquiditätsrisikoanalyse gemäß IFRS 7 ersichtlicher zukünftiger Finanzbedarf durch die vorhandenen Zahlungsmittel gedeckt?
- Auf welche Art und Weise werden freie Mittel angelegt und welchen Ertrag erwirtschaften sie?

Trotz der Informationen, die Investoren aus der Veränderung der Zahlungsmittel herauslesen können, erzählt die Kapitalflussrechnung lediglich einen Teil der Geschichte, wenn nicht auch die Entwicklung der Verbindlichkeiten aus Finanzierungstätigkeiten ausreichend erläutert wird. Aus dem folgenden Beispiel lässt sich erkennen, welcher zusätzliche Nutzen durch die umfangreicheren Anhangangaben nach IAS 7 gestiftet wird.

Beispiel:



Sachverhalt

Zwei Unternehmen, die sich lediglich durch ihre Finanzierungsstruktur unterscheiden, stehen zum Verkauf. Unternehmen A, welches weder Zahlungsmittel noch Verbindlichkeiten enthält, wird für GE 100 gekauft. Unternehmen B beinhaltet Finanzverbindlichkeiten i.H.v. GE 40 und wird für GE 60 gekauft.



Analyse

Der Käufer von Unternehmen A weist Kosten i.H.v. GE 100 im Cashflow aus der Investitionstätigkeit aus. Der Kauf von Unternehmen B hingegen resultiert in einem Cashoutflow aus Investitionstätigkeit i.H.v. GE 60. Da der Käufer von Unternehmen B im Rahmen der Konsolidierung allerdings zusätzliche Verbindlichkeiten i.H.v. GE 40 bilanziert, sind die beiden Geschäftsvorfälle wirtschaftlich betrachtet identisch. Dies zeigt sich im Rahmen der Unternehmensanalyse allerdings erst, wenn zusätzlich zur Kapitalflussrechnung Informationen zur Veränderung der Verbindlichkeiten aus Finanzierungstätigkeiten ausgewiesen werden.

	Unternehmen A (Mio. EUR)	Unternehmen B (Mio. EUR)
Cashflow aus der Investitionstätigkeit - Unternehmenserwerb	-100	-60
Veränderung der Finanzverbindlichkeiten - Übernommene Schulden	-	-40
Wirtschaftlicher Effekt des Unternehmenserwerbs	-100	-100

Gemeinsam mit der Kapitalflussrechnung bieten Anhangangaben zu den Veränderungen der Finanzverbindlichkeiten Abschlussadressaten die Möglichkeit, sich ein ganzheitliches Bild der Finanzlage eines Unternehmens zu verschaffen. In den *Basis for Conclusion* zu IAS 7 weist das IASB darauf hin, dass die vorgeschlagene Überleitungsrechnung (oder eine alternative Darstellung) Investoren dabei helfen soll,

- eine sinnvolle Überleitung zwischen Bilanz und Kapitalflussrechnung anzustellen und so die Zahlungsflüsse sowie die Finanzierungsstruktur eines Unternehmens besser zu verstehen;
- eine verbesserte Prognose der zukünftig zu erwartenden Cashflows anzustellen;
- die einzelnen Finanzierungsquellen eines Unternehmens und deren Beanspruchung im Laufe der Zeit zu verstehen;
- die mit der Finanzierung verbundenen Risiken zu verstehen.

Gibt es einen Unterschied zur Überleitung der Nettoverschuldung?

Obwohl die beiden Überleitungsrechnungen ein ähnliches Informationsbedürfnis adressieren, gibt es sehr wohl Unterschiede zwischen der Darstellung der Nettoverschuldung und jener der Veränderungen der Finanzverbindlichkeiten. Wie der Name schon sagt zeigt die Überleitung der Nettoverschuldung die Veränderung des Saldos aus Verbindlichkeiten und Zahlungsmittel und Zahlungsmitteläquivalenten. Die Überleitungsrechnung gemäß den Änderungen an IAS 7 verlangt hingegen eine Darstellung der Veränderungen der Verbindlichkeiten aus Finanzierungstätigkeiten auf Bruttobasis. Aufgrund der unsaldierten Darstellung liefert die zweitgenannte Überleitung somit ein aussagekräftigeres Bild der Finanzierungsstruktur eines Unternehmens.

Worauf ist bei der Überleitungsrechnung zu achten?

Eine Überleitung gemäß den neuen Anforderungen des IAS 7 erfüllt seine Zwecke und bietet den Abschlussadressaten nützliche Informationen, wenn:

- eine einfache Überleitung der Werte zu anderen Abschlussbestandteilen möglich ist;
- die Angaben ausreichend granular gemacht werden;
- die quantitativen Angaben bei Bedarf um verbale Erläuterungen ergänzt werden; und
- die Darstellung so einfach und übersichtlich wie möglich erfolgt.

Einfache Überleitung zu anderen Abschlussbestandteilen

IAS 7 schreibt explizit vor (IAS 7.44D), dass es Abschlussadressaten möglich sein muss, eine Zuordnung der in die Überleitungsrechnung nach IAS 7 aufgenommenen Posten zur Bilanz und zur Kapitalflussrechnung durchzuführen. Dadurch erlangen Investoren neben einem umfassenden Verständnis der Zahlungsströme und der Finanzierungsstruktur eines Unternehmens auch ein Bild davon, wie diese beiden Kennzahlen ineinandergreifen.

Was zeichnet gute Anhangangaben aus?

- In der Überleitungsrechnung werden zusätzliche freiwillige Informationen dargestellt; und
- die in der Überleitungsrechnung enthaltenen Informationen sind vollständig.

Zusätzliche freiwillige Informationen

Aufgrund der hohen Relevanz von Angaben zu Cashflows und Finanzverbindlichkeiten für Abschlussadressaten entscheiden sich Unternehmen oft dazu, zusätzliche Informationen anzugeben. Diese Möglichkeit wird auch explizit vom Standard aufgezeigt (IAS 7.44E).

Beispielweise könnten Unternehmen folgendes offenlegen:

- eine Überleitungsrechnung nach IAS 7 basierend auf einer zuvor definierten Kennzahl für die Nettoverschuldung; oder
- zusätzliche Posten in der Überleitungsrechnung, die nicht explizit vom Standard verlangt werden, aber aus Sicht des Unternehmens eine Finanzierungsquelle darstellen (Bsp.: Pensionsverpflichtungen).

Solche zusätzlichen Informationen sind allerdings nur sinnvoll, wenn weiterhin eine Überleitung zu anderen Abschlussbestandteilen gegeben ist. Die Angabe der Nettoverschuldung in der Überleitungsrechnung ist beispielsweise nur wünschenswert, sofern der Konnex zur Bilanz hergestellt werden kann. Eine Überflutung mit zusätzlichen Informationen, die keinen Mehrwert liefern, ist jedenfalls zu vermeiden. Weiterhin ist die Veränderung der Finanzverbindlichkeiten getrennt von Informationen zu etwaigen zusätzlichen Vermögenswerten und Verbindlichkeiten darzustellen, um dem ursprünglichen Ziel der Änderungen an IAS 7 nachzukommen.

Vollständige Informationen

Ebenso wie das Offenlegen von Informationen ohne zusätzlichen Mehrwert für den Leser hat ein Unternehmen auch das Auslassen wesentlicher Angaben zu vermeiden. Die Überleitungsrechnung hat zumindest die folgenden Bestandteile zu enthalten:

- alle Verbindlichkeiten aus Finanzierungstätigkeiten, die in der Bilanz oder im Anhang ausgewiesen werden; und
- alle in Verbindung mit diesen Verbindlichkeiten stehenden Bewegungen in der Kapitalflussrechnung.

Ausreichende Granularität der Angaben

Um die Möglichkeit der Überleitung auf andere Abschlussbestandteile zu gewährleisten, ist weiterhin zu beachten, dass die Angaben ausreichend granular dargestellt werden. Überlegungen zum richtigen Detaillierungsgrad spielen für die Überleitungsrechnung nach IAS 7 eine wichtige Rolle, um dem Informationsbedürfnis der Abschlussadressaten bestmöglich nachzukommen.

Was zeichnet gute Anhangangaben aus?

- Wesentliche Posten werden nicht aggregiert, sofern diese unterschiedlicher Natur sind;
- Posten, die an anderer Stelle im Abschluss separat dargestellt werden, werden in der Überleitungsrechnung nicht aggregiert;
- der Ausweis wesentlicher Beträge unter einem Posten „Sonstige“ oder „Übrige“ wird vermieden;
- die Auswirkung von Wechselkursänderungen und Veränderungen von beizulegenden Zeitwerten wird separat dargestellt (IAS 7.44B (c) und (d)); und
- Zahlungsein- und ausgänge werden separat dargestellt und ein Ausweis auf Nettobasis wird unterlassen.

Verbale Erläuterungen

Im Rahmen der Aufstellung der Überleitungsrechnung wägt ein Unternehmen Gedanken ab, ob zusätzlich zu den quantitativen Angaben verbale Erläuterungen notwendig sind. Erklärungen sind jedenfalls sinnvoll, wenn Abschlussadressaten rein auf Basis der Überleitungsrechnung die wirtschaftlichen Effekte der Veränderungen nicht ausreichend erfassen können. Weiterhin sind verbale Ausführungen zu einzelnen Posten wünschenswert, wenn sich in einer Periode einmalige oder außergewöhnliche Geschäftsvorfälle mit Auswirkung auf die Finanzierungstätigkeit eines Unternehmens ereignet haben.

Was zeichnet gute Anhangangaben aus?

- Posten, die für sich betrachtet wesentlich oder ungewöhnlich für die Geschäftstätigkeit des Unternehmens sind, werden erklärt;
- die Art und Weise wie Positionen wie Sicherungsinstrumente in der Überleitungsrechnung berücksichtigt wurden wird erläutert; und
- Posten wie „Andere“ oder „Übrige“ werden verbal beschrieben.

Einfache und übersichtliche Kommunikation

Das Ziel, das durch die Änderung an IAS 7 verfolgt wird, kann nur erfüllt werden, indem Unternehmen Angaben zu Veränderungen von Verbindlichkeiten aus Finanzierungstätigkeiten übersichtlich und so einfach wie möglich darstellen. Diese Anforderung an eine strukturierte Darstellung spiegelt sich in all den zuvor genannten Punkten wieder. Nichtsdestotrotz macht es Sinn, im Rahmen der Aufstellung der Überleitungsrechnung, abschließend noch einmal zu hinterfragen, ob die offengelegten Informationen ihren Zweck erfüllen und tatsächlich einen Mehrwert für die Abschlussadressaten liefern. Weiterhin hat ein Unternehmen zu entscheiden, an welcher Stelle im Abschluss es die geforderten Angaben macht. Es wird jedenfalls empfohlen, die

Überleitungsrechnung in Verbindung mit anderen liquiditätsrelevanten Angaben im Abschluss zu stellen und eine isolierte Darstellung zu vermeiden.

Was zeichnet gute Anhangangaben aus?

- Die Veränderungen zwischen Eröffnungs- und Schlussalden in der Überleitungsrechnung lassen sich mit demselben Posten in anderen Abschlussbestandteilen abgleichen;
- Querverweise werden genutzt; und
- einzelne Positionen in der Überleitungsrechnung sind klar und unmissverständlich betitelt und weichen, sofern möglich, in der Terminologie nicht von anderen Abschlussbestandteilen ab.

Die Autoren:



Johannes Auer

IFRS-Fachabteilung von PwC Österreich in Wien.

johannes.a.auer@pwc.com



Katharina Maier

*IFRS-Fachabteilung von PwC Österreich in Salzburg und Wien sowie
Universitätsassistenten an der Universität Salzburg.*

katharina.maier@pwc.com

IFRS 15 in der Softwareindustrie – Eine Herausforderung für die Praxis

Die Umsetzung von IFRS 15 in der Software-Branche erweist sich in der Praxis als Herausforderung. Zahlreiche neue Ermessensentscheidungen und Schätzungen sind vorzunehmen. Eine der wichtigsten Änderungen für die Branche ist die zeitlich frühere Erfassung von Erlösen in Situationen, in denen die Software geliefert und die Verfügungsmacht an den Kunden übergegangen ist. Dieser Beitrag gewährt zusätzliche Einblicke in einige der wesentlichen Ermessensentscheidungen, welche die Software-Industrie betreffen.

Bestimmung, ob eine Lizenz eigenständig abgrenzbar ist

Softwarelizenzen werden im Allgemeinen im Rahmen eines Bündels verkauft, welches Updates beinhaltet, auch bekannt als Kundenbetreuung nach Vertragsabschluss („Post Contract Customer Support - PCS“). Grundsätzlich stellt die Software eine eigenständig abgrenzbare Lizenz mit einem Recht auf Nutzung durch den Kunden dar, bei deren Übertragung die Erlöse zu einem bestimmten Zeitpunkt zu erfassen sind, wohingegen der Kundendienst über einen bestimmten Zeitraum erbracht wird. Es kann jedoch auch Situationen geben, in denen Lizenz und Updates eine einzelne Leistungsverpflichtung darstellen. Die Bestimmung, ob eine Lizenz und die Updates eigenständige Leistungsverpflichtungen darstellen, erfordert Ermessensentscheidungen. Updates verbessern üblicherweise die Funktionsfähigkeit der Software. Um jedoch die Updates mit der Lizenz zusammenfassen zu können, müssen diese die Funktionalität der Software grundlegend verändern bzw. für die Funktionalität unerlässlich sein. Dabei sind zahlreiche Faktoren zu berücksichtigen, wie beispielsweise:

- Art der Software - Software, die für sich genommen, dh ohne Updates funktionsfähig ist, stellt wahrscheinlich eine Leistungsverpflichtung dar, die gegenüber den Updates eigenständig ist. In einzelnen Fällen kann es vorkommen, dass Updates wesentlich für die Nutzbarkeit der Lizenz durch den Kunden sind.
- Signifikanz der Updates - Updates mit Veränderungen der Funktionalität der Software deuten gegebenenfalls daraufhin, dass solche Updates die Lizenz wesentlich modifizieren. Dies mag bei allen signifikanten Updates der Software der Fall sein. Dieser Faktor ist jedoch zusammen mit den anderen Indikatoren zu Art bzw. Häufigkeit der Updates zu berücksichtigen, um zu bestimmen, ob ein solches Update wesentlich für die Funktionalität der Software ist.
- Häufigkeit und Akzeptanz von Updates - Häufige Updates weisen möglicherweise darauf hin, dass die Updates wesentlich für den Betrieb der Software sind; das Management sollte jedoch nicht nur die Häufigkeit berücksichtigen, sondern auch, ob die Kunden die Updates akzeptieren. Zur Verfügung gestellte, jedoch nicht genutzte Updates, könnten ein Indikator dafür sein, dass die Software auch ohne Updates funktional ist.

Werden Lizenz und Updates zusammengefasst, stellt das Ergebnis im Allgemeinen eine Leistungsverpflichtung dar, die über einen bestimmten Zeitraum erbracht wird. Beispiel 55 in IFRS 15 verdeutlicht diesen Ansatz. Es könnten zudem auch andere Leistungsverpflichtungen im Kundendienstpaket enthalten sein, die eine eigenständige Identifizierung erforderlich machen. Sie werden jedoch oftmals ebenfalls über einen Zeitraum erbracht, der vergleichbar ist mit dem Zeitraum, über den die kombinierte Dienstleistung „Lizenz und Kundenservice“ erbracht wird. Sofern beide Zeiträume identisch sind, hätte eine Aufteilung des Transaktionspreises in der Praxis keine wesentliche Auswirkung auf Zeitpunkt und Höhe der erfassten Erlöse.

Set-up- und Integrationstätigkeiten

Software-Vereinbarungen beinhalten oftmals eine Zusage zur Erbringung von Implementierungsleistungen wie beispielsweise Datenkonvertierung, Software-Design oder -Entwicklung und Anpassungen der Software an die individuellen Gegebenheiten des Kunden. Unternehmen müssen Ermessen ausüben, um zu bestimmen, ob solche Tätigkeiten als eigenständige Leistungsverpflichtung zu bilanzieren und wann die Erlöse daraus zu erfassen sind (dh zu einem bestimmten Zeitpunkt nach Abschluss der Tätigkeiten oder über den Zeitraum der Erbringung der Dienstleistungen). Beispiel 11 in IFRS 15 verdeutlicht diese Ermessensentscheidung im Zusammenhang mit Software, die eine Lizenz mit einem Recht auf Nutzung darstellt.

„Software-as-a-Service“ (SAAS)-Vereinbarungen umfassen oftmals Implementierungsleistungen. Es erscheint schwierig zu argumentieren, dass der Kunde im Zusammenhang mit einer SAAS-Vereinbarung eine eigenständig abgrenzbare Implementierungsleistung erlangt, weil der Kunde in keinem Fall die Beherrschung der Software des Verkäufers innehat. Die Leistung beinhaltet häufig die Konfigurierung des Kundensystems, sodass eine Interaktion mit der Software des Verkäufers ermöglicht wird und dieser den SAAS-Service erbringen kann. Es mag jedoch Umstände geben, unter denen die Implementierungsdienstleistungen einen eigenständigen Nutzen für den Kunden erzeugen, der zusammen mit anderen Dienstleistungen konsumiert werden kann (wie etwa von einem anderen Zulieferer bereitgestellte Software); in diesem Fall stellen die Implementierungsleistungen eine eigenständige Leistungsverpflichtung dar.

Schätzung des Einzelveräußerungspreises

Bei Software-Vereinbarungen liefern Unternehmen oftmals viele eigenständige Güter und Dienstleistungen (beispielsweise Lizenzen und Updates) zusammengefasst in einem Paket und müssen daher den Transaktionspreis basierend auf den relativen Einzelveräußerungspreisen dieser eigenständigen Güter und Dienstleistungen den identifizierten Leistungsverpflichtungen zuordnen. In zahlreichen Fällen ist der Einzelveräußerungspreis allerdings nicht direkt beobachtbar und muss daher geschätzt werden. IFRS 15 schreibt keine spezifische Schätzmethode vor. Die Aufteilung hat jedoch möglichst verlässlich den Preis abzubilden, zu dem die Leistungen eigenständig verkauft würden. Der am ehesten geeignete Ansatz zur Schätzung der Einzelveräußerungspreise ist abhängig von den Umständen des Einzelfalls, einschließlich des Vorhandenseins von Informationen zu beobachtbaren Einzelveräußerungspreisen. Unserer Ansicht nach ist es

akzeptabel, bei der Festlegung der Einzelveräußerungspreise eine Bandbreite an Preisen zu verwenden, unter der Voraussetzung, dass diese Bandbreite eine angemessene Preisfestsetzung für jede Leistung abbildet, und zwar so, als ob diese auf eigenständiger Basis für ähnliche Kunden bepreist würden.

Unternehmen verkaufen oftmals nur Software und Kundendienstleistungen als Paket oder Wartungsdienstleistungen im Rahmen der Verlängerung des ursprünglichen Vertrags. IFRS 15 gestattet die Anwendung der Residualmethode lediglich unter bestimmten Umständen. Ein Unternehmen kann den Preis aus der Vertragsverlängerung verwenden, um den auf die Software entfallenden Betrag zu bestimmen, wenn bestimmte Kriterien erfüllt sind und das Ergebnis den Einzelveräußerungspreis angemessen widerspiegelt.

Beispiel:



Sachverhalt

Ein Unternehmen verkauft lizenzierte Software und Wartung für GE 1,1 Mio. an einen Kunden und verkauft regelmäßig Kundendienstleistungen für GE 1 Mio. und lizenziert Software auf eigenständiger Basis zwischen GE 0,5 Mio. und GE 5 Mio.



Analyse

Hier ist es nicht sachgerecht, den Residualansatz zu verwenden und der Software GE 0,1 Mio. zuzuordnen. Der Grund dafür ist, dass der Residualansatz eine nominale Aufteilung des Veräußerungspreises auf die Softwarelizenz zur Folge hätte, die den Einzelveräußerungspreis nicht angemessen abbildet.

Vertragslaufzeit und Vertragsstrafen bei Kündigung

Die Vertragslaufzeit entspricht der Periode, in der die Vertragsparteien gegenwärtig durchsetzbare Rechte und Pflichten haben. Die Vertragsbedingungen können sich wesentlich auf die Erlöserfassung für die Software auswirken, die unmittelbar zu Vertragsbeginn auf den Kunden übertragen wird. Bei einer längeren Vertragslaufzeit würde so tendenziell mehr Umsatz zeitpunktbezogen zu realisieren sein, wenn Kontrolle über die Software auf den Kunden übergeht. Bei der Bestimmung der Vertragslaufzeit müssen Unternehmen Kündigungsklauseln berücksichtigen. Schließt ein Unternehmen einen Vertrag über mehrere Jahre ab, und kann dieser unentgeltlich vorzeitig gekündigt werden, so handelt es sich bei dem Vertrag möglicherweise faktisch um einen kürzer laufenden Vertrag mit Verlängerungsoption. Das Management sollte eine Verlängerung beurteilen, um festzustellen, ob diese ein wesentliches Recht — vergleichbar mit anderen

Arten von Kundenoptionen — beinhaltet. Ein Vertrag dagegen der vorzeitig gekündigt werden kann jedoch die Zahlung einer erheblichen Vertragsstrafe erfordert, weist wahrscheinlich eine Vertragslaufzeit auf, die der im Vertrag angegebenen Laufzeit entspricht.

Wir sind der Ansicht, dass Vertragsstrafen verschiedene Formen annehmen können, wie etwa Barzahlungen (die möglicherweise im Voraus gezahlt werden) oder die Übertragung eines Vermögenswerts an den Verkäufer. Bei der Festlegung, ob eine Vertragsstrafe erheblich ist, muss Ermessen ausgeübt werden. Eine solche Strafe muss nicht als „Vertragsstrafe“ bezeichnet werden, um durchsetzbare Rechte und Pflichten zu generieren. Eine erhebliche Vertragsstrafe könnte dann vorliegen, wenn ein Kunde die Rechte an einer Lizenz aufgibt, für die er bereits eine wesentliche Zahlung im Voraus entrichtet hat und er keinen Anspruch auf Rückerstattung dieser Zahlung hat.

Unterscheidung nutzungsabhängiger Lizenzgebühren von zusätzlichen Rechten

Viele Softwarelizenzvereinbarungen beinhalten eine variable, an die Nutzung der Software gekoppelte Gebühr. Unternehmen müssen zwischen Gebühren unterscheiden, die eine nutzungsabhängige Lizenzgebühr darstellen (eine Form von variabler Gegenleistung) und einer Option zum Erwerb zusätzlicher Güter und Dienstleistungen. Eine nutzungsabhängige Lizenzgebühr ist dann als Umsatz erfasst, wenn die Nutzung stattfindet bzw die Leistungsverpflichtung erfüllt ist, je nachdem, welches Ereignis später eintritt. Bei Ausübung einer Option zum Erwerb zusätzlicher Rechte erlangte Gebühren sind als Umsatz zu erfassen, wenn die zusätzlichen Rechte übertragen worden sind; allerdings muss ein Unternehmen bereits bei Vertragsbeginn beurteilen, ob die Option ein wesentliches Recht beinhaltet. Ist dies der Fall, ist ein Teil der Erlöse zu einem späteren Zeitpunkt zu erfassen, da ein Teil des Transaktionspreises der Option zuzuordnen und abzugrenzen ist, bis die Option ausgeübt wird bzw ausläuft.

Oftmals ist bei der Unterscheidung zwischen einer nutzungsabhängigen Lizenzgebühr und einer Option zum Erwerb zusätzlicher Güter oder Dienstleistungen Ermessen auszuüben. Hat ein Lizenzgeber Anspruch auf eine zusätzliche Gegenleistung basierend auf der Nutzung der Software, an der der Kunde bereits Rechte innehat, und zwar ohne Bereitstellung zusätzlicher Rechte, gilt die Gebühr im Allgemeinen als nutzungsabhängige Lizenzgebühr. Erhält dagegen ein Lizenznehmer gegen eine Zusatzgebühr zusätzliche Rechte, die dieser zuvor nicht innehatte, so übt der Kunde wahrscheinlich eine Option zum Erwerb zusätzlicher Rechte aus.

Der Autor:



Dennis Pietzka

*IFRS-Fachabteilung von PwC Österreich in Wien sowie
Universitätsassistent an der Wirtschaftsuniversität Wien.*

dennis.pietzka@pwc.com

Firmenwagen: Leasing oder „nur“ Überlassung an Arbeitnehmer?

Unter IFRS 16 gewinnt die Frage erheblich an praktischer Bedeutung, ob und inwieweit Unternehmen Vereinbarungen zur Überlassung von Firmenwagen an Mitarbeiter als Lease zu bilanzieren haben. Konkret: Ist das Unternehmen Leasinggeber in einem Lease an die Angestellten oder liegt lediglich eine Art der Mitarbeitervergütung vor?

Typischerweise schließt ein Arbeitgeber einen Vertrag mit einer Leasinggesellschaft zur Überlassung eines PKW über einen bestimmten Zeitraum (z. B. 36 Monate) ab (*headlease*). Gleichzeitig überlässt der Arbeitgeber dem Mitarbeiter den PKW für denselben Zeitraum als Firmenwagen (potentieller *sublease*). Der Mitarbeiter ist regelmäßig verpflichtet, ihn für dienstlich veranlasste Fahrten zu verwenden, darf ihn aber meist auch privat nutzen. In der Praxis sehen wir zum Teil auch Vereinbarungen, nach denen der Mitarbeiter frei entscheiden kann, ob er den Firmenwagen für dienstliche Zwecke oder ausschließlich privat nutzt. Bei Beendigung des Arbeitsverhältnisses vor Ablauf der Firmenwagenvereinbarung gibt der Mitarbeiter den Firmenwagen i. d. R. an den Arbeitgeber zurück.

Falls eine Firmenwagenvereinbarung einen Lease mit dem Mitarbeiter begründet, so hätte dies zur Folge, dass dieser Lease beim Unternehmen als operatives bzw. Finanzierungs-Leasing zu klassifizieren wäre und die entsprechenden Anhangangaben zu machen wären.

Die Frage, ob der Arbeitgeber Leasinggeber in einem *sublease* ist, stellt sich nur, wenn er als Prinzipal handelt. Würde der Arbeitgeber als Agent des Mitarbeiters handeln, läge kein *headlease* vor und damit erübrigte sich die Frage nach einem *sublease*. Der Arbeitgeber kann aber nur dann als Agent des Mitarbeiters angesehen werden, wenn das gesamte Betriebsrisiko aus dem Firmenwagen ausschließlich auf den Mitarbeiter verlagert würde. Dies ist aus unserer Sicht im österreichischen und deutschen Rechtsraum jedoch allenfalls in sehr seltenen Ausnahmen denkbar.

Im *sublease* sind grundsätzlich vom Mitarbeiter Leasingraten zu tragen. Sie werden in voller Höhe oder nur zum Teil an den Mitarbeiter weiterbelastet (z. B. als Abzug vom Bruttogehalt) oder der Arbeitgeber verzichtet auf eine Weiterbelastung der Leasingraten.

“Employee benefits” umfassen grundsätzlich alle Formen von Entgelt, die ein Unternehmen im Austausch für die von Arbeitnehmern erbrachte Arbeitsleistung gewährt. Insofern fallen nicht nur Geldzahlungen eines Arbeitgebers an einen Arbeitnehmer unter IAS 19, sondern ebenso die kostenlose oder vergünstigte Überlassung nicht-monetärer Leistungen, wie die Überlassung eines Firmenwagens. Sofern der Arbeitnehmer den Firmenwagen kostenlos nutzen kann oder der Arbeitnehmer einen wirtschaftlichen Vorteil dadurch hat, dass der Arbeitgeber ihm den Firmenwagen zu günstigen Konditionen überlässt, handelt es sich deshalb bei der Vereinbarung zwischen Arbeitgeber und

Arbeitnehmer für bilanzielle Zwecke insoweit um einen sog. "employee benefit" i. S. d. IAS 19.

Besonderes Augenmerk ist auf solche Vereinbarungen zu legen, in denen der Arbeitgeber dem Arbeitnehmer die Leasingraten in voller Höhe weiterbelastet. Auch solche Vereinbarungen fallen häufig unter IAS 19 und zwar dann, wenn der Arbeitgeber bspw. durch Mengenrabatte oder eine höhere Kreditwürdigkeit günstigere Konditionen für den Lease aushandeln kann, als es dem einzelnen Arbeitnehmer als Privatperson für einen vergleichbaren Lease möglich wäre. Insofern ist davon auszugehen, dass viele Firmenwagenvereinbarungen die Gewährung von "employee benefits" i. S. d. IAS 19 beinhalten.

Vorausgesetzt, es handelt sich um eine Vereinbarung, die ein "employee benefit" nach IAS 19 enthält, stellt sich die Frage, inwiefern überhaupt noch zu beurteilen ist, ob ein *sublease* nach IFRS 16 vorliegt. Sowohl in IAS 19 als auch IFRS 16 finden sich hierzu keine eindeutigen Regeln. Aus unserer Sicht sind für den Arbeitgeber folgende Sichtweisen zulässig:

- Der Firmenwagen wird als Teil der Gesamtvergütung für den Mitarbeiter betrachtet. IAS 19 ist als relevanterer Standard einschlägig. Der Arbeitgeber wendet daher IFRS 16 nicht an, d.h. es ist nicht erforderlich, zu beurteilen, ob ein *sublease* nach IFRS 16 vorliegt.
- IFRS 16 und IAS 19 schließen sich nicht gegenseitig aus. Zusätzlich zur Bilanzierung nach IAS 19 prüft der Arbeitgeber daher, ob ein *sublease* nach IFRS 16 vorliegt.

An dieser Stelle sollen daher die bilanziellen Konsequenzen aus der ersten Sichtweise, d. h. ausschließlich Anwendung von IAS 19, näher betrachtet werden.

Aus dem Vertrag mit der Leasinggesellschaft (*headlease*) bilanziert der Arbeitgeber ein Nutzungsrecht sowie eine Leasingverbindlichkeit nach den Regeln des IFRS 16. Die Leasingverbindlichkeit ist zum Barwert der zum Abschlussstichtag noch nicht geleisteten Leasingzahlungen anzusetzen, wohingegen das Nutzungsrecht in Höhe der Leasingverbindlichkeit zuzüglich u. a. bereits geleisteter Leasingzahlungen sowie anfänglicher direkter Kosten zu erfassen ist (vgl. IFRS 16.26, .24). Das Nutzungsrecht ist über die Nutzungsdauer des Firmenwagens bzw. ggf. die kürzere Laufzeit des Leases abzuschreiben (vgl. IFRS 16.31 ff.). In der Praxis dürfte nach unserer Einschätzung die Abschreibung in den meisten Fällen über die Laufzeit des Leases erfolgen.

Bei wirtschaftlicher Betrachtung handelt es sich bei der Abschreibung des Nutzungsrechts allerdings um Aufwand, der dem Arbeitgeber aufgrund eines "employee benefit" entsteht. In der Regel werden alle Aufwendungen, die unter IAS 19 fallen als Personalaufwand ausgewiesen (vgl. IAS 1.105 analog). IAS 19 ist ein kostenbasierter Standard, d. h. die Bewertung des zu erfassenden Personalaufwands richtet sich nach der Höhe der Kosten, die beim Unternehmen entstehen. Im vorliegenden Sachverhalt können dies für die Gewährung des Firmenwagens nur die Abschreibungen des Nutzungsrechts sein, weil ansonsten hierfür kein Aufwand in der Gewinn- und Verlustrechnung erfasst wird.

Es wurde daher kontrovers diskutiert, ob der Aufwand aus der Abschreibung des Nutzungsrechts bei Anwendung des Gesamtkostenverfahrens als Abschreibungs- oder Personalaufwand auszuweisen ist. Befürworter der Erfassung als Abschreibungsaufwand argumentieren, dass ein Aufwand nur eine Art bzw. Qualität aufweisen kann und dieser Aufwand als Abschreibung einzustufen ist. Insofern sei es nicht zulässig, den Abschreibungsaufwand in Personalaufwand zu reklassifizieren. Befürworter der Erfassung als Personalaufwand wiederum argumentieren, dass ein Ausweis des Aufwands als Personalaufwand im Rahmen des Gesamtkostenverfahrens nach IAS 1 "Darstellung des Abschlusses" keiner Reklassifizierung des Aufwands gleichkomme. Insofern sei gemäß dem wirtschaftlichen Gehalt des Aufwands auch ein Ausweis als Personalaufwand zulässig.

Da die IFRS keine konkrete Regel für diese Frage vorsehen und beide Sichten begründet werden können, ist unseres Erachtens keine der beiden Varianten als unzulässig zu erachten.

Unabhängig von der gewählten Darstellung ist die Gewährung des Firmenwagens an das Management in Schlüsselpositionen ("key management personnel compensation") als Vergütung nach IAS 24.17 anzugeben. Um die Angabe machen zu können, hat der Arbeitgeber die Höhe der Leistung an den Arbeitnehmer zu schätzen; als Basis hierfür könnten bspw. der Aufwand aus der Amortisation des Nutzungsrechts oder die potenziellen Leasingraten des Arbeitnehmers für die Anmietung eines vergleichbaren Fahrzeugs dienen. Die Heranziehung des steuerlichen geldwerten Vorteils als Grundlage für die Angabe nach IAS 24.17 kommt unseres Erachtens hingegen nur dann in Betracht, wenn dieser den gegenwärtigen Vorteil des Arbeitnehmers aus der Gewährung des Firmenwagens näherungsweise widerspiegelt.

Abschließend sei erwähnt, dass die Höhe des Personalaufwands aus dem monatlichen Gehalt an den Arbeitnehmer stets abzüglich der Zahlung des Mitarbeiters für den Firmenwagen zu ermitteln ist. Im Ergebnis darf es keinen Unterschied machen, ob der Arbeitnehmer ein höheres Gehalt erhält und eine etwaige Zahlung für den Firmenwagen wiederum an den Arbeitgeber leisten muss oder von vornherein ein gemindertes Entgelt vereinbart wird, er also den PKW "umsonst" bekommt. Erfahrungsgemäß wird ohnehin in der Praxis zumeist der Einbehalt der Zahlung für den Firmenwagen vom Gehalt des Mitarbeiters vereinbart.

Die vom Arbeitgeber gewählte Option - ausschließliche Anwendung von IAS 19 vs. Anwendung von IAS 19 und IFRS 16 - ist für Firmenwagenvereinbarungen stetig im Zeitablauf anzuwenden und im Anhang zu beschreiben. Soweit es sich bei dem Wahlrecht um eine wesentliche Ermessensentscheidung handelt, sind auch die entsprechenden Angaben nach IAS 1 zu machen.

Neben Firmenwagen werden Mitarbeitern zunehmend auch andere Vermögenswerte zur (privaten) Nutzung überlassen, z. B. eBikes oder Mobiltelefone. Aus unserer Sicht sind die dargestellten Überlegungen auch auf Vereinbarungen zur Überlassung solcher Vermögenswerte entsprechend anzuwenden.

Endgültige Agenda- Entscheidungen des IFRS IC

In seiner März-Sitzung fällte das IFRS IC nachfolgende endgültige Agenda-Entscheidungen:

IAS 38 „Immaterielle Vermögenswerte“- Recht auf Zugriff auf eine Software, die in einer Cloud bereitgestellt wird („Software-as-a-Service“)

Das IFRS IC hat eine endgültige Entscheidung zu einer Anfrage zur bilanziellen Abbildung einer Software-as-a-Service-Vereinbarung („SaaS“) veröffentlicht.

Bei der in der Anfrage beschriebenen Vereinbarung erhält ein Kunde für einen bestimmten Zeitraum ein Recht zum Zugriff auf eine Anwendungssoftware. Die Software läuft dabei auf einer Cloud-Infrastruktur, die vom Anbieter verwaltet und gesteuert wird. Der Kunde kann auf sie während des vereinbarten Zeitraums bei Bedarf über das Internet oder eine Standleitung zugreifen. Im Gegenzug hat er dafür eine Gebühr zu entrichten. Rechte an materiellen Vermögenswerten werden dem Kunden im Rahmen des vorliegenden Vertragstyps nicht eingeräumt.

Das IFRS IC kam zu dem Schluss, dass ein Vertrag, der einem Kunden lediglich ein *Recht zum künftigen 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. Da im vorliegenden Fall weder (a) der Vertrag ein Software-Leasingverhältnis enthalte noch (b) der Kunde zum Zeitpunkt des Vertragsbeginns die Kontrolle über die Software erlange, liege auf Kundenseite – so das IFRS IC – kein aktivierungsfähiger immaterieller Vermögenswert vor (inhaltliche Ausführungen dazu entnehmen Sie bitte IFRS Aktuell 01/2019).

Im Gegensatz zu seiner vorläufigen Agenda-Entscheidung begrenzte das IFRS IC seine Würdigung nun ausschließlich auf den in der Anfrage beschriebenen Sachverhalt, bei dem der Kunde lediglich *ein Recht auf Zugriff* auf eine Software während einer vereinbarten Vertragslaufzeit erhält. Auf vormals noch enthaltene allgemeinere Anwendungs- und Auslegungshinweise insbesondere auch für den Fall, dass es im Rahmen von anderen Typen von Cloud-Computing-Vereinbarungen - anders als in dem zu beurteilenden SaaS-Vertragstyp – zu einer (teilweisen) Aktivierung beim Kunden kommt. Dies dürfte nicht zuletzt daran liegen, dass in den 13 eingegangenen Stellungnahmen die für den zu untersuchenden Sachverhalt getroffene Einstufung als schwebender Dienstleistungsvertrag und die daraus folgende Bilanzierungsentscheidung im Ergebnis unbestritten geblieben ist. Die Kritik richtete sich eher auf die begleitenden Ausführungen und Anwendungshinweise, die nun weitgehend entfallen sind, da sie zur Entscheidung für den konkret zu beurteilenden Vertragstyp auch nicht erforderlich sind. So lässt das IFRS IC nun u. a. die Frage unbeantwortet, ob im Falle eines enthaltenen Software-Leasingverhältnisses IAS 38 oder IFRS 16 anzuwenden ist oder inwieweit für die Frage einer Aktivierung beim Anwender auf die in IFRS 15 enthaltenen Anwendungsleitlinien zur Erfassung von Lizenzerträgen beim Anbieter zurückgegriffen

werden kann. 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, wurde ebenfalls nicht nachgekommen.

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, so 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 einen Bericht an den IASB weiter.

IFRS 9 „Finanzinstrumente“ – Physische Erfüllung von Verträgen über den Kauf oder Verkauf nicht-finanzieller Posten

Das IFRS IC hat seine im November 2018 getroffene vorläufige Agenda-Entscheidung bestätigt (siehe [IFRS Aktuell 01/2019](#)). Danach ist eine Stornierung der Gewinne oder Verluste aus der Bewertung von Verträgen über den Kauf oder Verkauf nicht-finanzieller Posten, die als Derivate klassifiziert wurden, zum Zeitpunkt ihrer physischen Erfüllung weder erforderlich noch zulässig.

Ergänzend wies das IFRS IC in seiner Sitzung im März 2019 darauf hin, dass IAS 1 zwar keine speziellen Anforderungen für den GuV-Ausweis von Fair-Value-Änderungen von Derivaten während ihrer Laufzeit enthält. Allerdings sind die Nettogewinne oder -verluste aus finanziellen Vermögenswerten und Verbindlichkeiten, die verpflichtend erfolgswirksam zum Fair Value bewertet werden (inkl. Derivate), nach IFRS 7.20(a)(i) im Anhang anzugeben. Diesbezüglich stellte das IFRS IC fest, dass in dem der Agenda-Entscheidung zugrundeliegenden Sachverhalt durch die physische Erfüllung des Derivats kein Gewinn oder Verlust entsteht.

IFRS 9 „Finanzinstrumente“ – Gesundung von finanziellen Vermögenswerten mit beeinträchtigter Bonität (credit-impaired financial assets)

Das IFRS IC bestätigte seine im November 2018 getroffene vorläufige Agenda-Entscheidung, dass nach der Gesundung eines finanziellen Vermögenswerts mit zuvor beeinträchtigter Bonität, die Differenz zwischen dem für den Zeitraum der Bonitätsbeeinträchtigung auf Bruttobasis ermittelten Zinserträgen und den tatsächlich für den Vermögenswert für diesen Zeitraum erfassten Zinserträgen, als Wertaufholung auszuweisen ist (siehe [IFRS Aktuell 01/2019](#)).

Im März 2019 stellte das IFRS IC klar, dass Zinserträge aus finanziellen Vermögenswerten mit beeinträchtigter Bonität nach IFRS 9.5.4.1(b) auf Basis der fortgeführten Anschaffungskosten, d. h. auf Nettobasis, zu ermitteln sind und daher die Zinserträge den beschriebenen Differenzbetrag nicht enthalten.

IFRS 9 „Finanzinstrumente“ / IAS 39 „Finanzinstrumente: Ansatz und Bewertung“ - Anwendung des „hochwahrscheinlich“-Kriteriums bei der Designation eines spezifischen Derivats als Sicherungsinstrument

Das IFRS IC erhielt eine Anfrage zu der Anforderung in IFRS 9 und IAS 39, dass eine erwartete Transaktion "hochwahrscheinlich" sein muss, um als Grundgeschäft in einer Cashflow-Sicherungsbeziehung geeignet zu sein. Konkret wurde gefragt, wie diese Anforderung anzuwenden ist, wenn das Nominalvolumen des als Sicherungsinstrument designierten Derivats (Load Following Swap) mit dem Volumen des gesicherten Grundgeschäfts (zukünftige Energieverkäufe) variiert.

Das IFRS IC stellte fest, dass bei der Beurteilung, ob eine erwartete Transaktion (in der Anfrage die erwarteten Energieverkäufe) hochwahrscheinlich ist, die Unsicherheit über den Zeitpunkt und den Betrag der erwarteten Transaktion (IAS 39.IG F.3.7 und IAS 39.IG F.3.11) zu berücksichtigen ist. Außerdem sind die erwarteten Energieverkäufe mit hinreichender Spezifität in Bezug auf Zeitpunkt und Betrag zu dokumentieren, damit bei Auftreten der Transaktionen festgestellt werden kann, ob es sich um die abgesicherte Transaktion handelt. Mangels der erforderlichen Spezifität können die erwarteten Energieverkäufe nicht ausschließlich als prozentualer Anteil des Umsatzes eines Zeitraums festgelegt werden (IAS 39.IG F.3.10 und IAS 39.IG F.3.11).

Darüber hinaus stellte das IFRS IC fest, dass die Vertragsbedingungen des Sicherungsinstruments (in der Anfrage der Load Following Swap) für die Beurteilung des „hochwahrscheinlich“-Kriteriums nicht relevant sind, da das Kriterium auf das gesicherte Grundgeschäft anzuwenden ist.

Das IFRS IC kam zu dem Schluss, dass die Anforderungen von IFRS 9 und IAS 39 eine ausreichende Grundlage für ein Unternehmen darstellen, um festzustellen, ob eine erwartete Transaktion hochwahrscheinlich ist. Daher beschloss das IFRS IC, diesen Sachverhalt nicht auf seine Agenda aufzunehmen.

Darüber hinaus finalisierte das IFRS IC nachfolgende Agenda-Entscheidungen, ohne nennenswerte Abweichungen oder Ergänzungen zu den Ihnen bereits in zurückliegenden Ausgaben ausgeführten vorläufigen Entscheidungen:

- IFRS 9 „Finanzinstrumente“ – Berücksichtigung von Kreditsicherheiten bei der Ermittlung erwarteter Kreditverluste (siehe [IFRS Aktuell 01/2019](#))
- IFRS 11 „Gemeinsame Vereinbarungen“ – Erfassung von veräußertem Output aus gemeinschaftlichen Tätigkeit (siehe [IFRS Aktuell 01/2019](#))
- IFRS 11 „Gemeinsame Vereinbarungen“ – Bilanzierung von Verpflichtungen, die mit einer gemeinschaftlichen Tätigkeit in Zusammenhang stehen, durch einen der gemeinschaftlich Tätigen (siehe [IFRS Aktuell 11/2018](#))
- IAS 23 „Fremdkapitalkosten“ – Übertragung von im Bau befindlichen Gütern über einen bestimmten Zeitraum (siehe [IFRS Aktuell 01/2019](#))

Beitrags- oder leistungsorientiert nach IAS 19: Eine Frage der Perspektive? – Vorläufige Agenda-Entscheidung des IFRS IC

Im März hat das IFRS IC eine vorläufige Agenda-Entscheidung veröffentlicht, die sich mit der Klassifizierung von Leistungen nach Beendigung des Arbeitsverhältnisses gemäß IAS 19 beschäftigt.

Sachverhalt

Ein Unternehmen gewährt seinen Mitarbeiter eine Pensionszusage, die ein Dritter verwaltet. Das Unternehmen muss fixe jährliche Beiträge an den Dritten zahlen und ist darüber hinaus weder rechtlich noch faktisch zu weiteren Zahlungen verpflichtet – selbst dann nicht, wenn der Dritte zu wenig Vermögen hat, um die Leistungen an die Arbeitnehmer zu erbringen. Falls das Vermögen des Plans die Pensionsverpflichtungen um ein definiertes Maß übersteigt, erhält das Unternehmen allerdings einen Rabatt auf die jährlichen Beiträge. Das IFRS IC hat diskutiert, ob der mögliche Rabatt zu einer Klassifizierung als leistungsorientierter Plan führt.

Definitionen (IAS 19.8):

Beitragsorientierte Pläne sind Pläne für Leistungen nach Beendigung des Arbeitsverhältnisses, bei denen ein Unternehmen **festgelegte Beiträge** an eine eigenständige Einheit (einen Fonds) entrichtet und **weder rechtlich noch faktisch zur Zahlung darüber hinausgehender Beiträge verpflichtet** ist, wenn der Fonds nicht über ausreichende Vermögenswerte verfügt, um alle Leistungen in Bezug auf Arbeitsleistungen der Arbeitnehmer in der Berichtsperiode und früheren Perioden zu erbringen.

Leistungsorientierte Pläne sind Pläne für Leistungen nach Beendigung des Arbeitsverhältnisses, die keine beitragsorientierten Pläne sind.

Vorläufige Entscheidung des IFRS IC

Das IFRS IC kam vorläufig zu der Einschätzung, dass der Sachverhalt in IAS 19 hinreichend geregelt ist und daher nicht auf die Agenda aufgenommen wird. In seiner Begründung beruft es sich auf die Definitionen beitrags- und leistungsorientierter Pläne in

IAS 19.8 sowie auf IAS 19.27-.30 und BC29. Hiernach liegt der Fokus der Definition beitragsorientierter Pläne auf den Risiken der Anlage und den mit der Zusage verbundenen versicherungsmathematischen Risiken. Nach Auffassung des IFRS IC schließt die Chance, an Gewinnen des Vermögens des Plans zu partizipieren, – isoliert betrachtet – die Klassifizierung als beitragsorientierten Plan nicht aus.

Weitere vorläufige Agenda-Entscheidungen

Neben der oben ausführlich beschriebenen und kommentierten vorläufigen Agenda-Entscheidung zu IAS 19 fällt das IFRS IC noch folgende (vorläufige) Agenda-Entscheidungen:

Bilanzierung von Kryptowährungen

Die Bilanzierung von Kryptowährungen ist in den IFRS nicht explizit geregelt. Im Laufe des vergangenen Jahres befassten sich sowohl das IFRS IC als auch das IASB bereits mit Fragestellungen zur Bilanzierung von Kryptowährungen und Initial Coin Offerings (ICOs). Das IASB beschloss in der Sitzung im November 2018, kein diesbezügliches Projekt auf seinen Arbeitsplan aufzunehmen. Stattdessen wurde das IFRS IC beauftragt, die Veröffentlichung einer Agenda-Entscheidung in Betracht zu ziehen, die erläutert, wie die IFRS für die Bilanzierung von Kryptowährungen anzuwenden sind.

Die vorläufige Agenda-Entscheidung behandelt ausschließlich die Bilanzierung von Kryptowährungen. Das IFRS IC definiert Kryptowährungen anhand der folgenden Merkmale:

- Digitale oder virtuelle Währung auf Basis der Distributed-Ledger-Technologie (typischerweise Blockchain) und kryptografischen Sicherheitsmerkmalen
- Keine zentrale Ausgabe durch eine staatliche bzw. behördliche Instanz oder eine andere Partei
- Halten von Kryptowährung führt zu keinem Vertrag zwischen dem Besitzer und der Gegenseite

Nach Ansicht des IFRS IC handelt es sich bei Kryptowährungen nicht um finanzielle Vermögenswerte i. S. d. IAS 32.11. So stellen Kryptowährungen zunächst keine Zahlungsmittel dar (IAS 32.11 (a)). Zahlungsmittel (Cash) dienen gemäß IAS 32.AG3 als Austauschmedium („medium of exchange“) und bilden deshalb die Grundlage, auf der alle Geschäftsvorfälle in einem Abschluss bewertet und erfasst werden. Zudem können sie bei einer Bank oder einem ähnlichen Finanzinstitut eingezahlt bzw wieder abgehoben werden. Zwar können einige Kryptowährungen gegenwärtig als Austauschmedium für bestimmte Güter und Dienstleistungen verwendet werden, derzeit werde jedoch keine Kryptowährung als Austauschmedium als Währungseinheit bzgl der Preise von Gütern und Dienstleistungen in einem solchen Maße verwendet, dass sie die Grundlage für die

Bewertung und Erfassung aller Transaktionen in einem Abschluss bilden würde. Kryptowährungen sind auch kein Eigenkapitalinstrument eines anderen Unternehmens (IAS 32.11 (b)). Zudem begründet das Halten einer Kryptowährung kein vertragliches Recht für den Besitzer (IAS 32.11 (c)). Auch liegt kein Vertrag vor der in eigenen Eigenkapitalinstrumenten des Besitzers erfüllt wird oder werden kann (IAS 32.11 (d)).

Gemäß IAS 38.8 muss ein immaterieller Vermögenswert identifizierbar, nicht-monetär und ohne physische Substanz sein. Identifizierbarkeit i. S. v. IAS 38.12 ist bei Kryptowährungen gegeben, da sie durch Verkauf oder Übertragung vom Unternehmen separiert werden können. Auch handelt es sich um einen nicht-monetären Vermögenswert, da mit dem Halten von Kryptowährungen kein Recht auf den Erhalt einer festen oder bestimmbaren Anzahl von Währungseinheiten verbunden ist (IAS 21.16). Somit erfüllen Kryptowährungen nach Ansicht des IFRS IC die Definition eines immateriellen Vermögenswerts nach IAS 38.

Gemäß IAS 2.6 handelt es sich bei Vorräten um Vermögenswerte, die (a) zum Verkauf im normalen Geschäftsgang gehalten werden, (b) die sich in der Herstellung für einen solchen Verkauf befinden, oder (c) die als Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe dazu bestimmt sind, bei der Herstellung oder der Erbringung von Dienstleistungen verbraucht zu werden. Werden Kryptowährungen zum Verkauf im normalen Geschäftsgang gehalten, fallen diese nach Ansicht des IFRS IC somit in den Anwendungsbereich des IAS 2. Wenn ein Unternehmen als Warenmakler/-händler („commodity broker-trader“) i. S. v. IAS 2.3(b) Kryptowährungen mit kurzfristiger Gewinnerzielungsabsicht – für andere oder auf eigene Rechnung – kauft bzw. verkauft, können diese abweichend zur üblichen Methodik des IAS 2 mit dem beizulegenden Zeitwert abzüglich Veräußerungskosten bewertet werden.

Somit kam das IFRS IC (vorläufig) zu dem Schluss, dass Kryptowährungen als Vorräte nach IAS 2 zu bilanzieren sind, wenn sie zum Verkauf im normalen Geschäftsgang gehalten werden. Andernfalls sind Kryptowährungen als immaterielle Vermögenswerte nach IAS 38 zu bilanzieren.

Zusätzlich gab das IFRS IC Hinweise zu verpflichtend zu machenden Angaben im Anhang. Grundsätzlich sind zunächst die jeweiligen Angabevorschriften des angewendeten Standards einschlägig (IAS 2.36-39 bzw. IAS 38.118-128). Sofern Kryptowährungen zum beizulegenden Zeitwert bewertet werden, sind zusätzliche Angaben zu machen (IFRS 13.91-99). Zudem sind gemäß IAS 1.122 Ermessensentscheidungen, die das Management bei der Bilanzierung von Kryptowährungen getroffen hat, offenzulegen, wenn diese einen wesentlichen Effekt auf die Beträge im Abschluss haben. Auch sind gemäß IAS 10.21 Informationen über nicht zu berücksichtigende Ereignisse nach dem Abschlussstichtag zu berichten, wenn deren unterlassene Angabe die auf Grundlage des Abschlusses getroffenen wirtschaftlichen Entscheidungen der Adressaten beeinflussen könnten. In einem solchen Fall wären zumindest die Art des Ereignisses und eine Schätzung der finanziellen Auswirkungen (oder eine Aussage, dass eine Schätzung nicht vorgenommen werden kann) anzugeben. Nach Ansicht des IFRS IC könnte beispielsweise die Änderung des beizulegenden Zeitwerts der gehaltenen Kryptowährungen nach dem Abschlussstichtag ein solches Ereignis darstellen.

Für weitere Informationen zur Bilanzierung von Kryptowährungen und Krypto-Assets lesen Sie in unserer [Newsletter-Ausgabe vom Juni 2018](#) nach: „Kryptowährungen in der IFRS-Bilanz.“

IFRS 15 – Vertragserfüllungskosten

Das IFRS IC erhielt eine Anfrage zur Aktivierung von Aufwendungen, die zur Erfüllung eines Vertrags anfallen, bei dem die Leistungsverpflichtung über einen Zeitraum erfüllt wird. In dem vorgelegten Sachverhalt erstellt ein Unternehmen ein Gebäude für seinen Kunden und überträgt nach IFRS 15.35(c) die Verfügungsgewalt über das Gebäude kontinuierlich während der Bauphase auf diesen. Zur Fortschrittsmessung verwendet das Unternehmen eine outputbasierte Methode nach IFRS 15.41.

Es wurde die Frage gestellt, ob Kosten, die zur Erstellung des Gebäudes beim Unternehmen zum Bilanzstichtag angefallen sind, als Vertragserfüllungskosten nach IFRS 15.95 zu aktivieren sind. Nach IFRS 15.95 hat ein Unternehmen Kosten, die bei Erfüllung eines Vertrags mit dem Kunden entstehen und die nicht in den Anwendungsbereich eines anderen Standards fallen (bspw. IAS 2 „Vorräte“, IAS 16 „Sachanlagen“ oder IAS 38 „Immaterielle Vermögenswerte“) als Vermögenswert zu aktivieren (Vertragserfüllungskosten), wenn die Kosten unmittelbar mit einem bestehenden oder erwarteten Vertrag zusammenhängen, die Kosten eine Ressource für das Unternehmen schaffen oder zu einer Verbesserung von Ressourcen beim Unternehmen führen und ein Ausgleich der Kosten erwartet wird.

Mit Verweis auf IFRS 15.98(c) hat das IFRS IC eine Aktivierung der in der Anfrage beschriebenen Kosten als Vertragserfüllungskosten jedoch verneint. Nach IFRS 15.98(c) sind Kosten im Zusammenhang mit bereits erfüllten oder teilweise erfüllten Leistungsverpflichtungen aus einem Vertrag, d. h. Kosten, die sich auf in der Vergangenheit erbrachte Leistungen beziehen, zum Zeitpunkt ihres Entstehens als Aufwand zu erfassen. Das IFRS IC stellte fest, dass es sich bei den in der Anfrage beschriebenen Baukosten um Kosten handelt, die sich auf die gegenwärtig teilweise erfüllte Leistungsverpflichtung aus dem Vertrag und damit die bisherige Leistung des Unternehmens beziehen. Diese Kosten erfüllen nicht die Kriterien des IFRS 15.95, um als Vermögenswert erfasst zu werden. Die teilweise Erfüllung der Leistungsverpflichtung mag demnach zwar zu einem Vertragsvermögenswert oder einer Forderung beim Unternehmen führen, eine Ressource i. S. d. IFRS 15.95(b), die das Unternehmen zur weiteren Erfüllung seiner Leistungsverpflichtung nutzen wird, entsteht hingegen nicht.

Das IFRS IC ist daher vorläufig zu dem Schluss gekommen, dass die IFRS eine ausreichende Grundlage für Unternehmen darstellen, um festzustellen, wie die bei der Erfüllung eines Auftrags anfallenden Kosten zu erfassen sind. Insofern hat das IFRS IC vorläufig entschieden, diese Thematik nicht auf seine Agenda zu nehmen.

IFRS 16 – Bilanzierung von Untergrundrechten (subsurface rights)

Das IFRS IC erhielt eine Anfrage zur Bilanzierung von Untergrundrechten (z. B. Grunddienstbarkeiten zur Nutzung des Untergrunds eines Grundstücks). In dem angefragten Vertrag erhält der Betreiber einer Ölpipeline das Recht, gegen Geld eine

solche Pipeline für die Dauer von 20 Jahren im Untergrund eines Grundstücks zu verlegen. Der Vertrag mit dem Grundstückseigentümer legt exakt fest, wo sowie in welcher Breite und Tiefe die Pipeline zu verlegen ist. Der Grundstückseigentümer kann weiterhin die Grundstücksoberfläche nutzen, hat aber kein Recht, die Nutzung des betreffenden unterirdischen Raums zu beschränken oder zu ändern. Der Betreiber der Pipeline erhält zudem das Recht, Inspektionen sowie Wartungsleistungen an der Pipeline durchzuführen.

Im Hinblick auf die Frage, welcher IFRS-Standard für die Bilanzierung zuerst zu prüfen ist, beobachtete das IFRS IC, das IFRS 16 „Leasingverhältnisse“ von wenigen Ausnahmen in IFRS 16.3 und .4 abgesehen auf alle Verträge anzuwenden ist, die Leasingverhältnisse enthalten. Da diese Ausnahmen im vorliegenden Fall nicht einschlägig sind (insbesondere stellt der Grundstücksuntergrund keinen immateriellen Vermögenswert dar), ist damit im ersten Schritt zu analysieren, ob der in Rede stehende Vertrag ein Leasingverhältnis enthält. Erst danach wäre gegebenenfalls zu prüfen, ob andere IFRS Vorschriften einschlägig sind. Nach IFRS 16.B9 ff. sind für das Vorliegen eines Leasingverhältnisses drei Voraussetzungen erforderlich:

1. Das Vorliegen eines identifizierten Vermögenswerts.
2. Der Kunde hat das Recht, im Wesentlichen den gesamten wirtschaftlichen Nutzen aus der Nutzung des identifizierten Vermögenswerts zu erhalten
3. Der Kunde hat das Recht, über die Nutzung des Vermögenswerts zu entscheiden.

Entsprechend den Vorschriften des IFRS 16 stellte das IFRS IC für den bestehenden Sachverhalt Folgendes fest:

- Es liegt ein identifizierter Vermögenswert vor, da der Vertrag genau spezifiziert wo und in welcher Breite und Tiefe die Pipeline zu verlegen ist. Dieser im Vertrag festgelegte unterirdische Raum ist genauso physisch unterscheidbar wie es eine entsprechend spezifizierte Fläche auf der Oberfläche des Grundstücks wäre. Zudem kommt dem Grundstückseigentümer kein substantielles Austauschrecht zu.
- Der Pipeline Betreiber hat das alleinige Recht, den unterirdischen Raum während der Vertragsdauer zu nutzen. Entsprechend erhält er in diesem Zeitraum den gesamten wirtschaftlichen Nutzen aus dem identifizierten Vermögenswert.
- Wie und für welchen Zweck der unterirdische Raum genutzt wird, ist im vorliegenden Fall vorbestimmt (Verlegung der Pipeline). Somit kommt es nach IFRS 16.B24 (i)) darauf an, wer den unterirdischen Raum betreibt. Dies ist mit dem Pipeline-Betreiber der Kunde des Vertrags, da dieser das Recht hat, Inspektionen sowie Wartungsleistungen durchzuführen.

Zusammenfassend kam das IFRS IC somit zu der Auffassung, dass der vorgelegte Sachverhalt ein Leasingverhältnis nach IFRS 16 enthält. Da die IFRS nach Darstellung des IFRS IC adäquate Vorschriften zur Bilanzierung dieses Vertrags enthalten, entschied sich das IFRS IC vorläufig, diese Anfrage nicht auf seine Agenda zu nehmen.

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.

Erfassung von Kosten, die nicht als anfängliche direkte Kosten zu qualifizieren sind

Gemäß IFRS 16 sind anfängliche direkte Kosten in die erstmalige Bewertung des Nutzungsrechts bzw. der Nettoinvestition einzubeziehen. Unter anfängliche direkte Kosten sind *„zusätzliche Kosten, die bei der Erlangung eines Leasingverhältnisses entstehen und ohne dessen Abschluss nicht angefallen wären“* zu verstehen. Dazu zählen bspw. Vermittlungsprovisionen im Zusammenhang mit dem Vertragsabschluss sowie externe Rechtskosten für den Abschluss des Leasingvertrags nach Unterzeichnung verbindlicher Vertragsbedingungen.

Häufig fallen zu Beginn des Leasingverhältnisses noch weitere Kosten in Bezug auf das geleaste Vermögen an, welche zwar dem Leasinggegenstand direkt zurechenbar sind, die jedoch die Definition anfänglicher direkter Kosten nicht erfüllen. Hierunter können beim Leasingnehmer bspw. Transportkosten fallen, um den Leasinggegenstand an den gewünschten Ort zu transportieren, Kosten zur Vorbereitung des Standorts, an dem der Leasinggegenstand genutzt wird, oder Installations- und Anschlusskosten. Beim Leasinggeber können bspw. Transportkosten anfallen, um den Leasinggegenstand an den im Leasingvertrag angegebenen Ort zu transportieren, wo das Leasingverhältnis beginnt. Bei solchen Kosten handelt es sich nicht um zusätzliche Kosten, die zum Zwecke der *Vertragserlangung* entstehen. Somit stellt sich die Frage, wie derartige Kosten zu erfassen sind.

Zunächst ist sowohl vom Leasingnehmer als auch vom Leasinggeber zu prüfen, ob die entstandenen Kosten nach einem bestimmten IFRS zu bilanzieren sind. Hier könnte bspw. IAS 16 „Sachanlagen“ einschlägig sein, sofern durch die entstandenen Kosten ein Vermögenswert geschaffen wird. Trifft dies nicht zu, besteht mangels klarer Vorgaben im Standard für den Leasingnehmer sowie den Leasinggeber ein Bilanzierungswahlrecht: die Kosten sind entweder als Aufwand in der Periode zu erfassen, in der sie anfallen, oder sie können alternativ – bei Erfüllung der jeweiligen Aktivierungsvoraussetzungen - analog zu Anschaffungsnebenkosten gemäß IAS 16 (Leasingnehmer) bzw. Vertragserfüllungskosten gemäß IFRS 15 (Leasinggeber) aktiviert werden. Die ausgewählte Rechnungslegungsmethode sowie getroffene Ermessensentscheidungen sind gemäß IAS 1 im Anhang zu erläutern.

Fazit:

Aufgrund des Fehlens einer klaren Vorgabe, wie die direkt zurechenbaren Kosten, die nicht zu den anfänglichen direkten Kosten nach IFRS 16 zählen, zu erfassen sind, besteht für den Leasingnehmer bzw. Leasinggeber ein Bilanzierungswahlrecht. Die ausgewählte Rechnungslegungsmethode und getroffene Ermessensentscheidungen sind im Anhang anzugeben.

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 28 – Langfristige Anteile an assoziierten Unternehmen und Gemeinschaftsunternehmen	ab Geschäftsjahr 2019	EU-Verordnung vom 8. Februar 2019
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 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	–	DPD	–
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 Feedback	–
Disclosure-Initiative: Angaben zu Rechnungslegungsmethoden	–	ED	–
Disclosure Initiative – Gezielte Überprüfung der Angabepflichten auf Standardebene	–	–	–
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 beizulegenden 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	–

Forschungsprojekte	bis 06/2019	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	–	–	–
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: 12. Dezember 2018

laufende/abgeschlossene Projekte:	Q4 2018	Q1 2019	Q2 2019
Wesentlichkeit aus der Sicht des Jahresabschlussstellers			E-St
Überarbeitung AFRAC-Stellungnahme 15: Derivate und Sicherungsinstrumente (UGB)			E-St
Kapitalkonsolidierung im UGB	E-St	St	
Währungsumrechnung im Konzern			E-St
CL zum IASB ED/2018/1: "Financial Instruments with Characteristics of Equity"	K		
Überarbeitung AFRAC-Stellungnahme 14: Finanzanlage- und Finanzumlaufvermögen (UGB)			E-St

Abkürzungen: PP = Positionspapier, 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>

- **New IFRS for 2019 – PwC In depth**

Diese Publikation fasst jene Änderungen an Standards zusammen, die das IASB seit März 2018 veröffentlicht hat. Zusätzlich wird ein Überblick über Standards, Änderungen und IFRICs gegeben, die erstmals für Geschäftsjahre anzuwenden sind, die am oder nach dem 1. Jänner 2019 beginnen. Die Unterlage soll sowohl Abschlusserstellern als auch -Lesern als nützliche Informationsquelle dienen.



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

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

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.