

Ausgabe 8, August 2020

www.pwc.at/publikationen

Auf einen Blick

Verschiebung des Erstanwendungszeitpunkts der Änderungen an IAS 1 zur Klassifizierung von Verbindlichkeiten	2
Änderungen an IFRS 17 „Versicherungsverträge“	2
(Vorläufige) Agenda-Entscheidungen des IFRS IC	3
Einstellung des Entwurfs ED/2018/1	7
IBOR-Reform: IASB beschließt Änderungen und Klarstellungen des ED zu Phase 2	7
Auf den Punkt gebracht: Einzelaspekte des IFRS 16	9
EU-Endorsement	12
IASB-Projektplan	12
AFRAC	14
Veröffentlichungen	15
Ansprechpartner	16



IFRS aktuell

Nachrichten zu den aktuellen Entwicklungen der IFRS

Liebe Leserinnen und Leser,

in der aktuellen Ausgabe berichten wir über eine vorläufige IFRS IC-Agenda-Entscheidung zu Reverse Factoring, die, sollte sie finalisiert werden, für einige Unternehmen Darstellungsänderungen in der Kapitalflussrechnung mit sich bringen würde. Darüber hinaus informieren wir Sie ua über aktuelle Entwicklungen in Phase 2 der sog IBOR-Reform, über die kürzlich veröffentlichten Änderungen an IFRS 17 „Versicherungsverträge“, die Einstellung des ED/2018/1 sowie die Verschiebung des verpflichtenden Anwendungszeitpunkts der Änderungen an IAS 1 hinsichtlich der Klassifizierung von Verbindlichkeiten.

Weiterhin behandeln wir wie gewohnt eine Spezialfrage zu IFRS 16 in unserer bekannten Rubrik „Auf den Punkt gebracht“. Dieses Mal thematisieren wir anhand von Praxisbeispielen die Bilanzierung von Leasingzahlungen, die von mehr als einer Variablen abhängen.

Ich wünsche Ihnen viel Spaß bei der Lektüre!

Raoul Vogel

Leiter – Austrian Accounting Consulting Services

Verschiebung des Erstanwendungszeitpunkts der Änderungen an IAS 1 zur Klassifizierung von Verbindlichkeiten

Das IASB hat am 15. Juli eine Änderung an IAS 1 veröffentlicht, durch die der verpflichtende Erstanwendungszeitpunkt der im Jänner veröffentlichten Änderungen an IAS 1 zur Klassifizierung von Verbindlichkeiten als kurz- oder langfristig um ein Jahr auf den 1. Jänner 2023 verschoben wird.

Die Änderungen an IAS 1 stellen klar, dass sich die Klassifizierung von Verbindlichkeiten als kurz- oder langfristig nach den Rechten richtet, die am Ende der Berichtsperiode bestehen. Sie ist sowohl unabhängig von den Erwartungen des Managements als auch von etwaigen Ereignissen nach dem Bilanzstichtag (zB Erhalt einer Verzichtserklärung oder ein Vertragsbruch nach dem Bilanzstichtag). Gleichzeitig wird durch die Änderungen kargestellt, was in IAS 1 mit „Erfüllung“ (settlement) einer Verbindlichkeit gemeint ist. Zu Einzelheiten verweisen wir auf die [März 2020-Ausgabe](#) dieses Newsletters.

Die Verschiebung wurde aufgrund der bestehenden Corona-Pandemie gewährt, um den Unternehmen mehr Zeit für die Implementierung ggf zu ändernder Prozesse zu geben.

Eine freiwillige vorzeitige Anwendung der Änderungen ist – vorbehaltlich eines noch zu erfolgenden Endorsements – weiterhin möglich.

Änderungen an IFRS 17 „Versicherungsverträge“

Im Anschluss an die Veröffentlichung des IFRS 17 im Mai 2017, der einheitliche Bilanzierungsvorschriften für Versicherungsverträge einführte, die zu grundlegenden Änderungen an den bestehenden Rechnungslegungspraktiken in der Versicherungsindustrie führen werden, wurden dem IASB diverse Bedenken vorgetragen. Als Reaktion hierauf, entwickelte das IASB gezielte Änderungen und eine Reihe von Klarstellungen, um einige Anforderungen des Standards zu vereinfachen und den Übergang auf den neuen Standard zu erleichtern. Die Änderungen beziehen sich auf acht Bereiche von IFRS 17, wobei keine Änderung der grundlegenden Prinzipien des Standards erfolgt.

Zeitgleich wurde eine Änderung an IFRS 4 herausgegeben, durch die es Versicherern, die bestimmte Anforderungen erfüllen, ermöglicht wird, IFRS 17 weiterhin zusammen mit IFRS 9 erstmalig anzuwenden.

Die Änderungen sind zeitgleich mit IFRS 17 erstmals verpflichtend in Berichtsperioden, die am oder nach dem 1. Jänner 2023 beginnen (ein entsprechendes Endorsement vorausgesetzt), anzuwenden. Eine frühere freiwillige Anwendung ist zulässig.

Zum Inhalt verweisen wir auf das kürzlich im PwC-Netzwerk veröffentlichte [In Brief zu den Änderungen an IFRS 17](#).

(Vorläufige) Agenda-Entscheidungen des IFRS IC

In seiner Juni-Sitzung finalisierte das IFRS IC nachfolgende Agenda-Entscheidungen:

- Sale and Leaseback mit variablen Zahlungen (IFRS 16) – Zum Inhalt verweisen wir auf unsere Darstellung der vorläufigen Agenda-Entscheidung in der April 2020-Ausgabe dieses Newsletters.
- Latente Steuern in Bezug auf eine Beteiligung an einem Tochterunternehmen (IAS 12) – Zum Inhalt verweisen wir auf unsere Darstellung der vorläufigen Agenda-Entscheidung in der April 2020-Ausgabe dieses Newsletters.
- Bilanzierung von erhaltenen Transferzahlungen für Fußballspieler (IAS 38) – Im Ergebnis entspricht die endgültige Entscheidung der vorläufigen Entscheidung aus Dezember 2019 (siehe hierzu die Jänner 2020-Ausgabe dieses Newsletters), wonach der Gewinn aus der Transferzahlung als Differenzbetrag aus der erhaltenen Zahlung und dem Abgang des immateriellen Vermögenswerts ermittelt und netto als sonstiger betriebliche Ertrag/Verlust in der Gewinn- und Verlustrechnung darzustellen ist. Ein Ausweis als Umsatzerlöse nach IFRS 15 ist nicht gerechtfertigt. Allerdings diskutiert das IFRS IC im Rahmen der endgültigen Agenda-Entscheidung nicht mehr, ob eine Bilanzierung des Rechts als Vorratsvermögen iSd IAS 2 möglich ist, da dies nicht gefragt wurde und auch die Grenzen einer Agenda-Entscheidung überschreiten würde.
- Darüber hinaus fällt es die nachfolgende vorläufige Agenda-Entscheidung:

Finanzierung von Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen – Reverse Factoring (IAS 1 und IAS 7)

Das IFRS IC erhielt eine Anfrage zur Bilanzierung von Verbindlichkeiten aus sog Reverse-Factoring-Vereinbarungen. Konkret gefragt wurde, wie diese Verbindlichkeiten in Bilanz und Kapitalflussrechnung auszuweisen sind und welche Informationen im Anhang anzugeben sind.

Im Rahmen einer Reverse-Factoring-Vereinbarung vereinbart ein Unternehmen mit einer Bank, dass diese seine Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen zunächst

begleicht und das Unternehmen die Beträge zu einem späteren Zeitpunkt an die Bank zurückerstattet.

Das IFRS IC stellte folgende Überlegungen an:

Darstellung in der Bilanz

IAS 1.54 unterscheidet zwischen „Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen und sonstigen Verbindlichkeiten“ und „finanziellen Verbindlichkeiten“, ohne diese näher zu definieren.

Gemäß IAS 37.11(a) sind Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen „Schulden zur Zahlung von erhaltenen oder gelieferten Gütern oder Dienstleistungen, die vom Lieferanten in Rechnung gestellt oder formal vereinbart wurden“. IAS 1.70 führt weiter an, dass einige kurzfristige Schulden, wie Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen... einen Teil des kurzfristigen Betriebskapitals (Working Capital) bilden, das im normalen Geschäftszyklus des Unternehmens gebraucht wird.

Das IFRS IC kam somit zunächst zu dem Schluss, dass ein Unternehmen nur dann eine finanzielle Verbindlichkeit als Verbindlichkeit aus Lieferungen und Leistungen darstellen kann, wenn diese:

- eine Verbindlichkeit zur Bezahlung von Gütern oder Dienstleistungen darstellt,
- in Rechnung gestellt oder formell mit dem Lieferanten vereinbart ist und
- Teil des im normalen Betriebszyklus des Unternehmens verwendeten Betriebskapitals ist.

Zusätzlich stellte es fest, dass gemäß IAS 1.29 Posten unterschiedlicher Art oder Funktion gesondert darzustellen sind, es sei denn, sie wären unwesentlich. IAS 1.57 legt hierzu fest, dass neue Posten in die Bilanz aufzunehmen sind, wenn der Umfang, die Art oder die Funktion eines Postens oder eine Zusammenfassung ähnlicher Posten so sind, dass eine gesonderte Darstellung für das Verständnis der Vermögens- und Finanzlage des Unternehmens relevant ist.

Das IFRS IC folgerte daher, dass:

- andere Verbindlichkeiten mit Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen nur dann zusammengefasst dargestellt werden können, wenn sie eine ähnliche Art und Funktion wie die Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen haben, zB wenn andere Verbindlichkeiten Teil des im normalen Geschäftszyklus des Unternehmens verwendeten Betriebskapitals sind.
- Verbindlichkeiten, die Teil einer gesonderten Reverse-Factoring-Vereinbarung sind, gesondert darzustellen sind, wenn der Umfang, die Art oder die Funktion dieser Verbindlichkeiten eine gesonderte Darstellung für das Verständnis der Vermögens- und Finanzlage des Unternehmens notwendig macht. Bei der Beurteilung der Frage, ob solche Verbindlichkeiten getrennt dargestellt werden sollen, berücksichtigt ein Unternehmen Beträge, Art und den Fälligkeitszeitpunkt der Verbindlichkeiten (IAS 1.58(a)). Faktoren zur Beurteilung, ob Verbindlichkeiten, die Teil einer Reverse-Factoring-Vereinbarung sind, gesondert auszuweisen sind, sind zB:

- die Tatsache, ob als Teil der Vereinbarung zusätzliche Sicherheiten gestellt werden, die ohne die Vereinbarung nicht gestellt würden.
- die Tatsache, ob die Bedingungen der Verbindlichkeiten, die Teil der Vereinbarung sind, sich wesentlich von den Bedingungen der Verbindlichkeiten des Unternehmens aus Lieferungen und Leistungen, die nicht Teil der Vereinbarung sind, unterscheiden.

Die Ausführungen des IFRS IC gelten dabei unabhängig von der Frage, ob die ursprüngliche Verbindlichkeit gegenüber dem Lieferanten, die nun Teil einer Reverse-Factoring-Vereinbarung ist, nach den Regeln des IFRS 9 auszubuchen (und als neue Verbindlichkeit einzubuchen) ist oder nicht.

Darstellung in der Kapitalflussrechnung

Das IFRS IC ging auch auf die Darstellung der Zahlungen in der Kapitalflussrechnung ein. Gemäß IAS 7.6. sind:

- Betriebliche Tätigkeiten "die wesentlichen erlöswirksamen Tätigkeiten des Unternehmens sowie andere Tätigkeiten, die keine Investitions- oder Finanzierungstätigkeiten sind" und
- Finanzierungstätigkeiten "Tätigkeiten, die sich auf den Umfang und die Zusammensetzung des eingebrachten Kapitals und der Fremdkapitalaufnahme des Unternehmens auswirken."

Jedes Unternehmen, das Reverse-Factoring-Vereinbarungen abschließt, muss beurteilen, ob Zahlungen, die im Rahmen dieser Vereinbarungen getätigt werden, Cashflows aus betrieblichen oder Finanzierungstätigkeiten darstellen. Hierbei kann laut Meinung des IFRS IC die Beurteilung hinsichtlich des Ausweises in der Bilanz als „Verbindlichkeit aus Lieferungen und Leistungen und sonstige Verbindlichkeiten“ oder als „finanzielle Verbindlichkeiten“ hilfreich sein. Erfolgt in der Bilanz ein Ausweis unter den Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen und sonstigen Verbindlichkeiten, entspräche dies einem Ausweis in der Kapitalflussrechnung als Cashflows aus betrieblichen Tätigkeiten. Erfolgt der bilanzielle Ausweis hingegen als finanzielle Verbindlichkeit (Kreditaufnahme des Unternehmens) wären die Zahlungen als Cashflows aus Finanzierungstätigkeit auszuweisen.

Explizit weist das IFRS IC aber nochmal darauf hin, dass ein Ausweis in der Kapitalflussrechnung nur dann erfolgen darf, wenn tatsächliche Zahlungsflüsse erfolgt sind.

Praxishinweis:

Die vorläufige IFRS IC-Agenda-Entscheidung erscheint nicht kompatibel zum derzeitigen teilweisen Vorgehen in der Praxis, wonach es für zulässig erachtet wird, bei Übertragung der Verbindlichkeit an die Bank im Rahmen einer Reverse-Factoring-Vereinbarung einen Zahlungsmittelabfluss aus betrieblicher Tätigkeit und einen Zahlungsmittelzufluss aus Finanzierungstätigkeit zu fingieren. Würde die Agenda-Entscheidung finalisiert, müssten Unternehmen, die derzeit dieses Vorgehen wählen, ihre Darstellung ändern.

Angaben

Gemäß IAS 7.44A sind „Angaben zu machen, anhand derer die Abschlussadressaten Veränderungen der Verbindlichkeiten aus Finanzierungstätigkeiten, einschließlich Veränderungen durch Cashflows und nicht zahlungswirksame Veränderungen beurteilen können“. Das IFRS IC stellt fest, dass solche Angaben für Verbindlichkeiten, die Teil einer Reverse Factoring-Vereinbarung sind, erforderlich sind, wenn die Cashflows für diese Verbindlichkeiten als Cashflows aus Finanzierungstätigkeiten klassifiziert wurden oder in Zukunft klassifiziert werden.

Auch hingewiesen wird auf ggf notwendige Angaben nach IFRS 7 zum Liquiditätsrisiko, welches sich durch die Reverse-Factoring-Vereinbarung ändern kann (zB aufgrund der Konzentration von Verbindlichkeiten gegenüber der Bank).

Inwieweit zusätzliche Angaben im Anhang zu Reverse Factoring-Vereinbarungen zu machen sind, ist mit Ermessensausübung verbunden. Explizit vom IFRS IC angeführt werden hier die Vorschriften des IAS 1.112 (Angabe von Informationen, die für das Verständnis des Abschlusses relevant sind und noch nicht in anderen Abschlussbestandteilen offen gelegt wurden) sowie des IAS 1.122 (Angabe der zum Ausweis in Bilanz und Kapitalflussrechnung getroffenen Ermessensentscheidungen, sofern diese mit zu den Ermessensentscheidungen gehören, die am wesentlichsten die im Abschluss ausgewiesenen Beträge beeinflussen).

Bei der Beurteilung der Wesentlichkeit von Informationen sind sowohl quantitative als auch qualitative Überlegungen anzustellen.

Abschließend kam das IFRS IC zur Entscheidung, dass ausreichende Regelungen vorhanden seien und lehnte die Aufnahme auf die Agenda (vorläufig) ab.

Einstellung des Entwurfs ED/2018/1

Im Rahmen seiner Juni-Sitzung entschied das IASB ua seinen im März 2018 veröffentlichten Entwurf ED/2018/1 „Änderungen von Rechnungslegungsmethoden“ nicht weiter zu verfolgen. Zielsetzung des Entwurfs war es, Unternehmen künftig freiwillige Änderungen von Rechnungslegungsmethoden aufgrund von Agenda-Entscheidungen des IFRS IC dadurch zu erleichtern, dass bei der Frage der retrospektiven Anwendung der neuen Methode Kosten-Nutzen-Überlegungen zulässig sein sollten.

Durch die Einstellung des Projekts werden weiterhin alle freiwilligen Änderungen von Rechnungslegungsmethoden, unabhängig davon, ob diese auf Agenda-Entscheidungen des IFRS IC oder anderen Gründen beruhen, gleichermaßen retrospektiv anzuwenden sein (Ausnahme: Undurchführbarkeit (impracticability)).

In diesem Zusammenhang sei aber nochmals auf Äußerungen des IASB hingewiesen, nach denen den Unternehmen genügend Zeit (sufficient time) zur Ermittlung und Umsetzung von Änderungen, die sich aus Agenda-Entscheidungen ergeben, zu geben ist.

IBOR-Reform: IASB beschließt Änderungen und Klarstellungen des Exposure Draft zu Phase 2

Ebenfalls in seiner Juni-Sitzung diskutierte das IASB die zum Standardentwurf “Interest Rate Benchmark Reform – Phase 2” (ED/2020/1) eingegangenen Kommentierungen und beschloss vorläufige Änderungen und Klarstellungen des Entwurfs.

Hintergrund

Der Standardentwurf steht im Zusammenhang mit der Reform von Referenzzinssätzen (IBOR-Reform) und enthält Änderungsvorschläge, die insbesondere die Modifikation vertraglicher Zahlungsströme finanzieller Vermögenswerte und Verbindlichkeiten infolge der Reform sowie die Auswirkungen der Reform auf Sicherungsbeziehungen adressieren (vgl die Mai 2020-Ausgabe dieses Newsletters).

Vorläufige Entscheidungen des IASB

Das IASB beschloss, keine weiteren Änderungen an den Vorschlägen zur Änderung von IFRS 9, IFRS 4 und IFRS 16 betreffend die Modifikation von finanziellen Vermögenswerten und Verbindlichkeiten mehr vorzunehmen.

Bezüglich der Vorschläge zur Bilanzierung von Sicherungsbeziehungen entschied das IASB vorläufig, insbesondere die folgenden Klarstellungen vorzunehmen:

- Die Umstände, unter denen eine Sicherungsbeziehung infolge der IBOR-Reform angepasst werden darf, werden durch die Ergänzung eines Verweises auf die auch für Zwecke der Bilanzierung von Modifikationen finanzieller Vermögenswerte und Verbindlichkeiten maßgeblichen Umstände klargestellt.
- Nach dem Wortlaut des Standardentwurfs ist die Anpassung der Designation eines Grundgeschäfts nur im Hinblick auf die Änderung des verwendeten Referenzzinssatzes möglich. Diesbezüglich wird klargestellt, dass auch Anpassungen des gesicherten Teils des Grundgeschäfts zulässig sein werden, so dass bspw auch die Höhe des von der Sicherungsbeziehung ausgeschlossenen Credit Spread im Rahmen der Anpassung geändert werden kann.
- Auch im Hinblick auf das verwendete Sicherungsinstrument ist nach dem Standardentwurf eine Anpassung nur insoweit zulässig, wie sie sich auf die Änderung des verwendeten Referenzzinssatzes bezieht. Insoweit wird klargestellt, dass eine zulässige Änderung des Referenzzinssatzes nicht nur durch eine Modifikation der Vertragsbedingungen des Sicherungsinstruments, sondern auch auf andere Art und Weise bewirkt werden kann. Eine nicht durch Modifikation der Vertragsbedingungen bewirkte Änderung des Referenzzinssatzes wird allerdings nur dann zu einer zulässigen Anpassung der Sicherungsbeziehung führen, wenn sie wirtschaftlich äquivalent ist und nicht zur Ausbuchung des Sicherungsinstruments führt.
- Anpassungen von Sicherungsbeziehungen werden bis zum Ende der Berichtsperiode vorzunehmen sein, in der die Unsicherheit bzgl des jeweiligen spezifischen Elements der Sicherungsbeziehung entfallen ist.
- Der Standardentwurf sieht vor, dass die separate Identifizierbarkeit eines alternativen Referenzzinssatzes, bei dem es sich um eine nicht vertraglich spezifizierte Risikokomponente handelt, unterstellt werden kann, wenn vernünftigerweise zu erwarten ist, dass der alternative Referenzzinssatz innerhalb einer Frist von 24 Monaten nach seiner Designation tatsächlich separat identifizierbar sein wird. Das IASB stellt insoweit klar, dass sich die 24-Monats-Frist auf jeden einzelnen Referenzzinssatz individuell bezieht und daher beginnt, wenn dieser Referenzzinssatz erstmalig als gesichertes Risiko in einer Sicherungsbeziehung designiert wird.

Das IASB beschloss außerdem vorläufig, eine der vorgeschlagenen Anhangangaben zur IBOR-Reform zu ändern und eine weitere zu streichen.

Im Hinblick auf die Übergangsregelungen bei erstmaliger (rückwirkender) Anwendung der Standardänderungen, beschloss das IASB eine weitere Voraussetzung für das Aufleben von Sicherungsbeziehungen, die zum Zeitpunkt der Erstanwendung bereits aufgelöst waren, zu ergänzen. Abgesehen von der Anforderung, dass solche Sicherungsbeziehungen nur dann wieder aufleben, wenn sie ausschließlich aufgrund von Anpassungen in Folge der IBOR-Reform aufgelöst wurden, ist nun zusätzlich zu prüfen, ob unter Berücksichtigung der Standardänderungen zum Zeitpunkt ihrer erstmaligen Anwendung für diese Sicherungsbeziehungen noch das ursprüngliche Risikomanagementziel verfolgt wurde und alle weiteren Voraussetzungen für die Bilanzierung der Sicherungsbeziehungen erfüllt waren.

Als verpflichtender Erstanwendungszeitpunkt der vorgeschlagenen Änderungen wurde, wie bereits im Standardentwurf vorgesehen, der 1. Januar 2021 vorläufig bestätigt. Die Änderungen sollen daher spätestens für Geschäftsjahre anwendbar sein, die nach diesem Zeitpunkt beginnen.

Mit den ausstehenden Themen zur Bilanzierung von Sicherungsbeziehungen befasst sich das IASB in seinem Juli-Meeting.

Auf den Punkt gebracht: Einzelaspekte des IFRS 16

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

Bilanzierung bei variablen Leasingzahlungen, die von mehr als einer Variablen abhängen

Gemäß IFRS 16 sind variable Leasingzahlungen, die index- oder ratenabhängig sind, in der Bewertung der Leasingverbindlichkeit zu berücksichtigen. Leasingzahlungen können aber nicht nur von einem Index oder einem (Zins-)Satz (zB Inflationsindex, Benchmarkzinssatz) abhängen, sondern auch auf der Nutzung oder Leistung des zugrunde liegenden Vermögenswerts basieren. Dabei ist zu beachten, dass variable Leasingzahlungen, die nicht auf einem Index oder einer Rate basieren und nicht quasi-fixe Leasingzahlungen sind, keinen Teil der Leasingverbindlichkeit bilden. Solche Zahlungen werden erfolgswirksam erfasst, wenn das Ereignis oder die Bedingung eintritt, welche(s) diese Zahlungen auslöst.

In der Praxis ist zu beobachten, dass variable Leasingzahlungen von mehr als einer Variablen abhängen. Falls diese variablen Leasingzahlungen nicht quasi-fixe Leasingzahlungen darstellen und zumindest eine der Variablen kein Index oder Zinssatz ist, hat ein Leasingnehmer zu beurteilen, wie die verschiedenen Variablen miteinander verbunden sind. Dabei sind die folgenden Aspekte zu beachten:

- Wenn die Leasingzahlungen in Bezug auf jede Variable unabhängig voneinander sind, können sie dementsprechend auch separat berechnet werden. Bei der Ermittlung der Leasingverbindlichkeit sind nur diejenigen variablen Leasingzahlungen zu berücksichtigen, die von einem Index oder einem Zinssatz abhängen bzw der Definition von quasi-fixen Zahlungen entsprechen.
- Wenn allerdings die einzelnen variablen Leasingzahlungen nicht unabhängig voneinander sind, ist die gesamte variable Leasingzahlung nicht als Teil der Leasingverbindlichkeit zu behandeln (es sei denn, sie entspricht der Definition einer quasi-fixen Leasingzahlung).

Die folgenden Praxisbeispiele veranschaulichen die Vorgehensweise bei variablen Leasingzahlungen, die von mehr als einer Variablen abhängen.

Praxisbeispiel 1

Ein Leasingnehmer schließt einen Leasingvertrag für ein Einzelhandelsgeschäft mit einer Laufzeit von 10 Jahren ab. Die Leasingzahlungen basieren zum Teil auf variablen Mietzinsen. Die variable Leasingzahlung hängt von der Höhe der Umsatzerlöse aus dem Einzelhandelsgeschäft sowie von der Veränderung der Marktmieten seit dem Bereitstellungsdatum ab. Die Berechnung erfolgt laut Leasingvertrag folgendermaßen:

Leasingzahlung = $(2\% \times \text{Umsatzerlöse aus dem Einzelhandelsgeschäft in den letzten 12 Monaten}) \times (\text{Marktmiete zum Zahlungstermin} \div \text{Marktmiete am Bereitstellungsdatum})$

Die Leasingzahlungen sind am Ende eines jeden Jahres (31. Dezember) zu leisten. Dabei stellt sich die Frage, ob diese variablen Leasingzahlungen in die Bewertung der Leasingverbindlichkeit einzubeziehen sind.

In diesem Praxisbeispiel ist eine der Variablen nicht an einen Index oder eine Rate gekoppelt (umsatzbezogene Komponente). Darüber hinaus sind die Variablen nicht unabhängig voneinander, weil sie multiplikativ miteinander verknüpft sind. Daher sind die gesamten variablen Leasingzahlungen bei der Bewertung der Leasingverbindlichkeit nicht zu berücksichtigen. Stattdessen werden sie erfasst, wenn das bzw. die die Zahlung auslösende Ereignis bzw. Bedingung eintritt oder wenn sie quasi-fix werden.

Praxisbeispiel 2

Der Sachverhalt ist gleich wie in Praxisbeispiel 1. Die Berechnung von Leasingzahlungen wird geändert, indem die Variablen nicht multiplikativ miteinander verknüpft sind:

Leasingzahlung = (2% × Umsatzerlöse aus dem Einzelhandelsgeschäft in den letzten 12 Monaten) + (Marktmiete zum Zahlungstermin - Marktmiete am Bereitstellungsdatum)

Da die Variablen nicht multiplikativ miteinander verknüpft sind, können die umsatzabhängigen variablen Leasingzahlungen und die Leasingzahlungen, die von den Änderungen der Marktmieten abhängig sind, separat berechnet werden. Am Bereitstellungsdatum sind die variablen Leasingzahlungen, die von Änderungen der Marktmieten abhängen, bei der Bewertung der Leasingverbindlichkeit zu berücksichtigen. Da diese variablen Leasingzahlungen auf der Grundlage des Index oder des Zinssatzes am Bereitstellungsdatum bewertet werden, ist der Betrag der im Zeitpunkt des Erstansatzes zu berücksichtigenden variablen Leasingzahlungen Null. Wenn sich die Zahlungsströme aufgrund einer Änderung der Marktmiete ändern, ist die Leasingverbindlichkeit basierend auf der Marktmiete zu diesem Zeitpunkt für die verbleibende Leasinglaufzeit neu zu bewerten. Die umsatzabhängigen variablen Zahlungen sind nicht an einen Index oder einen Zinssatz gekoppelt und sind daher nicht Teil der Leasingverbindlichkeit.

Fazit

Die „non-consecutive periods of use“ sind bei der Bestimmung der Laufzeit eines Leasingverhältnisses stets zu berücksichtigen. Demzufolge liegt ein kurzfristiges Leasingverhältnis nur dann vor, wenn die Summe der nicht aufeinanderfolgenden Zeiträume am Bereitstellungsdatum maximal 12 Monate beträgt.

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 IFRS 3 – Definition eines Geschäftsbetriebs	ab Geschäftsjahr 2020	EU-Verordnung vom 21. April 2020
Änderungen an IAS 1 – Klassifizierung von Verbindlichkeiten als kurz- oder langfristig	ab Geschäftsjahr 2022	noch festzulegen
Jährliche Verbesserungen der IFRS (Zyklus 2018-2020) mit Änderungen an IFRS 1, IFRS 9, IFRS 16 (Illustrative Example) und IAS 41	ab Geschäftsjahr 2022	noch festzulegen
Änderungen an IFRS 3 – Verweis auf das Rahmenkonzept	ab Geschäftsjahr 2022	noch festzulegen
Änderungen an IAS 16 – Erträge vor der beabsichtigten Nutzung	ab Geschäftsjahr 2022	noch festzulegen
Änderungen an IAS 37 – Belastende Verträge: Kosten für die Erfüllung eines Vertrags	ab Geschäftsjahr 2022	noch festzulegen
IFRS 17 „Versicherungsverträge“	ab Geschäftsjahr 2023	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: 6. Juli 2020).

IASB-Projektplan

Laufende Projekte	bis 09/2020	bis 12/2020	ab 01/2021
Preisregulierte Tätigkeiten	–	ED	–
IFRS 16 – Leasingverbindlichkeiten bei Sale- and Leaseback	ED	–	–
IAS 8 – Unterscheidung zwischen Änderungen von Rechnungslegungsmethoden und rechnungslegungsbezogenen Schätzungen	–	IFRS	–
IAS 12 – Transaktionen, aus denen zugleich aktive sowie passive latente Steuern entstehen	–	–	–
IAS 21 – Fehlende Austauschbarkeit	–	–	–
IFRIC 14 – Verfügbarkeit von Erstattungen aus einem leistungsorientierten Plan	–	–	–
Disclosure-Initiative: Angaben zu Rechnungslegungsmethoden	–	IFRS	–
Disclosure Initiative – Gezielte Überprüfung der Angabepflichten auf Standardebene	–	–	ED

Lagebericht (management commentary)	–	ED	–
Umfassender Review der IFRS für kleine und mittelgroße Unternehmen (IFRS for SMEs)	–	–	–
Auswirkungen der IBOR Reform auf die Finanzberichterstattung – Phase 2	IFRS	–	–
Primäre Abschlussbestandteile	–	ED Feedback	–

Forschungsprojekte	bis 09/2020	ab 12/2020	ab 01/2021
Unternehmenszusammenschlüsse unter gemeinsamer Beherrschung	DP	–	–
Dynamisches Risikomanagement (Sonderregelungen für Macro Hedges)	–	Zentrales Modell	–
Finanzinstrumente mit Eigenkapitalcharakter	–	DPD	–
Geschäfts- oder Firmenwert und Wertminderung	–	–	DP Feedback
IFRS 6 – Förderaktivitäten	–	–	–
IAS 37 – Rückstellungen	–	–	–
Pensionszusagen, deren Höhe von den Erträgen auf bestimmte Vermögenswerte abhängig ist	–	Review Research	–
Kleine und mittelgroße Unternehmen als Tochterunternehmen	–	DP oder ED	–
PIR IFRS 10, IFRS 11 und IFRS 12	–	RFI	–

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: 3. Juni 2020

laufende/abgeschlossene Projekte:	Q2 2020	Q3 2020	Q4 2020
Überarbeitung AFRAC-Stellungnahme 15: Derivate und Sicherungsinstrumente (UGB)		E-St	
Währungsumrechnung im UGB			E-St
Überarbeitung AFRAC-Stellungnahme 14: Bilanzierung von nicht-derivaten Finanzinstrumenten (UGB)		E-St	
Ergänzung AFRAC-Stellungnahme 8: Teilwertabschreibung (IFRS)	St		
Vergütungsbericht gem AktRÄG 2019 + Anpassung AFRAC-Stellungnahme 22: CG-Bericht		E-St	
AFRAC-Stellungnahme 36: Geldflussrechnung (UGB)	St		
AFRAC-Stellungnahme 35: Konzerneigenkapitalspiegel (UGB)	St		
AG „Zukünftige Entwicklung der Rechnungslegung“	DP		
AG „Rechnungslegungsbezogenen Fragen bei der Umsetzung der VRV“			
Anpassung AFRAC-Stellungnahme 19: Funktionsfähigkeit Risikomanagement (ÖCGK)		E-St	
Bilanzberichtigung im Rechnungswesen			E-St
Fachinformation zu Auswirkungen der Ausbreitung des Coronavirus (COVID-19) auf die Unternehmensberichterstattung	FI		
Fachinformationen zu Auswirkungen der Ausbreitung des Coronavirus (COVID-19) auf die Bilanzierung von Finanzinstrumenten bei Kreditinstituten zu Abschlussstichtagen nach dem 31. Dezember 2019	FI		
CL zum IASB „General Presentation and Disclosures (Primary Financial Statements)“		K	
Anpassung AFRAC 27: Personalarückstellungen im UGB hinsichtlich „Bewertung von Planvermögen“			

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

Veröffentlichungen

IFRS Blog – CMAAS Aktuell

Hier finden sie kurze und prägnante Beiträge zu **aktuellen Themen der Rechnungslegung**. Neben allgemeinen Themen zu den **IFRS** wird derzeit der Fokus auch auf **COVID-19** gelegt. Link zum Blog:

<https://www.pwc.at/de/dienstleistungen/wirtschaftspruefung/pruefungsnaheberatung/aktuelle-artikel.html>

Webcasts aus dem PwC-Netzwerk

Der folgende Webcast aus dem PwC-Netzwerk ist ab sofort für Sie auf unserer Website abrufbar: <https://www.pwc.at/de/newsletter/ifrs.html>

- **Impairment Test in Corona-Zeiten**

Vor dem Hintergrund der weitreichenden wirtschaftlichen Folgen der Corona-Krise wird erwartet, dass bei vielen Unternehmen mittlerweile Anhaltspunkte für eine Wertminderung vorliegen dürften und dementsprechend bereits im Rahmen der Zwischenberichterstattung im größeren Umfang anlassbezogene Impairment Tests gemäß IAS 36 durchzuführen sind. In diesem Webcast werden wichtige Aspekte erläutert, die im Rahmen von solchen Werthaltigkeitsprüfungen im COVID-19-Umfeld zu beachten sind.

Webcast Serie: COVID-19 – Reaktionen auf die wirtschaftlichen Auswirkungen

Zusätzlich zu den bekannten Webcasts zu aktuellen Themen widmeten wir eine eigene Webcast Serie den wirtschaftlichen Auswirkungen von COVID-19 und den nötigen Reaktionen von Unternehmen im Krisenmanagement.

Die Expertentalks decken verschiedene Themenbereiche wie bspw die Auswirkungen auf die **externe Berichterstattung nach IFRS** oder **die Auswirkungen auf den Impairmenttest** ab und können unter folgendem Link abgerufen und nachgehört werden: [COVID-19 - Reaktionen auf die wirtschaftlichen Auswirkungen](#)



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



Johannes Auer

Tel: +43 1 501 88-2083
johannes.a.auer@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, Johannes Auer

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.