

Ausgabe 02, Februar 2021

www.pwc.at/publikationen

Auf einen Blick

Bilanzierung von staatlichen COVID-19-Hilfsmaßnahmen nach IFRS.....	2
Auswirkung des Klimawandels im Accounting.....	8
EU-Endorsement.....	12
IASB-Projektplan.....	13
AFRAC.....	14
Veröffentlichungen	15
Ihre Ansprechpartner.....	16

IFRS aktuell

Nachrichten zu den aktuellen Entwicklungen der IFRS

Liebe Leserinnen und Leser,

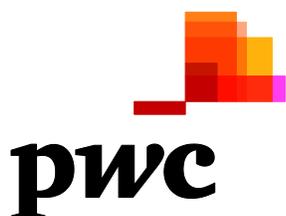
die Auswirkungen der Corona-Pandemie sind noch nicht überwunden. Die Dynamik von Mutationen und anderen Wechselwirkungen führen weiterhin zu Restriktionen für das Wirtschaftsleben. Die aktuellen Statistiken belegen, dass österreichische Unternehmen und Selbständige in zunehmendem Maß auf staatliche Hilfsprogramme und Unterstützungsmaßnahmen zurückgreifen (müssen). Für viele dieser Sachverhalte ist IAS 20 „Government Grants“ einschlägig. Wir möchten Ihnen daher in einem gesonderten Beitrag einen Überblick über die Regelungen des Standards geben und die bilanzielle Darstellung von Zuschüssen im Licht der derzeit in Österreich vorliegenden Programme näher erläutern.

Darüber hinaus berichten wir auch über die Auswirkungen des Klimawandels auf die finanzielle Berichterstattung nach IFRS. Abschließend freuen wir uns, Ihnen unsere neue CMAAS-Blogreihe zum Thema „Transaction Accounting“ vorstellen zu dürfen.

Viel Spaß bei der Lektüre!

Ulf Kühle

Leiter – IFRS-Fachabteilung



Die Bilanzierung von staatlichen COVID-19-Hilfsmaßnahmen nach IFRS

IAS 20 „Government Grants“ regelt die Zuschüsse von staatlicher Seite. Es handelt sich dabei um einen der älteren IFRS-Standards. In der Vergangenheit waren staatliche Zuschüsse vielleicht nur für eine begrenzte Anzahl an Unternehmen von Bedeutung. Österreich kann sich aufgrund der wirtschaftlichen Verflechtung und Abhängigkeit von ausländischen Absatz- und Bezugsmärkten nicht den wirtschaftlichen Folgen der Corona-Pandemie entziehen. Entsprechend weist die Inanspruchnahme der staatlichen Hilfspakete aktuell eine große Dynamik auf. Zeit, die verschiedenen Hilfsprogramme unter die Lupe zu nehmen und im Kontext der IFRS-Regelungen zu analysieren.

Grundlagen des IAS 20

Wann ist IAS 20 „Zuschüsse der öffentlichen Hand“ anzuwenden?

Im Anwendungsbereich von IAS 20 liegen staatliche Hilfsmaßnahmen, die darauf abzielen, Unternehmen bei der Aufrechterhaltung ihrer betrieblichen Tätigkeit zu unterstützen oder gezielt einzelne Projekte wie bauliche Maßnahmen oder Forschungstätigkeiten zu fördern. Diese Unterstützungsleistungen können sich auf vergangene, gegenwärtige und zukünftige Perioden beziehen. Sie können darüber hinaus auch mit Auflagen und speziellen Bedingungen verbunden sein, die bei Gewährung des Zuschusses oder auch dauerhaft über die Förderperiode eingehalten werden müssen. Für Unternehmen ist es daher wichtig zu verstehen, wie die Anspruchsvoraussetzungen einer staatlichen Hilfsmaßnahme konkret ausgestaltet sind.

Die Republik Österreich hat als Reaktion auf die wirtschaftlichen Auswirkungen der Corona-Pandemie auch andere Instrumente wie Steuerstundungen, Verlustrückträge, weitere steuerliche Maßnahmen (wie z.B. die degressive Abschreibung) und auch Erleichterungen im Bereich der Sozialabgaben aufgelegt. Diese Maßnahmen fallen nicht unter den Anwendungsbereich von IAS 20. Sie sind nach Art der Aufwendungen entweder nach IAS 12 (steuerliche Maßnahmen) oder nach IAS 19.5.a (Sozialversicherungsabgaben) zu erfassen. Im Hinblick auf die Bilanzierung von Verlustrückträgen und die degressive Abschreibung nach dem Konjunkturstärkungsgesetz 2020 verweisen wir auf den [Sonderbeitrag in unserem Newsletter von November 2020](#).

Nach IAS 20 ist eine schrittweise Analyse der geplanten bzw. in Anspruch genommenen Hilfsmaßnahmen durchzuführen:



Tabelle: Schritte zur Umsetzung von IAS 20 für einzelne Unterstützungsleistungen

Welche Zuschüsse unterscheidet IAS 20?

IAS 20 unterscheidet zwischen Zuschüssen zu Vermögenswerten und Zuschüssen zur Kompensation von Kosten aus konkreten Projekten sowie reinen Liquiditäts- und Ertragszuschüssen. Dieses breite Spektrum spiegelt sich auch bei den gegenwärtig zur Verfügung stehenden COVID-19-Hilfsmaßnahmen wider.

Wie werden die Zuschüsse nach IAS 20 bilanziert?

Direkte Hilfszusagen / Cash Zuzahlungen

Ein Hilfsprogramm, welches eine unmittelbare Cashzuzahlung vorsieht, die weder rückerstattungspflichtig noch an weitere Bedingungen geknüpft ist, wird als Ertragszuschuss der laufenden Periode erfasst, sobald es hinreichend sicher ist („reasonable assurance“), dass der Zuschuss auch gewährt wird (Buchung: Forderung an sonstigen betrieblichen Ertrag). Ein Beispiel für direkte Hilfszusagen i.d.S. wäre etwa der Härtefallfonds der Bundesregierung, der (erweiterte) Lockdown-Umsatzersatz oder der Verlustersatz.

Ist eine Zusage an Bedingungen geknüpft (wie etwa die Aufrechterhaltung von Arbeitsplätzen), darf ein Zuschuss nur dann ertragswirksam vereinnahmt werden, wenn das Unternehmen aller Voraussicht nach auch die gesetzten Bedingungen erfüllen wird.

Ist ein Zuschuss unmittelbar als Kompensation zu bestimmten Aufwendungen vorgesehen, ist die staatliche Unterstützung systematisch über den Zeitraum zu erfassen, in dem die Aufwendungen anfallen, die durch den staatlichen Zuschuss kompensiert werden sollen. In diesem Fall wird der Zuschuss regelmäßig in dem Posten erfasst, in dem der kompensierte Aufwand gebucht wird. Die Bruttodarstellung als sonstiger betrieblicher Ertrag ist aber ebenfalls zulässig

Zuschüsse zu Vermögenswerten

Wird ein Zuschuss speziell für Vermögenswerte gewährt, wird der Zuschuss dann erfasst, wenn der Erhalt als hinreichend sicher eingestuft wird. Je nachdem, ob zusätzliche Bedingungen mit der Gewährung des Zuschusses erfüllt sein müssen, ist der Zeitpunkt der Erfassung des Zuschusses von der Einschätzung abhängig, ob ein Unternehmen aller Voraussicht nach auch die Bedingungen erfüllen wird.

Nach IAS 20 steht dem Unternehmen ein Wahlrecht zur Verfügung, ob der Zuschuss unmittelbar als Kürzung der Anschaffungs-/Herstellungskosten erfasst wird und dadurch in Folgeperioden die planmäßigen Abschreibungen unmittelbar reduziert werden oder ob der Zuschuss abgegrenzt und über die Nutzungsdauer des Vermögenswertes ertragswirksam aufgelöst wird. Das Wahlrecht ist stetig anzuwenden.

Sonderfragen:

Gerade im Hinblick auf die neu aufgelegten COVID-19-Hilfsmaßnahmen ergeben sich praktische Fragen in der konkreten Umsetzung. Einige davon möchten wir nachfolgend praxisorientiert näher erörtern.

Wann schlägt sich der Vorteil aus den staatlichen Hilfsmaßnahmen bilanziell nieder?

In der Praxis stellt sich häufig die Frage, wann konkret der Vorteil aus der staatlichen Hilfsmaßnahme zu erfassen ist und der Anspruch aktiviert werden darf, damit die GuV-Entlastung eintritt.

Dafür ist es im Vorfeld notwendig, dass das Unternehmen die rechtlichen Rahmenbedingungen prüft und die, oftmals in Verordnungen festgehaltenen, Anspruchsvoraussetzungen im Detail analysiert. In einigen Fällen liegt keine „Ermessensentscheidung“ der fördernden Stelle vor. Das Unternehmen ist angehalten, eine Einschätzung zu treffen, ob es die Anspruchsvoraussetzungen und ggf. zusätzlichen Bedingungen, die einmalig bei Antragstellung oder dauerhaft während der Förderperiode erfüllt sein müssen, auch erfüllen wird und der Zuschuss aller Voraussicht nach gewährt werden wird.

Sofern die Bedingungen ausschließlich im Einflussbereich des Unternehmens liegen, wird das Unternehmen im Regelfall eine belastbare Einschätzung treffen können. Schwieriger wird die Beurteilung im Einzelfall dann, wenn es sich um eine „gedeckelte“ Hilfsmaßnahme handelt, für die nur ein begrenzter Fördertopf an finanziellen Mitteln zur Verfügung steht. Eine derartige Beschränkung hat das Unternehmen zusätzlich bei seiner Einschätzung zu berücksichtigen, insbesondere ob der Antrag zeitgerecht genug gestellt wurde und die Förderung aller Voraussicht nach – auch bei begrenzten finanziellen Mitteln – zufließen wird.

Praxishinweis

Für die Erfassung des Vorteils ist es nach IFRS nicht zwingend notwendig, dass eine schriftliche Bewilligung der Fördermaßnahme zum Bilanzstichtag oder zum Zeitpunkt der Erstellung des Abschlusses vorliegt, sofern mit „reasonable assurance“ von der Erfüllung der Bedingungen weiterhin ausgegangen werden kann und der Zuschuss aller Voraussicht nach gewährt werden wird.

Exkurs zu UGB

Die maßgeblichen Regelungen betreffend Zuschüsse nach UGB sind im Allgemeinen in der AFRAC Stellungnahme 6 (Dezember 2015) „Zuschüsse im öffentlichen Sektor“ festgehalten. Betreffend der COVID-19-Hilfsmaßnahmen hat das AFRAC im Dezember 2020 eine Erweiterung der bisherigen COVID-19-Fachinformationen bezüglich Zuschüsse vorgenommen. Demnach wird für die Frage der bilanziellen Abbildung und des maßgeblichen Zeitpunkts für die Erfassung der COVID-19-Hilfen vor allem darauf abgestellt, ob ein Rechtsanspruch für das begünstigte Unternehmen besteht. Für die COVID-19 Investitionsprämie, den Fixkostenzuschuss sowie für die COVID-19-Kurzarbeitsbeihilfe wird ein derartiger Rechtsanspruch jedenfalls bejaht. Bei den neuen Hilfsmaßnahmen wird dieser Rechtsanspruch auch auf Grund der Fiskalgeltung anzunehmen sein.

Szenario 1: Rechtsanspruch liegt vor

Liegt ein Rechtsanspruch vor und geht das Unternehmen am Bilanzstichtag davon aus, dass es die Anspruchsvoraussetzungen einer konkreten Fördermaßnahme sachlich erfüllt, ist eine Erfassung des Zuschusses am Bilanzstichtag möglich, wenn der Förderantrag bis zur Aufstellung des Jahresabschlusses ordnungsgemäß gestellt worden ist oder danach mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit gestellt werden wird. Das Vorliegen der Bewilligung der fördernden Stelle ist bis zum Erstellungstichtag nicht erforderlich.

Szenario 2: Rechtsanspruch liegt nicht vor

Liegt hingegen kein Rechtsanspruch vor, muss das Unternehmen zum Bilanzstichtag höchstwahrscheinlich davon ausgehen können, dass es die wesentlichen sachlichen Anspruchsvoraussetzungen erfüllt und die Genehmigung muss bis zum Erstellungstichtag erteilt worden sein. Nur in diesem Fall darf im Abschluss der Zuschuss der öffentlichen Hand nach UGB erfasst werden.

Die Regelungen des UGB dürften in den Fällen des Szenario 1 zu weitgehend ähnlichen Ergebnissen wie nach IFRS bei der Bilanzierung von Zuschüssen führen, während bei Szenario 2 im Einzelfall Unterschiede bestehen bleiben könnten.

Wie wirkt sich das Stetigkeitsgebot bei der Ausübung der Wahlrechte bei erstmaliger Inanspruchnahme von COVID-19-Hilfsmaßnahmen aus?

Es ist einer der Grundsätze der IFRS, dass vom Unternehmen ausgeübte Wahlrechte stetig auf vergleichbare Sachverhalte anzuwenden sind (IAS 8.13), solange einzelne Standards keine erneute Ausübung verlangen oder erlauben (bspw. auf Transaktionsbasis). Im Zusammenhang mit COVID-19-Hilfsmaßnahmen stellt sich nun die Frage, inwieweit Unternehmen an bisher nach IAS 20 ausgeübte Wahlrechte zur Brutto- oder Nettodarstellung von Zuschüssen gebunden sind.

Für vermögenswertbezogene Zuschüsse sieht IAS 20.24 vor, dass ein Zuschuss entweder brutto über eine passivische Abgrenzung („deferral“) erfasst und über die Nutzungsdauer des Vermögenswertes als sonstiger betrieblicher Ertrag aufgelöst wird oder unmittelbar mit den Anschaffungskosten verrechnet wird und das Abschreibungspotential in Folgeperioden kürzt. Da sich die COVID-19-Investitionsprämie als Förderung für die Anschaffung und Herstellung von (gewissen) materiellen und immateriellen Vermögenswerten versteht, dürfte sich die COVID-19-Investitionsprämie unter sachlichen Gesichtspunkten nicht bedeutend von anderen vermögenswertbezogenen Zuschüssen unterscheiden. Eine in der Vergangenheit getroffene Wahl der Darstellung (brutto oder netto) wird auch für COVID-19-bedingte vermögensbezogene Hilfsmaßnahmen eine Ausstrahlungswirkung entfalten.

Bezüglich ertragsbezogener Zuschüsse können die Schlussfolgerungen anders ausfallen, wenn eine Prüfung der COVID-19-Hilfsmaßnahmen ergibt, dass sich diese sachlich von anderen bereits in der Vergangenheit in Anspruch genommenen Zuschüssen unterscheiden. Die Tatsache, dass es sich um COVID-19-Hilfsmaßnahmen handelt, bedeutet für sich allein genommen aber noch kein hinreichendes Unterscheidungsmerkmal, um ein Abgehen vom bisher ausgeübten Darstellungswahlrecht (Brutto- vs. Nettodarstellung nach IAS 20.29) zu rechtfertigen.

Praxisbeispiel für einen (zulässigen) Übergang von Netto- zu Bruttodarstellung:

Ein Unternehmen hat in der Vergangenheit eine Förderung von konkreten Kostenblöcken erhalten und den Zuschuss direkt mit den entsprechenden Aufwendungen in der Gewinn- und Verlustrechnung verrechnet. Im Zuge der Corona-Krise nimmt das Unternehmen erstmals spezielle COVID-19-Unterstützungsleistungen wie den Lockdown-Umsatzersatz in Anspruch. Diese Maßnahme unterscheidet sich sachlich von den Förderungen in der Vergangenheit: der Umsatzersatz bezieht sich auf keine Aufwandsgröße. In diesem Fall erscheint die Bruttodarstellung für dieses Maßnahmenpaket vertretbar. Andere sachlich mit bisherigen Förderungen vergleichbare Ertragszuschüsse wären weiterhin gemäß dem Stetigkeitsprinzip als Kürzung der betreffenden Aufwandsarten gemäß Nettodarstellung zu erfassen.

Praxishinweis

Sachlich voneinander abweichende Zuschüsse können unterschiedlich kategorisiert und bilanziell dargestellt werden. Entscheidend ist, dass das Unternehmen die gewählten Bilanzierungsmethoden und Unterscheidungsmerkmale im Anhang erläutert.

Müssen Corona-Hilfsmaßnahmen gesondert im IFRS-Abschluss erfasst und erläutert werden?

Es ist nicht zulässig aus der Corona-Pandemie entstehende Effekte als „außerordentliche“ Aufwendungen in der Gewinn- und Verlustrechnung separat auszuweisen. Über die wirtschaftlichen Effekte der Corona-Pandemie ist dennoch transparent und ganzheitlich (vorzugsweise in einem eigenen Abschnitt) im Anhang zu berichten. Damit verbunden sind auch Erläuterungen zu den Auswirkungen der in Anspruch genommenen Förderungen und Erleichterungen und wie diese – gruppiert nach sachlichen Entscheidungsmerkmalen – im Abschluss erfasst wurden. Dies schließt auch Informationen über zu erfüllende Bedingungen, Management Judgement betreffend Einhaltung der Bedingungen und eine Beschreibung der Konsequenzen bei möglicher Nichteinhaltung ein.

Wie ist der Lockdown-Umsatzersatz in der Gewinn- und Verlustrechnung auszuweisen?

Naturgemäß wird für den Lockdown-Umsatzersatz eine Bruttodarstellung nach IAS 20 erfolgen. Fraglich ist, in welchem Bereich der Gewinn- und Verlustrechnung dieser „Ertrag“ auszuweisen ist. Zuschüsse der öffentlichen Hand erfüllen streng genommen nicht die Definitionskriterien von Umsatzerlösen nach IFRS 15 oder Leasingerträgen nach IFRS 16 aus Sicht des Leasinggebers. Ein Ausweis direkt als Umsatzerlös mit Kunden scheidet demnach aus.

Denkbar ist ein Ausweis als Erlös aus der Inanspruchnahme von COVID-19-Hilfspaketen, wobei auf eine disaggregierte Darstellung von Erlösen aus den COVID-19-Hilfen und „echten“ Umsatzerlösen mit Kunden zu achten ist. Alternativ kann der Lockdown-Umsatzersatz auch als sonstiger Ertrag im Bereich der sonstigen betrieblichen Erträge offengelegt werden. Auch hier gilt, dass das Unternehmen über die gewählte Bilanzierungsmethode im Anhang transparent berichten muss.

Fazit

Unternehmen haben sich mit den in Österreich aufgelegten Hilfsprogrammen und den Anspruchsvoraussetzungen im Detail auseinanderzusetzen, um eine sachgerechte Erfassung der Zuschüsse nach IFRS sicherzustellen. Die Hilfspakete unterliegen einer dynamischen Fortentwicklung von Seiten des Gesetzgebers. Die im Beitrag gemachten Ausführungen stellen eine Momentaufnahme der Sichtweise der IFRS dar und erheben keinen Anspruch auf Vollständigkeit.

Links zu verbundenen Themen:

Details zur Bilanzierung von Umschuldungen mit finanzierenden Banken entnehmen Sie bitte unserem [COVID-19 Blog Teil 5: Auswirkungen auf die Finanzberichterstattung – Restrukturierung von Kreditverbindlichkeiten beim Kreditnehmer nach IFRS 9](#)

Details zur Bilanzierung von geförderten Zinsen oder in Anspruch genommene Kreditgarantien entnehmen Sie bitte unserem [COVID-19 Blog Teil 11: Auswirkungen auf die Finanzberichterstattung – Staatliche Hilfsmaßnahmen](#)

Details zur Bilanzierung der Kurzarbeit entnehmen Sie bitte unserem [COVID-19 Blog Teil 12: Kurzarbeit](#)

Ihre Ansprechpartner

	<p>Ulf Kühle Director und Leiter der IFRS-Fachabteilung Tel: +43 1 501 88-1688 ulf.kuehle@pwc.com</p>		<p>Beate Butollo Senior Manager IFRS-Fachabteilung Tel: +43 1 501 88-1814 beate.butollo@pwc.com</p>
---	--	--	--

Auswirkung des Klimawandels im Accounting

Aufgrund der möglichen Effekte auf die Finanz-, Vermögens- und Ertragslage von Unternehmen sowie auf deren Geschäftsmodelle hat das Thema Klimawandel in den vergangenen Jahren aus Sicht von Investoren und anderen Abschlussadressaten an Bedeutung gewonnen. Der Begriff „Klima“ findet in den IFRS keine explizite Erwähnung. Allerdings haben die Auswirkungen des Klimawandels und die daraus resultierenden Risiken und Chancen erheblichen Einfluss auf die Unternehmen. Die Berücksichtigung von Risiken und Chancen im Zusammenhang mit Ansatz-, Bewertungs- und Angabevorschriften sind in den IFRS geregelt und treffen daher auch für die Berücksichtigung von Risiken und Chancen im Zusammenhang mit dem Klimawandel zu. Unter Berücksichtigung von Wesentlichkeitsüberlegungen sind daher die Auswirkungen des Klimawandels durchaus in der Erstellung von Konzernabschlüssen nach IFRS zu berücksichtigen. Der folgende Beitrag stellt exemplarisch dar, wann eine solche Berücksichtigung erforderlich sein kann. Für eine detaillierte Analyse verweisen wir auf das im November veröffentlichte [Educational Material](#) des IASB.

Darstellung des Abschlusses (IAS 1)

Unternehmen haben Angaben zu jenen Ermessensentscheidungen und Schätzungsunsicherheiten zu machen, die einen signifikanten Einfluss auf die im Abschluss erfassten Beträge haben bzw. im Folgejahr potenziell zu wesentlichen Anpassungen dieser Beträge führen können (IAS 1.122 und IAS 1.125). In Verbindung mit Klimarisiken ist es bspw. denkbar, dass sich wesentliche Unsicherheiten bei der Schätzung von erwarteten Kosten für Rekultivierungsverpflichtungen ergeben.

Aus dem Klimawandel entstehende Risiken können mitunter zu wesentlichen Unsicherheiten führen, die erheblichen Zweifel an der Fortführungsfähigkeit (*going concern*) von Unternehmen aufwerfen. Diese Unsicherheiten sind anzugeben (IAS 1.25).

Darüber hinaus können sich durch die Generalklausel des IAS 1 zusätzliche Angaben über Klimarisiken erfordern. Danach sind weitere Informationen offenzulegen, die nicht in anderen Abschlussbestandteilen ausgewiesen werden, für das Verständnis des Abschlusses aber von Relevanz sind (IAS 1.112).

Nicht-finanzielle Vermögenswerte (IAS 2, IAS 16, IAS 38)

Unternehmen begegnen aus dem Klimawandel entstehenden Risiken mitunter mittels Anpassung von Geschäftsmodellen und verstärktem Fokus auf Forschungs- und Entwicklungsprojekten. In solchen Fällen ist explizit auf die Vorschriften zum Ansatz von Kosten als Teil der Anschaffungs- oder Herstellungskosten von Sachanlagen und immateriellen Vermögenswerten zu achten (IAS 16.16; IAS 38.27 und IAS 38.66 i.V.m. IAS 38.57).

Weiterhin können sich Klimaaspekte auf die erwarteten Restwerte und Nutzungsdauern von Vermögenswerten haben, bspw. aufgrund von Beschädigungen und künftige Restriktionen. Derartigen Entwicklungen sind bei der jährlichen Überprüfung der Restwerte und Nutzungsdauern zu berücksichtigen (IAS 16.51 und IAS 38.102 i.V.m. IAS 38.104).

Ebenfalls sind die Aktivierung und Bewertung im Zusammenhang mit Emissionszertifikaten nach IFRS zu beurteilen.

Bezüglich der kurzfristigen nicht-finanziellen Vermögenswerte kann sich besonders im Hinblick auf den Buchwert von Vorräten ein Anpassungsbedarf ergeben. Beispielweise können Auswirkungen des Klimawandels zu Veralterung, erhöhten Kosten der Fertigstellung oder sinkenden Verkaufspreisen führen. In solchen Fällen sind Vorräte ggf. auf den niedrigeren Nettoveräußerungswert abzuwerten (IAS 2.28).

Wertminderung nicht-finanzieller Vermögenswerte (IAS 36)

Die Auswirkungen des Klimawandels stellen potenzielle Anhaltspunkte für eine Wertminderung dar (IAS 36.12). Besonders physische Risiken sowie Transaktionsrisiken, bspw. aus Restriktionen durch künftige Klimagesetze und -verordnungen, können die Werthaltigkeit einzelner nicht-finanzieller Vermögenswerte, aber auch ganzer zahlungsmittelgenerierender Einheiten beeinflussen.

Hinsichtlich der Ermittlung des erzielbaren Betrags von Vermögenswerten und zahlungsmittelgenerierenden Einheiten haben Unternehmen zu beurteilen, ob die dem

Nutzungswert zugrunde gelegten vernünftigen und vertretbaren Annahmen Klimarisiken bereits angemessen widerspiegeln (IAS 36.33).

Ertragsteuern (IAS 12)

Klimarisiken können dazu führen, dass Unternehmen ihre Schätzungen hinsichtlich erwarteter zu versteuernder Ergebnisse in der Zukunft anzupassen haben. Diese Ergebnisse bilden die Basis für den Ansatz latenter Steueransprüche für abzugsfähige temporäre Differenzen und Verlustvorträge (IAS 12.24 und .34). Somit hat unter Umständen ein Ansatz neuer latenter Steueransprüche zu unterbleiben bzw. ist ein bestehender latenter Steueranspruch möglicherweise ganz oder teilweise auszubuchen (IAS 12.56).

Darüber hinaus können sich direkte Auswirkungen aus fiskalischen Förderprogrammen auf die Steuerbelastung der Unternehmen ergeben.

Rückstellungen (IAS 37)

Unternehmen haben mögliche klimabezogene Effekte auf den Ansatz, die Bewertung und die Offenlegung von Rückstellungen zu erheben. Die Notwendigkeit des Ansatzes einer Rückstellung kann sich z.B. aus einer gesetzlich vorgeschriebenen Ausgleichsleistung für entstandenen ökologischen Schaden ergeben (IAS 37.14). Gesetzesänderungen können auch Auswirkungen auf die Ermittlung von Kosten zur Erfüllung eines Vertrags im Hinblick auf belastende Verträge haben (IAS 37.68).

Finanzinstrumente (IFRS 7, IFRS 9)

Die Auswirkungen des Klimawandels können die Bilanzierung von Finanzinstrumenten in unterschiedlicher Weise beeinflussen. So ist es vorstellbar, dass Kreditvereinbarungen Klauseln enthalten, welche die vertraglichen Zahlungsströme an die Erreichung bestimmter ökologischer Ziele koppeln. Derartige Vereinbarungen sind vom Kreditgeber im Rahmen der Einstufung finanzieller Vermögenswerte dahingehend zu überprüfen, ob die vertraglichen Zahlungsströme ausschließlich Tilgungs- und Zinszahlungen darstellen (IFRS 9.B4.1.7). Auf Seiten des Kreditnehmers liegt unter Umständen ein eingebettetes Derivat vor (IFRS 9.4.3.1).

Darüber hinaus können sich Klimarisiken auf die Ermittlung erwarteter Kreditverluste (*expected credit losses*) auswirken (IFRS 9.5). So könnten bspw. Naturkatastrophen oder gesetzliche Vorschriften zur Erreichung von Klimazielen die Zahlungsfähigkeit von Schuldnern negativ beeinflussen. Außerdem führt der Umstand, dass Vermögenswerte nicht mehr zugänglich oder versicherbar sind, möglicherweise zu einem geminderten Wert von Sicherheiten.

Diese Auswirkungen auf die Berechnung erwarteter Kreditverluste sowie unter anderem Auswirkungen auf die Risikokonzentration anzugeben; bspw. aufgrund von Beteiligungen an Unternehmen, die besonders stark von Klimarisiken betroffen sind (IFRS 7.34 und IFRS 7.35B).

Weitere Themen

Die Ausführungen in diesem Beitrag stellen lediglich eine Auswahl an möglichen Beispielen zur Berücksichtigung von Klimaaspekten im Konzernabschluss nach IFRS dar und erheben keinen Anspruch auf Vollständigkeit.

Die tatsächlichen Auswirkungen von Klimarisiken auf die Bilanzierung sind unternehmensindividuell zu analysieren. Beispielsweise sind zusätzlich zu den oben genannten Punkten Effekte auf die Ermittlung der beizulegenden Zeitwerte von Vermögenswerten und Schulden denkbar (IFRS 13). Versicherungsunternehmen haben besonders auch die Steigerung in Häufigkeit und Ausmaß von Schadensfällen in ihrer Bewertung von Versicherungsverbindlichkeiten zu berücksichtigen (IFRS 17).

Ihre Ansprechpartner



Andrea Sternisko
Director, Capital Markets
Accounting & Advisory Services
Tel: +43 1 501 88-1610
andrea.s.sternisko@pwc.com



Dennis Pietzka
Senior Associate
IFRS-Fachabteilung
Tel: +43 1 501 88-1768
dennis.pietzka@pwc.com

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 4 – Verschiebung von IFRS 9	ab 1. Jänner 2023	EU-Verordnung vom 15. Dezember 2020
Änderungen an IFRS 9, IAS 39, IFRS 7, IFRS 4 und IFRS 16 – IBOR Reform Phase 2	ab 1. Jänner 2021	EU-Verordnung vom 13. Jänner 2021
Änderungen an IAS 1 – Klassifizierung von Verbindlichkeiten als kurz- oder langfristig	ab Geschäftsjahr 2023	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“ inkl im Juni 2020 veröffentlichter Änderungen	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: 14. Jänner 2021).

IASB-Projektplan

Den aktuellen [Projektplan des IASB](#) finden Sie auf der Website der IFRS Foundation.

Laufende Projekte	bis 01/2021	bis 03/2021	ab 06/2021
Preisregulierte Tätigkeiten	ED	–	–
IFRS 16 – Leasingverbindlichkeiten bei Sale- and Leaseback	–	ED Feedback	IFRS
IAS 8 – Unterscheidung zwischen Änderungen von Rechnungslegungsmethoden und rechnungslegungsbezogenen Schätzungen	–	IFRS	–
IAS 12 – Transaktionen, aus denen zugleich aktive sowie passive latente Steuern entstehen	–	–	IFRS
IAS 21 – Fehlende Austauschbarkeit	–	ED	–
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)	–	DPD	–
Primäre Abschlussbestandteile	–	–	–
Rückstellungen – Gezielte Verbesserungen	–	–	–
Disclosure Initiative – Tochterunternehmen die SMEs sind	DP / ED Decision	–	–

Forschungsprojekte	bis 01/2021	bis 03/2021	ab 06/2021
Unternehmenszusammenschlüsse unter gemeinsamer Beherrschung	–	–	DP Feedback
Dynamisches Risikomanagement (Sonderregelungen für Macro Hedges)	–	–	Zentrales Modell
Finanzinstrumente mit Eigenkapitalcharakter	–	–	–
Geschäfts- oder Firmenwert und Wertminderung	–	DP Feedback	–
IFRS 6 – Förderaktivitäten	–	–	DPD
Pensionszusagen, deren Höhe von den Erträgen auf bestimmte Vermögenswerte abhängig ist	–	Review Research	–
PIR IFRS 10, IFRS 11 und IFRS 12	–	–	RFI
Equity-Methode	–	–	–
PIR IFRS 9 – Klassifizierung und Bewertung	–	–	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: Arbeitsprogramm i.d.F. vom 23. September 2020, ergänzt um im Dezember 2020 und Jänner 2021 erfolgte Veröffentlichungen

laufende/abgeschlossene Projekte:	Q4 2020	Q1 2021
Überarbeitung AFRAC-Stellungnahme 15: Derivate und Sicherungsinstrumente (UGB)	St	
AFRAC-Stellungnahme 38: Währungsumrechnung (UGB)		St
Überarbeitung AFRAC-Stellungnahme 14: Bilanzierung von nicht-derivaten Finanzinstrumenten (UGB)		E-St
AFRAC-Stellungnahme 37: Vergütungsbericht gemäß § 78c AktG + Anpassung AFRAC-Stellungnahme 22: Corporate Governance-Bericht	St	
AG „Rechnungslegungsbezogenen Fragen bei der Umsetzung der VRV“	RG	
Überarbeitung AFRAC-Stellungnahme 19: Funktionsfähigkeit Risikomanagement	St	
AFRAC-Stellungnahme 30: Latente Steuern im Jahres- und Konzernabschluss (UGB)	St	
Änderung von Abschlüssen		E-St
Überarbeitung AFRAC-Stellungnahme 27: Personalarückstellungen (UGB) hinsichtlich „Bewertung von Planvermögen“		St
CL zum IASB DP „Business Combinations – Disclosures, Goodwill and Impairment“	K	
CL zum IASB Konsultationspapier „Sustainability Reporting“	K	

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

Veröffentlichungen

IFRS Blog – CMAAS Aktuell

In unserem IFRS Blog finden Sie kurze und prägnante Beiträge zu aktuellen Themen der Rechnungslegung.

Mit Februar starten wir eine **neue Blogreihe**:

- **„Transaction Accounting“**

Dieser Blog beschäftigt sich mit Themen rund um Unternehmenserwerbe, konzerninterne Umstrukturierungen und vergleichbare Transaktionen. Diese Transaktionen können für Unternehmen sehr komplex sein und die Probleme liegen oft im Detail. Die Themen reichen von Detailfragen bei der Anwendung von IFRS 3, über welche Unterschiede es bei der Anwendung der „Full Goodwill-Methode“ im Vergleich zur „Partial Goodwill-Methode“ gibt, und vieles mehr. Wir freuen uns, unsere Expertise mit Ihnen zu teilen und unterstützen Sie gerne bei Ihren geplanten Transaktionen. Viel Freude bei der Lektüre!

Link zum Blog:

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



Ihre Ansprechpartner



Ulf Kühle

Tel: +43 1 501 88-1688

ulf.kuehle@pwc.com



Beate Butollo

Tel: +43 1 501 88-1814

beate.butollo@pwc.com

www.pwc.at

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

Für den Inhalt verantwortlich: Ulf Kühle, Beate Butollo

Kontakt: IFRS.Aktuell@at.pwc.com

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