



Ausgabe 11, Juni 2023

www.pwc.at/publikationen

Auf einen Blick

Vorschläge zur Änderung
von IFRS 9 und IFRS 7 2

Abschluss des Projekts
„Angabevorschriften in den
IFRS – Ein Pilotansatz“ 6

EECS-Datenbank: Neue
europäische Enforcement-
Entscheidungen 9

Finalisierung der
Änderungen an IAS 12 14

Neues von IASB und
IFRS IC 15

EU-Endorsement..... 19

IASB-Projektplan..... 20

Übersicht über die
derzeitigen Projekte des
AFRAC..... 22

Veröffentlichungen 23

Ihre Ansprechpartner..... 25

IFRS aktuell

Nachrichten zu den aktuellen Entwicklungen der IFRS

Liebe Leserinnen und Leser,

bevor es auch beim IASB in die Sommerpause geht, melden wir uns nochmal mit den wichtigsten Neuigkeiten Rund um die Welt der IFRS. Es hat sich in letzter Zeit einiges getan und wir berichten über die jüngsten (vorläufigen) Agenda-Entscheidungen und Standardänderungen.

Zusätzlich geben wir Ihnen einen Einblick in den neusten Auszug aus der Datenbank der europäischen Enforcement-Entscheidungen.

Die gesamte Liste der laufenden Projekte des IASB finden Sie wie gewohnt auch in dieser Ausgabe des Newsletters. Enthalten sind auch der Stand des Endorsements der EFRAG und die Liste unserer neu veröffentlichten Blogbeiträge und Publikationen. Unser neuer Transaction Accounting Blog zum Thema „Zur Veräußerung gehaltene langfristige Vermögenswerte nach IFRS 5“ erweitert das Thema der Reihe auf Verkäufe.

Abschließend wünsche ich Ihnen erholsame und sonnige Sommerferien und viel Spaß bei der Lektüre!

Ulf Kühle

Leiter – IFRS-Fachabteilung



Vorschläge zur Änderung von IFRS 9 und IFRS 7: IASB veröffentlicht ED/2023/2

Am 21. März 2023 hat der IASB den Entwurf ED/2023/2 „Amendments to the Classification and Measurement of Financial Instruments“ mit Vorschlägen zur Änderung von IFRS 9 „Finanzinstrumente“ und IFRS 7 „Finanzinstrumente: Angaben“ veröffentlicht. Die vorgeschlagenen Änderungen beziehen sich auf das Feedback aus dem im Dezember 2022 abgeschlossenen Post-Implementation Review (PIR) der Vorschriften zur Klassifizierung und Bewertung von Finanzinstrumenten nach IFRS 9.

Konkret enthält der Entwurf folgende wesentlichen Änderungsvorschläge:

- Klarstellungen zur Klassifizierung von Finanzinstrumenten, deren Zahlungsströme eine Variabilität in Abhängigkeit von einem ESG-Faktor aufweisen: Bei Finanzinstrumenten können ESG-bezogene Merkmale beeinflussen, ob diese zu fortgeführten Anschaffungskosten oder zum beizulegenden Zeitwert zu bewerten sind. Dabei stellt sich die Frage, wie zu beurteilen ist, ob die Vertragsbedingungen solcher Finanzinstrumente ausschließlich zu Zahlungsströmen führen, die Zins- und Tilgungszahlungen auf den ausstehenden Kapitalbetrag darstellen (sog. SPPI-Kriterium) und damit im Einklang mit einer elementaren Kreditvereinbarung stehen. Um mögliche uneinheitliche Vorgehensweisen in der Bilanzierungspraxis zu beseitigen, soll klargestellt werden, wie die vertraglichen Zahlungsströme solcher Finanzinstrumente mit ESG-Merkmalen zu beurteilen sind.

Im Detail schlägt der IASB vor, klarzustellen, dass bei der Beurteilung, ob die vereinbarten Zahlungsströme im Einklang mit dem SPPI-Kriterium stehen, der Fokus auf der Frage liegt, wofür ein Unternehmen vergütet wird, und nicht darauf, wie viel Vergütung ein Unternehmen erhält. Zusätzlich konkretisiert der Entwurf des IASB, dass vertragliche Zahlungsströme, die eine Kompensation für Risiken oder Marktfaktoren beinhalten, die üblicherweise nicht als Risiken oder Kosten einer elementaren Kreditvereinbarung (*basic lending arrangement*) angesehen werden, nicht im Einklang mit einer elementaren Kreditvereinbarung stehen – auch dann nicht, wenn solche Vertragsbedingungen in dem Markt, in dem das Unternehmen agiert, üblich sind. Weiterhin soll klargestellt werden, dass eine Änderung der vertraglichen Zahlungsströme nicht im Einklang mit einer elementaren Kreditvereinbarung steht, wenn diese nicht im Einklang mit Richtung und Höhe von Änderungen der Risiken oder Kosten einer elementaren Kreditvereinbarung stehen. Beispielsweise erfüllt dementsprechend ein Darlehen das SPPI-Kriterium, dessen Zinssatz periodisch in festgelegter Höhe basierend auf einer vertraglich spezifizierten Reduzierung der Treibhausgasemissionen des Schuldners angepasst wird.

Auch konkretisiert der Entwurf in diesem Zusammenhang die Vorschriften zur Beurteilung von Vertragsbedingungen, die den Zeitpunkt oder die Höhe der vertraglichen Zahlungsströme in Abhängigkeit vom Eintritt (oder Nicht-Eintritt) eines ungewissen Ereignisses (*contingent event*) verändern. Zunächst soll klargestellt

werden, dass eine solche Beurteilung grds. unabhängig von der Eintrittswahrscheinlichkeit des ungewissen Ereignisses vorzunehmen ist. Nach dem Entwurf des IASB sind Veränderungen von vertraglichen Zahlungsströmen nur dann mit dem SPPI-Kriterium vereinbar, wenn der Eintritt (oder Nicht-Eintritt) des Ereignisses spezifisch für den Schuldner ist, was dann der Fall ist, wenn dies von der Erreichung eines vertraglich spezifiziertes Ziels durch den Schuldner abhängt. Die resultierenden vertraglichen Zahlungsströme dürfen jedoch weder eine Investition in den Schuldner darstellen, noch den Gläubiger der Wertentwicklung von zugrunde liegenden Vermögenswerten aussetzen. Zum Beispiel sind vertragliche Zinszahlungen eines Darlehens, die periodisch angepasst werden, wenn ein marktbestimmter CO₂-Preisindex einen vertraglich definierten Schwellenwert erreicht, nicht mit dem SPPI-Kriterium vereinbar, da das entsprechende Ereignis einen allgemeinen Marktfaktor darstellt, der nicht spezifisch auf den Schuldner zurückzuführen ist.

- Erfüllung von Verbindlichkeiten über elektronische Zahlungssysteme: Im Rahmen des PIR wurden auch mögliche Herausforderungen bezüglich der Anwendung der Ausbuchungsvorschriften des IFRS 9 bei der Erfüllung von finanziellen Vermögenswerten und finanziellen Verbindlichkeiten über elektronische Zahlungssysteme identifiziert. Der Entwurf beinhaltet eine Klarstellung, dass finanzielle Vermögenswerte und finanzielle Verbindlichkeiten (mit Ausnahme des marktüblichen Kaufs oder Verkaufs finanzieller Vermögenswerte) grds. zum Erfüllungstag anzusetzen oder auszubuchen sind. Weiterhin wird vorgeschlagen, ein Wahlrecht einzuführen, finanzielle Verbindlichkeiten, die über ein elektronisches Zahlungssystem erfüllt werden, bereits vor dem Erfüllungstag auszubuchen, wenn bestimmte Voraussetzungen erfüllt sind. Konkret erlaubt der Entwurf des IASB eine wahlweise Ausbuchung von finanziellen Verbindlichkeiten vor dem Erfüllungstag (*settlement date*), wenn die Zahlungsanweisung schon initiiert wurde und das Unternehmen keine Möglichkeit hat, die Zahlungsanweisung zurückzuziehen, zu stoppen oder zu stornieren. Weiter darf das Unternehmen keine praktische Möglichkeit besitzen, auf die für die Ausführung der Zahlungsanweisung zu verwendenden Zahlungsmittel zuzugreifen. Abschließend ist es ebenfalls notwendig, dass das Abwicklungsrisiko (*settlement risk*), das mit dem elektronischen Zahlungssystem verbunden ist, als unbedeutend einzustufen ist, was dann der Fall ist, wenn die Ausführung der Zahlungsanweisung einem standardisierten Prozess folgt, zwischen Zahlungsanweisung und Übertragung der Zahlungsmittel nur eine kurze Zeitspanne liegt und die Ausführung der Zahlungsanweisung nicht mehr davon abhängt, dass das Unternehmen am Erfüllungstag Zahlungsmittel bereitstellt.

Darüber hinaus umfasst der Entwurf Vorschläge für Klarstellungen zu den Klassifizierungsvorschriften für nicht rückgriffsberechtigte finanzielle Vermögenswerte (*non-recourse*) und vertraglich verknüpfte Instrumente (*contractually linked instruments*):

- Bei sogenannten nicht rückgriffsberechtigten finanziellen Vermögenswerten beschränkt sich der vertragliche Anspruch eines Unternehmens auf spezifische Vermögenswerte bzw. deren Zahlungsströme und umfasst damit nicht die restlichen Vermögenswerte des Schuldners. Der IASB konkretisiert im Entwurf nun, dass solche „non-recourse-Merkmale“ dann gegeben sind, wenn diese Begrenzung des Rechts des Unternehmens sowohl über die Laufzeit des finanziellen

Vermögenswerts als auch im Falle eines Ausfalls gegeben ist. In der Folge ist das Unternehmen damit primär dem „performance-risk“ der spezifischen Vermögenswerte und nicht dem Ausfallrisiko des Schuldners ausgesetzt. Der IASB schlägt weiterhin vor, dass bei der Beurteilung, ob ein finanzieller Vermögenswert mit „non-recourse“-Merkmale das SPPI-Kriterium erfüllt, auch berücksichtigt werden sollte, ob die Zahlungsströme aus den zugrunde liegenden Vermögenswerten die vertraglichen Zahlungsströme des zu beurteilenden finanziellen Vermögenswerts voraussichtlich übersteigen werden bzw. ob Zahlungsausfälle aus den zugrunde liegenden Vermögenswerten voraussichtlich von nachrangigen Schuld- oder Eigenkapitalinstrumenten des Schuldner absorbiert werden.

- Die Klassifizierungsvorschriften für vertraglich verknüpfte Instrumente sind grds. dann anwendbar, wenn ein Emittent Zahlungen an Inhaber von finanziellen Vermögenswerten priorisiert, indem mehrere vertraglich verbundene Instrumente verwendet werden (Tranchen) und eine Regelung darüber getroffen wird, in welcher Reihenfolge Zahlungsströme den Tranchen zugeordnet werden (Wasserfallstruktur, die zu einer nicht-proportionalen Verteilung von Ausfällen auf die Halter verschiedener Tranchen führt). Bei der Klassifizierung solcher Instrumente sind auch die Eigenschaften des zugrunde liegenden Bestands an Finanzinstrumenten (*underlying pool of financial instruments*) zu betrachten. Der Entwurf sieht zunächst Klarstellungen an der Definition von vertraglich verknüpften Instrumenten sowie die Ergänzung eines Beispiels für eine besicherte Kreditvereinbarung unter Einbezug eines strukturierten Unternehmens, bei der die Definition von vertraglich verknüpften Instrumenten nicht erfüllt ist, vor. Zusätzlich sieht der IASB im Entwurf vor, dass die finanziellen Vermögenswerte im zugrunde liegenden Bestand an Finanzinstrumenten auch solche Vermögenswerte umfassen können, die nicht in den Anwendungsbereich der Klassifizierungsvorschriften des IFRS 9 fallen (z.B. Leasingforderungen, wenn diese SPPI-äquivalente Zahlungsströme aufweisen).

Weiterhin werden Vorschläge für eine Ergänzung der Angaben zu erfolgsneutral zum beizulegenden Zeitwert bewerteten Finanzinvestitionen in Eigenkapitalinstrumente und für Angaben zu vertraglichen Regelungen, die den Zeitpunkt oder die Höhe von vertraglichen Zahlungsströmen in Abhängigkeit vom Eintritt (oder Nicht-Eintritt) eines ungewissen Ereignisses verändern können, unterbreitet:

- Beim Abgang von erfolgsneutral zum beizulegenden Zeitwert bewerteten Finanzinvestitionen in Eigenkapitalinstrumente besteht nach IFRS 9 ein Verbot einer Umbuchung der im *other comprehensive income* (OCI) kumulierten Änderungen des beizulegenden Zeitwerts in die Gewinn- und Verlustrechnung (d.h. ein Verbot des sogenannten „recycling“). Mit dem veröffentlichten Entwurf reagiert der IASB auf Anmerkungen im Rahmen des PIR, wonach dieses Verbot zu einer nicht sachgerechten Darstellung der „financial performance“ derartiger Instrumente führe. Konkret schlägt der IASB vor, die Angabepflichten des IFRS 7 um eine verpflichtende Offenlegung der Veränderungen des beizulegenden Zeitwerts von erfolgsneutral bewerteten Finanzinvestitionen in Eigenkapitalinstrumente während des Berichtszeitraums zu erweitern. Dabei soll differenziert werden zwischen in der Berichtsperiode abgegangenen Instrumenten und den am Abschlussstichtag noch im Bestand befindlichen Instrumenten.

- Der Entwurf behandelt abschließend auch Angabepflichten zu vertraglichen Regelungen, die den Zeitpunkt oder die Höhe von vertraglichen Zahlungsströmen in Abhängigkeit vom Eintritt (oder Nicht-Eintritt) eines ungewissen Ereignisses, das spezifisch für den Schuldner ist, verändern können. Diese sollen für zu fortgeführten Anschaffungskosten und erfolgsneutral zum beizulegenden Zeitwert bewertete finanzielle Vermögenswerte sowie für zu fortgeführten Anschaffungskosten bewertete finanzielle Verbindlichkeiten gelten. Hier schlägt der IASB ausführlichere Angaben (nach Klassen) zu den Auswirkungen dieser vertraglichen Regelungen (beispielsweise im Rahmen von Finanzinstrumenten mit ESG-Merkmalen) vor, um die Prognose der künftigen Zahlungsströme eines Unternehmens zu erleichtern. Konkret sieht der Entwurf eine qualitative Beschreibung der Art des ungewissen Ereignisses, die Angabe quantitativer Informationen über die Bandbreite möglicher Änderungen der vertraglichen Zahlungsströme sowie des Bruttobuchwerts betroffener finanzieller Vermögenswerte und der fortgeführten Anschaffungskosten betroffener finanzieller Verbindlichkeiten vor. Beispielsweise wären Unternehmen dadurch zu einer Offenlegung der möglichen Zinsveränderungen verpflichtet, die aus Ereignissen im Zusammenhang mit ESG-Zielen resultieren könnten.

Ein Vorschlag für ein Inkrafttreten der Änderungen ist im Entwurf noch nicht enthalten.

Stellungnahmen werden bis zum 19. Juli 2023 erbeten.

Abschluss des Projekts „Angabevorschriften in den IFRS – Ein Pilotansatz“

Im März 2021 veröffentlichte der IASB als Teil seiner Disclosure-Initiative den Standardentwurf ED/2021/3 „Disclosure Requirements in IFRS Standards – A Pilot Approach“. Hierzu wurden nun ein finaler Projektbericht sowie neue Leitlinien für die Formulierung von Angabepflichten in den IFRS veröffentlicht.

Hintergrund

In dem im März 2021 veröffentlichten Standardentwurf ED/2021/3 wurde ein neuer Ansatz zur Entwicklung und Formulierung von IFRS-Angabepflichten vorgeschlagen. Dieser hat das Ziel, die Angabepflichten zu verbessern, um Abschlussadressaten entscheidungsnützlichere Informationen zur Verfügung zu stellen. Damit soll den bekannten Problemen von IFRS-Anhängen „nicht genug relevante Informationen“, „zu viel irrelevante Informationen“ und „ineffektive Kommunikation“ begegnet werden. Die vorgeschlagenen Leitlinien sind nicht dafür vorgesehen, Teil der Standards zu werden, sondern sollen vielmehr der Entwicklung neuer und der Überarbeitung bestehender Standards dienen.

Ganz im Sinne des Ziels der Disclosure-Initiative „Sage klar, knapp nur Wesentliches“, schlug der IASB folgendes dreistufige Konzept vor, bei dem die Informationsbedürfnisse der Abschlussadressaten bei der Frage, ob Angaben zu machen sind, im Fokus stehen:

1. Festlegung eines übergeordneten Angabeziels (*overall disclosure objective*) für jeden Standard
2. Festlegung spezifischer Angabeziele (*specific disclosure objectives*) inkl. einer Erklärung, für welchen Zweck diese Informationen den Adressaten zur Verfügung gestellt werden sollen (bspw. Analysezweck eines Investors)
3. Identifizierung konkreter Informationen, die zur Erfüllung der Angabeziele nützlich sein könnten. Diese werden unterteilt in:
 - a. wenige Pflichtangaben und
 - b. mögliche Zusatzinformationen – hier ist vom Unternehmen einzuschätzen, ob sie notwendig sind, um die Informationsbedürfnisse der Abschlussadressaten zu erfüllen und die festgelegten Angabeziele zu erreichen.

Der vorgeschlagene Ansatz steht im Gegensatz zu den derzeit in den IFRS enthaltenen umfangreichen Angabepflichten, die oftmals nur unreflektiert im Sinne einer Checkliste „abgearbeitet“ und in Abschlüsse übernommen werden, was zu verhältnismäßig umfangreichen Anhängen führt. Stattdessen soll es Aufgabe der Unternehmen werden, zu ermitteln, welche Informationen wesentlich sind und ob die Angaben im Anhang ausreichen, um die jeweils definierten Angabeziele zu erfüllen.

In ED/2021/3 wurde der neue Ansatz testweise auf die beiden Standards IFRS 13 „Bemessung des beizulegenden Zeitwerts“ und IAS 19 „Leistungen an Arbeitnehmer“ angewendet, um ihn zu illustrieren.

Während der Kommentierungsphase zu den Vorschlägen fanden Veranstaltungen mit Stakeholdern (inkl. Abschlussadressaten) aus verschiedenen Ländern, Gespräche mit verschiedenen Institutionen (u.a. Capital Markets Advisory Committee, Accounting Standards Advisory Forum) sowie Feldtests durch 50 Unternehmen statt, die die neuen Vorschläge an ihren IAS 19- und IFRS 13-Angaben testeten.

Nach Berücksichtigung sämtlicher Rückmeldungen und Stellungnahmen veröffentlichte der IASB nunmehr einen finalen Abschlussbericht für das Projekt (*Project Summary and Feedback Statement*) sowie finale künftige Leitlinien zur Entwicklung von Angabepflichten.

Der künftige Ansatz zur Entwicklung von Angabepflichten

Rückmeldungen zu den o.g. Vorschlägen zeigten, dass man grds. mit der Idee der Festlegung eines übergeordneten sowie spezifischer Angabeziele übereinstimmt, sich jedoch u.a. bei den spezifischen Angabezielen noch konkretere Erläuterungen zu den Informationsbedürfnissen der Abschlussadressaten, die mit den Angaben erfüllt werden sollen, wünscht, um Wesentlichkeitsüberlegungen besser anstellen zu können.

Wohl am meisten Widerstand gab es gegen die Vorschläge, weniger verpflichtende Angabepflichten vorzugeben, sondern stattdessen mehr mögliche Zusatzinformationen zu nennen, deren Notwendigkeit unter Berücksichtigung der Angabeziele einer Einschätzung des Unternehmens unterliegen sollen. Hier wurde angeführt, dass

- weniger Pflichtangaben und mehr dem Ermessen unterliegende Angabe(pflichten) die Vergleichbarkeit von Abschlüssen verringern würde, da bestimmte Angabeziele auf unterschiedliche Weise erreicht werden könnten,
- etablierte Rechnungslegungsprozesse und Governance-Prozesse kostspielig geändert werden müssten sowie Mitarbeiterschulungen oder Neueinstellungen notwendig seien, was ebenfalls Kosten verursachen würde,
- man aufgrund der Notwendigkeit von Erläuterungen und Prüfung der eigenen Ermessensentscheidungen durch die Abschlussprüfer mit höheren Prüfungskosten rechnen,
- Unternehmen nicht davon abgehalten würden, weiterhin an ihrem „Checklistenansatz“ festzuhalten, der u.a. folgende Vorteile bringe:
 - Sicherstellung der Erfüllung der Informationsbedürfnisse sämtlicher Hauptabschlussadressaten,
 - Vermeidung von Diskussionen mit Abschlussprüfern und Aufsichtsbehörden,
 - Erfüllung weiterer industriespezifischer Anforderungen (ergänzend zu den IFRS, wie z.B. bei Finanzinstituten),
 - Einfachere Handhabung – gerade auch für kleinere Unternehmen mit begrenzten Ressourcen,
- ein eher standardisiertes Vorgehen kompatibler zu maschinenlesbaren Abschlüssen (*digital reporting*) sei, da es ansonsten vermehrt zu unternehmensspezifischem tagging oder Ergänzungen (*entity-specific tagging or*

extensions) käme, was eine Extraktion der Daten, ihren Vergleich und Analysen erschwere.

In den meisten Rückmeldungen wünschte man sich daher spezifische Angabeziele, die mit verpflichtenden Angaben kombiniert werden. Dies würde:

- zur Vergleichbarkeit zwischen Unternehmen beitragen und gleichzeitig die Offenlegung weiterer unternehmensspezifischer Informationen ermöglichen, sofern diese wesentlich sind,
- den Abschlussadressaten helfen, Informationen digital zu extrahieren, zu vergleichen und zu analysieren,
- den Unternehmen dabei helfen, wesentliche Informationen bereitzustellen, indem sie ermutigt werden, bei der Erfüllung von Angabezielen den Wesentlichkeitsgrundsatz zu beachten und
- weniger zeitaufwendig und kostspielig als der in ED/2021/3 vorgeschlagene Ansatz sein, der sich stark auf Ermessensentscheidungen der Unternehmen stützt.

Basierend auf diesen Rückmeldungen hat sich der IASB entschlossen, künftig Angabeziele zu formulieren sowie Informationen zu identifizieren, deren Angabe zur Erreichung dieser Ziele notwendig ist. Jede als Pflichtangabe in einem Standard aufgeführte Angabe soll um einen Hinweis auf das durch sie zu erfüllende Angabeziel ergänzt werden, was es den Unternehmen erleichtern soll, Wesentlichkeitsüberlegungen, in deren Folge es auch zum Auslassen der „Pflichtangabe“ kommen kann, anzustellen oder weitere nicht im Standard spezifizierte Informationen zu geben, die zur Erfüllung des Angabeziels notwendig sind. Der IASB wird für jeden Fall über den Umfang von Informationen entscheiden, die mit einem bestimmten Angabeziel verknüpft werden sollen. Dabei kann er jedoch auch beschließen, für ein bestimmtes Angabeziel auf die Verknüpfung mit konkreteren Informationsanforderungen zu verzichten, wenn beispielsweise der Zweck dieses Ziels darin besteht, von einem Unternehmen die Angabe unternehmensspezifischer Informationen zu verlangen.

Nach seinen neuen Leitlinien zur Entwicklung von Angabepflichten sollen Angabevorschriften künftig in Zusammenhang mit der Entwicklung von Ansatz- und Bewertungsregeln entwickelt werden. Der Ansatz zur Entwicklung von für ein spezifisches Angabeziel notwendigen Angaben umfasst dabei folgende Elemente:

1. Entwicklung eines Verständnisses der Informationsbedürfnisse der Abschlussadressaten,
2. Diskussion der Informationsbedürfnisse der Abschlussadressaten mit Abschlusserstellern und anderen Stakeholdern,
3. Entwicklung eines Verständnisses, welche Angaben als Unterstützung der Ansatz- und Bewertungsvorschriften erforderlich sind,
4. Durchführung einer Kosten-Nutzen-Analyse,
5. Verständnis und Dokumentation der Auswirkungen vorgeschlagener Angaben,
6. Berücksichtigung der Auswirkungen auf die „digitale Berichterstattung“.

EECS-Datenbank: Neue europäische Enforcement-Entscheidungen

Die europäische Wertpapier- und Marktaufsichtsbehörde (*European Securities and Markets Authority*, kurz: ESMA) veröffentlicht in unregelmäßigen Abständen Auszüge aus ihrer Datenbank zu Enforcement-Entscheidungen. Dabei handelt es sich um nationale Enforcement-Entscheidungen, die im Rahmen von Sitzungen europäischer Enforcer (*European Enforcers Coordination Sessions, EECS*) im Interesse einer einheitlichen Auslegung der IFRS innerhalb der EU diskutiert wurden. Die veröffentlichten Entscheidungen entfalten keinerlei rechtliche Bindungswirkung für die einzelnen Enforcer, ihnen kommt jedoch bei der Beurteilung vergleichbarer Sachverhalte eine faktische Bindungswirkung zu.

Der zuletzt veröffentlichte 27. Auszug enthält u. a. nachfolgende Entscheidungen:

IFRS 16 – Sale-and-Leaseback eines Vermögenswerts in einer rechtlichen Hülle (*corporate wrapper*) (Decision ref EECS/0123-01)

In dem dieser Entscheidung zugrundeliegenden Sachverhalt verkaufte eine Sparkasse ihr Hauptgebäude in einer rechtlichen Hülle und mietete es anschließend wieder zurück. Die Regelungen zu Sale-and-Leaseback-Transaktionen des IFRS 16.98 fanden keine Anwendung, da der Sachverhalt nach Ansicht des Bilanzierenden komplexer als ein in einer vorläufigen Agenda-Entscheidung des IFRS IC diskutierter Sachverhalt war, die zudem nie finalisiert wurde, sondern vom IFRS IC stattdessen im Februar 2021 eine Empfehlung für eine eng begrenzte Anpassung der relevanten Standards (insbesondere IFRS 10) an den IASB ausgesprochen wurde. Der Bilanzierende führte u.a. an, dass im vorliegenden Sachverhalt mit der rechtlichen Hülle nicht ausschließlich das Gebäude, sondern auch Working Capital und Steuerpositionen mitübertragen wurden. Der Bilanzierende erfasste den Verkauf als Verlust der Beherrschung über ein Tochterunternehmen i.S.d. IFRS 10.25, wobei ein erheblicher Abgangsgewinn entstand.

Der Enforcer akzeptierte die Bilanzierungsmethode unter Verweis auf die letztlich nicht finalisierte Diskussion beim IFRS IC, wies jedoch auf die Notwendigkeit von Erläuterungen im Anhang gem. IAS 1.117, .122 (angewendete Bilanzierungsmethode sowie Ermessensentscheidungen des Managements) sowie IFRS 12.19 (Angabe des Gewinns oder Verlusts aus dem Abgang eines Tochterunternehmens) hin. Diese Angaben waren im vorliegenden Fall nicht erfolgt.

IFRS 8 – Zusammenfassung mehrerer Geschäftssegmente zu einem Berichtssegment (Decision ref EECS/0123-02)

Ein Süßwarenunternehmen identifizierte fünf Geschäftssegmente, die in der Segmentberichterstattung zu einem berichtspflichtigen Segment zusammengefasst wurden.

Die Entscheidung der Zusammenfassung der Geschäftssegmente basierte ausschließlich auf der Vergleichbarkeit der in IFRS 8.12(a)-(e) genannten qualitativen Kriterien (Art der Produkte, Art der Produktionsprozesse, Art oder Gruppe der Kunden, Vertriebsmethoden, regulatorische Rahmenbedingungen), welche aus Sicht des Unternehmens erfüllt waren.

Dagegen wurde nicht ausreichend berücksichtigt, dass die langfristige durchschnittliche Bruttogewinnmarge der Geschäftssegmente sowie deren EBIT-Marge um bis zu 20% bzw. 15% voneinander abwichen und auch das Nettoumsatzvolumen um bis zu 115 Mio. Euro differierte (was für das Unternehmen wesentlich war). Diese quantitativen Abweichungen sprachen laut Auffassung des Unternehmens nicht gegen eine Zusammenfassung, da sie sich lediglich aus dem jeweiligen Mix der Produktkategorien innerhalb der Geschäftssegmente ergaben.

Nach Auffassung der Enforcer erfüllte damit das Unternehmen nicht die Voraussetzungen des IFRS 8.12 zur Zusammenfassung von Geschäftssegmenten. IFRS 8.12 fordert für die Zusammenfassung von Geschäftssegmenten nämlich stets auch das Vorhandensein vergleichbarer wirtschaftlicher Merkmale, wie z.B. ähnliche langfristige Durchschnittsbruttogewinnmargen. Die Vergleichbarkeit hinsichtlich der in IFRS 8(a)-(e) genannten qualitativen Aspekte wird als zusätzlich zu erfüllende Voraussetzung genannt.

Da die Geschäftssegmente nach Auffassung des Enforcers somit erhebliche Unterschiede in ihren wirtschaftlichen Merkmalen aufwiesen, war eine Zusammenfassung zu einem berichtspflichtigen Segment nicht zulässig.

IFRS 16 – Offenlegung von Leasingzahlungen (Decision ref EECS/0123-05)

Im zugrundeliegenden Sachverhalt war ein Einzelhändler durch Klauseln in seinen Leasingverträgen in erheblichem Maße variablen, umsatzabhängigen Mietzahlungen ausgesetzt. Der Händler vereinbarte in Folge der Corona-Pandemie Mietzugeständnisse mit seinem Leasinggeber, um die festen und variablen Mietzahlungen zu senken. In seinem jährlichen Abschluss beschrieb der Einzelhändler diese Zugeständnisse und informierte darüber hinaus deskriptiv über die Anwendung der Ausnahmeregelungen in IFRS 16.6 (kurzfristige Leasingverhältnisse und solche mit Leasingobjekten von geringem Wert) und IFRS 16.46A (Mietkonzessionen). Das Unternehmen wies den gesamten Leasingaufwand in der Gesamtergebnisrechnung (im Gewinn oder Verlust) in einer Summe aus, weitere quantitative Angaben befanden sich im Anhang nicht.

Der Enforcer verlangte, dass der Händler die Leasingzahlungen nach (i) variablen Zahlungen, (ii) kurzfristigen Leasingzahlungen, (iii) geringwertigen Leasingverhältnissen und (iv) Mietkonzessionsverträgen im Anhang hätte aufschlüsseln müssen. Dadurch würde den Anlegern ein Verständnis für wesentliche in der Gesamtergebnisrechnung erfasste Beträge und die Schätzung der künftigen Cashflows aus den Leasingverträgen ermöglicht.

Laut IFRS 16.53(c)-(e) muss der Leasingnehmer die Beträge für den Aufwand für kurzfristige Leasingverhältnisse, die Aufwendungen für Leasingverhältnisse über geringwertige Vermögenswerte und den Aufwand für variable Leasingzahlungen angeben. Gemäß IFRS 16.59(b) sind darüber hinaus qualitative und quantitative Informationen bereitzustellen, um den Abschlussadressaten eine Beurteilung möglicher künftiger Zahlungsmittelabflüsse zu ermöglichen, die nicht bereits in der Leasingverbindlichkeit

berücksichtigt wurden. Dies inkludiert variable Leasingzahlungen. Des Weiteren hätte das bilanzierende Unternehmen den Betrag im Gewinn oder Verlust der Berichtsperiode, der Änderungen in den Leasingzahlungen aus Mietzugeständnissen widerspiegelt, auf die die Ausnahmeregelung in IFRS 16.46A angewendet wurde, gesondert ausweisen müssen, um den Anforderungen von IFRS 16.60A gerecht zu werden.

IFRS 15 – Aufgliederung von Erlösen (Decision ref EECS/0123-06)

Das berichtende Unternehmen ist im Bereich Tiergesundheit tätig und bedient dabei sowohl den Nutztier- als auch den Haustierpflegemarkt. In den Anhangangaben nach IFRS 15.114 i.V.m. .B87-.B89 wurden die Umsatzerlöse ausschließlich nach geographischen Segmenten aufgliedert. Im Rahmen des Enforcement-Verfahrens wurde jedoch entschieden, dass die Angabepflichten unzureichend erfüllt wurden. Demnach wäre (auch) eine Aufgliederung der Umsatzerlöse nach Nutztier- und Haustierpflegemarkt vorzunehmen gewesen, da die entsprechenden Umsatzerlöse von unterschiedlichen wirtschaftlichen Faktoren abhängen würden. So hatte das Unternehmen im betrachteten Geschäftsjahr über die unterschiedlichen Entwicklungen der beiden Märkte im Rahmen eines Wertpapierprospektes berichtet, wonach sich die Umsatzerlöse im Haustierbereich um 10% erhöhten, während die Umsatzerlöse im Nutztierbereich um 4% sanken. Ferner wären im Rahmen der Lageberichterstattung quantitative Informationen zu den Umsatzerlösen für diese beiden Hauptprodukttypen bereitgestellt worden, was gemäß IFRS 15.B88 auch bei der Aufgliederung der Erlöse im Abschluss zu beachten gewesen wäre.

IAS 36 und IAS 1 – Angaben zu Klimarisiken bei Werthaltigkeitstests (Decision ref EECS/0123-07)

Das berichtende Unternehmen betreibt Flughäfen an mehreren Standorten. Laut seines jährlichen Geschäftsberichts sind die Geschäftstätigkeiten des Unternehmens in hohem Maße vom Klimawandel betroffen, da sie mit erheblichen CO₂-Emissionen verbunden sind. Im Rahmen seiner nichtfinanziellen Berichterstattung hatte das Unternehmen ausführliche Informationen über die Auswirkungen des Klimawandels auf seine Geschäftstätigkeit sowie über seine Verpflichtungen zur Verringerung der CO₂-Emissionen bis 2025 zur Verfügung gestellt. Bei der Überprüfung des IFRS-Abschlusses im Rahmen eines Enforcement-Verfahrens, insbesondere der Angaben zum Werthaltigkeitstest, wurde jedoch festgestellt, dass das Unternehmen hier nicht weiter auf die finanziellen Auswirkungen seiner CO₂-Reduktionsverpflichtungen eingegangen ist, obwohl diese bei der Durchführung der Werthaltigkeitstests auskunftsgemäß berücksichtigt worden waren. Der Enforcer kam zu dem Schluss, dass die Angaben zum Werthaltigkeitstest und der Auswirkung und Berücksichtigung von Klimarisiken im vorliegenden Fall nicht ausreichten, um die Anforderungen von IAS 36.134 und IAS 1.125-129 zu erfüllen. Insbesondere seien die Angaben des Unternehmens zu den bei den Wertminderungstests verwendeten Annahmen nicht ausreichend gewesen, um zu verstehen, ob und wie die CO₂-Reduktionsverpflichtungen und der Klimawandel bei der Bestimmung des Nutzungswerts der zahlungsmittelgenerierenden Einheiten berücksichtigt wurden. Insbesondere wurden u. a. weitere Angaben zur Änderung der Annahmen zum künftigen Flugverkehr sowie deren

Auswirkung auf die Wachstumsrate eingefordert. Dies schließt auch diesbezügliche Sensitivitätsangaben für diese wesentlichen Parameter ein (IAS 36.134 (f), IAS 1.129). Bei der Beurteilung der Wesentlichkeit der fehlenden Angaben berücksichtigte der Enforcer u.a. den hier wesentlichen Umfang der zu testenden Vermögenswerte, die hohe Exposition des Unternehmens gegenüber Klimarisiken und die fehlende Konsistenz und Kohärenz zwischen nichtfinanzieller und finanzieller Berichterstattung.

IAS 1 – Angaben zu Klimarisiken in der Finanzberichterstattung (Decision ref EECS/0123-08)

Ein Transportunternehmen, das raffinierte Ölprodukte mit eigenen und geleasten Schiffen verschifft, hat in seiner nicht finanziellen Berichterstattung Angaben zu klimabezogenen Chancen und Risiken gemacht, nicht jedoch in den Anhangangaben nach IAS 1.122-125 zu Schätzungsunsicherheiten und Ermessensentscheidungen. Die ESMA ist der Ansicht, dass diese Angabepflichten unzureichend erfüllt wurden. Als Gründe hierfür führt sie die hohe Wesentlichkeit der Sachanlagen (und der damit verbundenen Abschreibungen) für den Konzernabschluss der Gruppe, die hohe Betroffenheit des Unternehmens vom Klimawandel sowie die mangelnde Konsistenz zwischen der nicht-finanziellen Berichterstattung und den Anhangangaben im Konzernabschluss auf. In der Enforcement-Entscheidung wird explizit nicht beanstandet, dass sich aus Sicht des Unternehmens keine wesentlichen Auswirkungen klimabezogener Risiken auf den Impairment Test oder die Bestimmung von Restwert und Restnutzungsdauer der Sachanlagen ergeben, sondern es wird vielmehr bemängelt, dass in den Anhangangaben keine weiteren Informationen über den (erfolgten) Einbezug klimabezogener Risiken in derartige Ermessensentscheidungen und Schätzungen zu finden sind.

IFRS 7 – Angaben zum Kreditrisiko bei Finanzinstrumenten (Decision ref EECS/0123-09)

Nach Ansicht der ESMA waren im beurteilten Abschluss die Angaben zu Art und Umfang des Kreditrisikos, das sich aus Finanzinstrumenten ergibt, einschließlich der Kreditmanagementpraktiken des Unternehmens, nicht ausreichend, um die Anforderungen von IFRS 7 zu erfüllen.

Die ESMA weist darauf hin, dass die Angaben zum Kreditrisiko von Finanzinstrumenten den Adressaten in die Lage versetzen müssen, die Auswirkungen des Kreditrisikos auf Betrag, Zeitpunkt und Unsicherheit künftiger Cashflows abschätzen zu können. Hierzu sind nach IFRS 7.35G Erläuterungen zu Inputfaktoren, Annahmen und verwendeten Schätzverfahren zu machen, die zur Erfassung erwarteter Kreditverluste verwendet werden. Dies gilt insbesondere für zukunftsgerichtete Informationen und wie diese in die Berechnung der erwarteten Kreditverluste (ECL) eingeflossen sind. In diesem Zusammenhang verwendete makroökonomische Szenarien sind ebenfalls zu erläutern. Die Praktiken des Kreditrisikomanagements inklusive deren Bezug auf Ansatz und Bewertung der ECLs sind darzulegen. Es sind insbesondere Informationen dazu anzugeben, wie bestimmt wird, ob das Ausfallrisiko seit dem Erstansatz signifikant gestiegen ist, z.B. quantitative Kriterien für den Stufentransfer. Die ECL-Beträge, sowie

deren Änderungen sind nach IFRS 7.35I zu erläutern. Wesentliche Änderungen des Bruttobuchwerts von Finanzinstrumenten und deren Einfluss auf Wertberichtigungsänderungen nach IFRS 7.35H sind ebenso zu erklären.

IFRS 9 – Reklassifizierung von finanziellen Vermögenswerten (Decision ref EECS/0123-10, EECS/0123-11)

In zwei Verfahren wurde die Reklassifizierung von finanziellen Vermögenswerten beanstandet. Die betroffenen Unternehmen führten als Begründung für die Reklassifizierung eine Änderung des Geschäftsmodells an.

Die ESMA weist darauf hin, dass Änderungen des Geschäftsmodells nur sehr selten zu erwarten sind und IFRS 9.B4.4.1 hohe Hürden für eine Änderung des Geschäftsmodells, die zu einer Reklassifizierung von finanziellen Vermögenswerten führt, aufstellt. Eine solche Änderung muss für die Geschäftstätigkeit des Unternehmens wesentlich und für Außenstehende nachweisbar sein und ist nur möglich, wenn das Unternehmen eine Tätigkeit beginnt oder einstellt, die für seine Geschäftstätigkeit von wesentlicher Bedeutung ist (z.B. Erwerb, Veräußerung oder Aufgabe eines Geschäftszweigs). Die Beurteilung der Bedeutung für die Geschäftstätigkeit eines Unternehmens ist nicht nur eine quantitative Bewertung des Volumens des betroffenen Portfolios oder der damit verbundenen Änderungen des beizulegenden Zeitwerts, sondern erfordert eine Bewertung der Auswirkungen einer Änderung auf die Geschäftstätigkeit eines Unternehmens und dessen Aktivitäten. Eine reine Änderung der Anlagestrategie oder das Beenden (oder der Beginn) von Verkäufen erfüllt diese Bedingungen laut ESMA nicht. Zudem ist in solchen Fällen auch das Nachweisbarkeitskriterium des IFRS 9.B.4.4.1 zu erfüllen. Folglich muss für externe Parteien die Änderung selbst deutlich sichtbar sein. Eine bloße Mitteilung über eine Änderung qualifiziert sich nicht als Nachweis gegenüber externen Parteien.

Finalisierung der Änderungen an IAS 12

Der IASB hat am Dienstag, den 11. April 2023, entschieden, die im Januar vorgeschlagene Änderung an IAS 12 „Ertragsteuern“ aufgrund von *Pillar Two* in angepasster Form zu finalisieren.

Mit der Änderung werden eine vorübergehende Ausnahme von der Pflicht zur Bilanzierung latenter Steuern, die aus der Implementierung der Pillar Two-Regelungen resultieren, sowie gezielte Angabepflichten für betroffene Unternehmen in IAS 12 aufgenommen.

Die Angabepflichten wurden im Vergleich zum ersten Entwurf (siehe die März 2023 Ausgabe des IFRS aktuell) aufgrund von Stellungnahmen verschiedener Stakeholder – die insbesondere den Umfang der Angaben kritisiert hatten – in einer Sondersitzung des IASB angepasst.

Gemäß angepasster Fassung sind in Perioden, in denen eine Gesetzgebung zur Umsetzung der Pillar Two-Regelungen zwar (im Wesentlichen) beschlossen (“enacted or substantively enacted”), jedoch noch nicht in Kraft getreten ist, Informationen zu geben, die es Abschlussadressaten ermöglichen, die Auswirkungen der Pillar-Two-Regelungen bzw. der daraus resultierenden Ertragsteuern auf das Unternehmen einzuschätzen. Hierzu sind zum Ende der Berichtsperiode bekannte oder verlässlich einschätzbare qualitative und quantitative Informationen zu den Auswirkungen anzugeben. Wenn die Auswirkungen nicht bekannt oder verlässlich einschätzbar sind, sind Informationen zum Fortschritt anzugeben, den das Unternehmen hinsichtlich der Einschätzung der Auswirkungen der Pillar Two-Regelungen gemacht hat

Der tatsächliche Steueraufwand (bzw. -ertrag) im Zusammenhang mit Pillar Two-Ertragsteuern ist weiterhin separat anzugeben.

Die vorübergehende Ausnahme von der Pflicht zur Bilanzierung latenter Steuern, die aus der Implementierung der Pillar Two-Regelungen resultieren, ist unverändert direkt nach Veröffentlichung der Änderungen an IAS 12 anzuwenden. Gleiches gilt für die Pflicht zur Angabe, dass von der obligatorischen Ausnahme Gebrauch gemacht wird. Die übrigen neuen Angabepflichten sind erstmals in jährlichen Berichtsperioden, die am oder nach dem 1. Januar 2023 beginnen, zu erfüllen.

Um den Unternehmen ausreichend Zeit zur Erhebung der neuen Angabepflichten zu geben, hat der IASB explizit klargestellt, dass diese in Zwischenberichten, die in 2023 enden, noch nicht verpflichtend gemacht werden müssen.

Der IASB hat außerdem entschieden, die Änderung ohne eine weitere Veröffentlichung der Neuerungen (*re-exposure*) zu finalisieren. Die finale Änderung des IAS 12 wird für Ende Mai 2023 erwartet.

Neues von IASB und IFRS IC

IASB

In seiner Februar-Sitzung betätigte der IASB folgende vom IFRS IC im Rahmen seiner November-Sitzung vorgeschlagenen Themen in den nächsten Zyklus der Annual Improvements aufzunehmen. Zum Inhalt verweisen wir auf unseren Artikel in der Jänner 2023-Ausgabe dieses Newsletter.

IFRS IC

Vorläufige Agenda-Entscheidungen

Im Rahmen seiner März 2023-Sitzung fällte das IFRS IC nachfolgende neue vorläufige Agenda-Entscheidungen:

IFRS 17 und IFRS 9 – Bilanzierung von Prämienforderungen an einen Vermittler

Das IFRS IC erhielt die Anfrage, ob Prämienforderungen künftige Zahlungsströme in den Grenzen eines Versicherungsvertrags darstellen und bei der Bewertung einer Gruppe von Versicherungsverträgen gemäß IFRS 17 berücksichtigt werden oder ob diese finanziellen Vermögenswerte im Anwendungsbereich des IFRS 9 sind.

In dem der Anfrage zugrundeliegenden Sachverhalt agiert ein Vermittler als Bindeglied zwischen einem Versicherungsunternehmen und einem Versicherungsnehmer, um einen Versicherungsvertrag zwischen ihnen zu vermitteln. Der Versicherungsnehmer hat die Prämien in bar an den Vermittler gezahlt, der Vermittler hat die Prämienzahlungen aber noch nicht an das Versicherungsunternehmen weitergeleitet. Die Vereinbarung zwischen dem Versicherungsunternehmen und dem Vermittler erlaubt es dem Vermittler, die Prämien zu einem späteren Zeitpunkt an das Versicherungsunternehmen zu überweisen. Mit Zahlung der Prämien an den Vermittler hat der Versicherungsnehmer seine Verpflichtung aus dem Versicherungsvertrag erfüllt und das Versicherungsunternehmen ist verpflichtet, ihm gegenüber die Leistungen aus dem Versicherungsvertrag zu erbringen. Wenn der Vermittler die erhaltenen Prämien nicht an das Versicherungsunternehmen zahlt, hat das Versicherungsunternehmen nicht das Recht, die Prämien vom Versicherungsnehmer einzufordern oder den Versicherungsvertrag zu kündigen.

In der Anfrage werden zwei Sichtweisen vorgeschlagen. Sichtweise 1 ist, dass die Prämienforderungen an den Vermittler künftige Zahlungsströme innerhalb der Grenzen eines Versicherungsvertrags sind. Nach der Sichtweise 2 betrachtet der Versicherer das Recht, Prämien vom Versicherungsnehmer zu erhalten, durch das Recht, Prämien vom Vermittler zu erhalten, als abgegolten, da der Versicherungsnehmer seine Verpflichtung aus dem Versicherungsvertrag mit Zahlung erfüllt. Danach sind die Prämienforderungen an den Vermittler keine künftigen Zahlungsströme innerhalb der Grenzen eines Versicherungsvertrags, sondern stellen einen separaten finanziellen Vermögenswert gemäß IFRS 9 dar.

Das IFRS IC stellte fest, dass IFRS 17 der Ausgangspunkt ist, um zu überlegen, wie ein Versicherungsunternehmen seinen Anspruch auf Prämien aus einem Versicherungsvertrag bilanzieren soll. Im Einzelnen kam es zu folgenden vorläufigen Feststellungen:

Welche Zahlungsströme liegen unter Anwendung von IFRS 17 innerhalb der Grenzen eines Versicherungsvertrags?

IFRS 17.33 verlangt, dass bei der Bewertung einer Gruppe von Versicherungsverträgen eine Schätzung aller künftigen Zahlungsströme innerhalb der Grenzen jedes Vertrags in der Gruppe berücksichtigt wird. Zahlungsströme innerhalb der Grenzen eines Versicherungsvertrags sind diejenigen, die sich direkt auf die Erfüllung des Vertrags beziehen, einschließlich der Prämien eines Versicherungsnehmers (IFRS 17.B65). IFRS 17.B65 unterscheidet dabei nicht zwischen Prämien, die direkt von einem Versicherungsnehmer, und Prämien, die über einen Vermittler erhoben werden. Bei der Anwendung von IFRS 17 werden daher Prämien von einem Versicherungsnehmer, die über einen Vermittler eingezogen werden, in die Bewertung einer Gruppe von Versicherungsverträgen einbezogen.

Wann werden Zahlungsströme aus der Bewertung einer Gruppe von Versicherungsverträgen herausgenommen?

IFRS 17.34 legt fest, dass Zahlungsströme innerhalb der Grenzen eines Versicherungsvertrags liegen, wenn sie sich aus substantziellen Rechten und Pflichten ergeben, die während der Berichtsperiode bestehen, in der das Unternehmen den Versicherungsnehmer zur Zahlung der Prämien zwingen kann oder in der das Unternehmen eine substantielle Verpflichtung hat, dem Versicherungsnehmer Leistungen aus dem Versicherungsvertrag zu erbringen.

In dem der Anfrage zugrundeliegenden Sachverhalt hat das Versicherungsunternehmen die Prämien noch nicht in bar erhalten. Das IFRS IC stellte fest, dass IFRS 17 nichts darüber aussagt, ob künftige Zahlungsströme innerhalb der Grenzen eines Versicherungsvertrags nur dann aus der Bewertung einer Gruppe von Versicherungsverträgen herausgenommen werden, wenn diese Zahlungsströme dem Versicherer bereits in bar zugeflossen sind. Auf dieser Basis kam das IFRS IC zu dem Schluss, dass ein Versicherungsunternehmen bei der Bilanzierung von Prämienforderungen gegenüber einem Vermittler, wenn die Zahlung an den Vermittler die Verpflichtung des Versicherungsnehmers aus dem Versicherungsvertrag erfüllt, entweder die Sichtweise 1 oder die Sichtweise 2 anwenden kann.

Welche Informationen sind über das Kreditrisiko bereitzustellen?

IFRS 17 und IFRS 9 behandeln die Bewertung, Darstellung und Offenlegung von erwarteten Kreditverlusten eines Vermittlers unterschiedlich. Das IFRS IC vertrat die Auffassung, dass ein Versicherungsunternehmen je nachdem, welche Sichtweise (Sichtweise 1 oder Sichtweise 2) angewendet wird, verpflichtet ist, alle Bewertungs- und Offenlegungsanforderungen in den geltenden IFRS-Rechnungslegungsstandards zu beachten. Daher muss ein Versicherungsunternehmen entweder IFRS 17 (einschließlich IFRS 17.131 zur Offenlegung von Informationen über das Kreditrisiko aus Verträgen) oder

IFRS 9 (und die Anforderungen in IFRS 7 Finanzinstrumente: Angaben) auf die Prämienforderungen an einen Vermittler anwenden.

Auf Grundlage seiner Überlegungen kam das IFRS IC zu der vorläufigen Entscheidung, die Fragestellung nicht auf seine Agenda zu nehmen.

IFRS 9 – Garantie bezogen auf ein Derivat

In der an das IFRS IC gerichteten Anfrage wird eine Garantie beschrieben, die sich auf ein zwischen zwei unabhängigen Parteien geschlossenes Derivat bezieht. Im Rahmen der Garantie wird dem Garantienehmer ein im Zuge eines Ausfallereignisses der Gegenpartei tatsächlich entstandener Verlust aus dem Derivat (bis zur Höhe eines durch Bewertung der ausstehenden vertraglichen Zahlungsströme vor Ausfall ermittelten Betrags) erstattet.

Dem IFRS IC wurde die Frage gestellt, ob es sich bei einer solchen Garantie gemäß den Regelungen des IFRS 9 um eine Finanzgarantie oder um ein Derivat handelt.

Das IFRS IC gelangte zu der Auffassung, dass der beschriebene Sachverhalt nicht weit verbreitet ist und die in Rede stehenden Beträge bei Vorliegen des Sachverhalts nicht wesentlich sind bzw. künftig nicht wesentlich sein werden. Vor diesem Hintergrund hat das IFRS IC vorläufig entschieden, den Sachverhalt nicht auf seine Agenda aufzunehmen und in der vorläufigen Agenda-Entscheidung gänzlich auf inhaltliche Ausführungen zur Abbildung des Sachverhalts verzichtet.

IAS 19 – Bereitstellung von Wohneigentum und Darlehen für den Bau von Wohneigentum an Arbeitnehmer

Das IFRS IC wurde gefragt, wie ein Unternehmen die Bereitstellung von Wohneigentum an Arbeitnehmer und Darlehen an Arbeitnehmer für den Bau von Wohneigentum bilanzieren muss. Beide Sachverhalte beinhalten Verknüpfungen zum Arbeitsverhältnis. Da die Sachverhalte nach bisherigen Erkenntnissen des IFRS IC nicht sehr weit verbreitet sind und durch die Höhe der Beträge in den identifizierten Einzelfällen keine wesentlichen Auswirkungen auf die Bilanzierung erwartet werden, wurde im Rahmen der vorläufigen Agenda-Entscheidung beschlossen, die Anfrage nicht in den Arbeitsplan aufzunehmen.

Weitere Themenvorschläge für den nächsten Zyklus der Jährlichen Verbesserungen der IFRS

Neben den vorläufigen Agenda-Entscheidungen diskutierte das IFRS IC folgende weitere Themen, die es dem IASB zur Aufnahme in den kommenden Zyklus der Jährlichen Verbesserungen der IFRS vorschlagen will (zu weiteren vom IFRS IC bereits vorgeschlagenen und vom IASB zur Aufnahme bestätigten Themen siehe IFRS aktuell 01/2023).

IFRS 9 und IFRS 16 – Bilanzierung von erlassenen Leasingzahlungen beim Leasingnehmer

Der IASB finalisierte im Oktober 2022 eine Agenda-Entscheidung des IFRS IC über die Anwendung von IFRS 9 und IFRS 16 bei der Bilanzierung eines Mietzugeschnitts, bei der die einzige Änderung der Verzicht des Leasinggebers auf Leasingzahlungen des Leasingnehmers war. Die damalige IFRS IC Agenda-Entscheidung adressierte ausschließlich die Bilanzierung beim Leasinggeber. Im Hinblick auf den Leasingnehmer

stellte das IFRS IC fest, dass die Vorgaben der IFRS zur Abbildung eines solchen Sachverhalts nicht eindeutig sind. Danach könnte der Leasingnehmer zunächst die Abgangsregeln des IFRS 9 auf den Teil der Verbindlichkeit anwenden, der erloschen ist und anschließend die Modifikationsvorschriften des IFRS 16 auf sonstige Änderungen. Der Leasingnehmer könnte jedoch auch ausschließlich die Modifikationsregeln des IFRS 16 auf den gesamten Sachverhalt anwenden. Um diesen Konflikt auszuräumen, empfiehlt das IFRS IC:

- die Änderung der Definition des Begriffs „Änderung eines Leasingverhältnisses (*lease modification*)“ in Anhang A des IFRS 16 und
- die Ergänzung eines Querverweises in IFRS 9.2.1.(b)(ii) auf IFRS 9.3.3.3.

Damit soll erreicht werden, dass der Leasingnehmer die Abgangsvorschriften des IFRS 9 auf solche Vertragsänderungen anwendet, die ausschließlich zu einem (teilweisen) Erlöschen der Leasingverbindlichkeit führen. In allen anderen Fällen bleibt es bei der Anwendung der Modifikationsregeln des IFRS 16.

Leitlinien zur Umsetzung des IFRS 7 – Offenlegung der abgegrenzten Differenz zwischen dem beizulegenden Zeitwert und dem Transaktionspreis

Das IFRS IC wurde darüber informiert, dass es eine Unstimmigkeit zwischen IFRS 7.28 und IFRS 7.IG14 der zugehörigen Leitlinien zur Umsetzung von IFRS 7 gibt. Mit Erlass von IFRS 13 im Jahr 2011 wurde IFRS 7.28 an die neuen Vorschriften angepasst. Eine entsprechende Änderung des IFRS 7.IG14 unterblieb jedoch. Das IFRS IC empfiehlt daher, dies nunmehr nachzuholen und IFRS 7.IG14 an den Wortlaut des IFRS 7.28 anzupassen.

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 7 und IFRS 7: Anhangangaben zu Supplier Finance Arrangements	ab Geschäftsjahr 2024	noch festzulegen
Änderungen an IAS 12: Internationale Steuerreform – Pillar Two-Regelungen	ab sofort bzw. ab Geschäftsjahr 2023	noch festzulegen
Änderungen an IAS 1 <ul style="list-style-type: none">• Klassifizierung von Verbindlichkeiten als kurz- oder langfristig• Klassifizierung von Verbindlichkeiten als kurz- oder langfristig – Verschiebung Anwendungszeitpunkt• Langfristige Schulden mit Covenants	ab Geschäftsjahr 2024	noch festzulegen
Änderungen an IFRS 16 – Leasingverbindlichkeit in einer Sale und Leaseback-Transaktion	ab Geschäftsjahr 2024	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: 2. Juni 2023).

IASB-Projektplan

Den aktuellen Projektplan des IASB finden Sie auf der Website der IFRS Foundation.

Forschung und Standardsetzung	Nächster Meilenstein	Voraus-sichtlicher Termin
Unternehmenszusammenschlüsse unter gemeinsamer Beherrschung	DPD	Q3 2023
Unternehmenszusammenschlüsse – Angaben, Goodwill und Impairment	ED	H1 2024
Disclosure Initiative – Tochtergesellschaften ohne öffentliche Rechenschaftspflicht: Angaben	IFRS	2024
Dynamisches Risikomanagement (Sonderregelungen für Macro Hedges)	ED	2025
Equity-Methode	ED	2024
IFRS 6 – Förderaktivitäten	DPD	Q3 2023
Finanzinstrumente mit Eigenkapitalcharakter	ED	Q4 2023
Lagebericht (management commentary)	DPD	H2 2023
PIR IFRS 15 „Erlöse aus Verträgen mit Kunden“	RFI	Juni 2023
PIR IFRS 9 – Wertminderung	RFI	27. September 2023
Primäre Abschlussbestandteile	IFRS	2024
Preisregulierte Tätigkeiten	IFRS	2025
Zweiter umfassender Review der IFRS für kleine und mittelgroße Unternehmen (IFRS for SMEs)	ED Feedback	Juni 2023

Verwaltung	Nächster Meilenstein	Voraus-sichtlicher Termin
Änderungen zur Klassifizierung und Bewertung von Finanzinstrumenten (IFRS 9)	ED Feedback	19. Juli 2023
Änderungen an den IFRS für kleine und mittelgroße Unternehmen (IFRS for SMEs) – Internationale Steuerreform: Pillar Two	ED Feedback	17. Juli 2023
Jährliche Verbesserungen an den IFRS – Gesamtkostenverfahren (cost method) (IAS 7)	ED	Q3 2023
Jährliche Verbesserungen an den IFRS – Angaben zu Kreditrisiken (IFRS 7)	ED	Q3 2023
Jährliche Verbesserungen an den IFRS – Bestimmung eines „de facto“ Agenten (IFRS 10)	ED	Q3 2023
Jährliche Verbesserungen an den IFRS – Angabe der abgegrenzten Differenz zwischen dem beizulegenden Zeitwert und dem Transaktionspreis (IFRS 7)	ED	Q3 2023
Jährliche Verbesserungen an den IFRS – Gewinn oder Verlust an der Ausbuchung (IFRS 7)	ED	Q3 2023
Jährliche Verbesserungen an den IFRS – Hedge Accounting bei einem erstmaligen Anwender (IFRS 1)	ED	Q3 2023
Jährliche Verbesserungen an den IFRS – Ausbuchung von Leasingverpflichtungen durch den Leasingnehmer (IFRS 9)	ED	Q3 2023
Jährliche Verbesserungen an den IFRS – Transaktionspreis (IFRS 9)	ED	Q3 2023
Klimabezogene Risiken in der finanziellen Berichterstattung	RR	Q3 2023
IAS 21 – Fehlende Austauschbarkeit	IFRS	August 2023
Rückstellungen – Gezielte Verbesserungen	DPD	H2 2023

Anwendungsfragen	Nächster Meilenstein	Voraus-sichtlicher Termin
Konsolidierung einer nicht hyperinflationären Tochtergesellschaft durch eine hyperinflationäre Muttergesellschaft (IAS 21 und IAS 29)	DPD	Juni 2023
Garantie für einen Derivatkontrakt (IFRS 9)	TADF	Q3 2023
Prämienforderungen an einen Vermittler (IFRS 17 und IFRS 9)	TADF	Q3 2023

Eigenheime und Wohnungsbaudarlehen für Beschäftigte (IFRS 17 und IFRS 9)	TADF	Q3 2023
Taxonomie	Nächster Meilenstein	Voraus-sichtlicher Termin
IFRS Accounting Taxonomy Update – Änderungen an IAS 12, IAS 21, IAS 7 und IFRS 7	Proposed IFRS Taxonomy Update	Q3 2023
IFRS Accounting Taxonomy Update – Allgemeine Praxis (Finanzinstrumente) und Verbesserungen	Proposed IFRS Taxonomy Update	H2 2023
IFRS Accounting Taxonomy Update – Primäre Abschlüsse	Proposed IFRS Taxonomy Update	2024
IFRS Sustainability Disclosure Taxonomy	Proposed IFRS SDS	Q3 2023
Strategie und Steuerung	Nächster Meilenstein	Voraus-sichtlicher Termin
ISSB Konsultation zu Agenda Prioritäten	RFI	1. September 2023
Nachhaltigkeit	Nächster Meilenstein	Voraus-sichtlicher Termin
Änderungen an klimabezogenen SASB-Standards	SASB	Juni 2023
Klimabezogene Angaben	IFRS SDS	Juni 2023
Allg. nachhaltigkeitsbezogene Angaben	IFRS SDS	Juni 2023
IFRS nachhaltigkeitsbezogene Angaben Taxonomie	Proposed IFRS SDT	Q3 2023
Internationale Anwendung der SASB Standards	ED Feedback	9. August 2023
ISSB Konsultation	RIF	1. September 2023
Abkürzung	Bezeichnung	
AD	Agenda-Entscheidung (Agenda Decision)	
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	
IFRS SDS	IFRS Sustainability Disclosure Standard	
IFRS SDT	IFRS Sustainability Disclosure Taxonomy	
PS	Project Summary	
RFI	Informationsanfrage (Request for Information)	
RFF	Rückmeldungsanfrage (Request for Feedback)	
RR	Review Research	
RS	Veröffentlichung einer Zusammenfassung der Forschungsergebnisse (Research-Summary)	
SASB	Änderungen an einem SASB Standard	
SRF	Staff Request for Feedback	
TAD	Vorläufige Agenda-Entscheidung (Tentative Agenda Decision)	
TADF	Vorläufige Agenda-Entscheidung Feedback (Tentative Agenda Decision Feedback)	

Übersicht über die derzeitigen Projekte des AFRAC

Das AFRAC Arbeitsprogramm gibt einen Überblick über laufende und künftige AFRAC Facharbeiten. Den geplanten Veröffentlichungen liegen aktuelle Schätzungen zugrunde.

Aktuelle Version, siehe: www.afrac.at

Stand: 15. März 2023

laufende/abgeschlossene Projekte:	Q1 2023	Q2 2023	Q3 2023
AG „Hybride Finanzinstrumente im UGB“		E-St	
Ergänzung AFRAC-Stellungnahme 3: Anteilsbasierte Vergütungen UGB	St		
AFRAC-Fachinformation: Aktuelle Fragen iZm der Bilanzierung des Energiekostenzuschusses und der Rückforderung von COVID-19-Hilfen	FI		
AG „Bewertung von Firmenwerten“			E-St
CL zum EFRAG DP Accounting for Variable Consideration – from a Purchaser’s Perspective	K		
CL zum IASB ED „International Tax Reform – Pillar Two Model Rules“	K		
Überarbeitung AFRAC-Stellungnahme 15: Derivate und Sicherungsinstrumente (UGB)		E-St	

Abkürzungen: DP=Diskussionspapier, E=Entwurf, K=Kommentar, St=Stellungnahme, PP=Positionspapier, RG=ruhend gestellt, EG=eingestellt, FI=Fachinformation

Quelle: www.afrac.at

Veröffentlichungen

In Betracht auf die aktuelle, sich noch laufend entwickelnde Situation in der Ukraine veröffentlichen wir immer wieder weitere Informationen. Sie finden diese Informationen bzw. Hinweise darauf unter www.pwc.at/ifrs.

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>

- **„In brief: Global implementation of pillar two: narrow-scope amendments to IAS 12“**
Der IASB hat eng gefasste Änderungen an IAS 12 herausgegeben, die eine Ausnahme von der Pflicht zur Erfassung und zum Ausweis latenter Steuern vorsehen, die sich aus den von der OECD veröffentlichten Modellvorschriften des Pillar Two ergeben. Genaueres entnehmen Sie aus unserer Publikation.
- **„In brief: Hyper-inflationary economies – Updated April 2023“**
Der jüngste Bericht des IWF über den *World Economic Outlook* (WEO, Weltwirtschaftsausblick) enthält aktualisierte Daten zu den aktuellen und prognostizierten Inflationsniveaus. Diese Veröffentlichung enthält eine Zusammenfassung der hochinflationären Volkswirtschaften und der Volkswirtschaften, die im Jahr 2023 weiter beobachtet werden sollen.
- **„In brief: New IFRS disclosures on supplier finance arrangements“**
Am 25. Mai 2023 veröffentlichte der IASB Änderungen an IAS 7 und IFRS 7, um dem Wunsch der Investoren nach mehr Informationen über Lieferantenfinanzierungsvereinbarungen (*supplier finance arrangements*) nachzukommen. Alle Details zu den ab dem Geschäftsjahr 2024 in Kraft tretenden Änderungen erfahren Sie aus unserem In brief.

Podcasts aus dem PwC-Netzwerk

Die folgenden Podcasts aus dem PwC-Netzwerk sind ab sofort für Sie unter folgendem Link abrufbar:

- **IFRS Talks – PwC's Global IFRS podcast „Episode 143: IFRS 9 Classification and Measurement“:**

<https://viewpoint.pwc.com/dt/gx/en/pwc-ifrs-talks/PwC-IFRS-talks/pwc-ifrs-talks-episode-143.html>

Unsere PwC Global Expert:innen diskutieren über den *post implementation review* des IFRS 9 und erläutern die vorgeschlagenen Änderungen an den Standard betreffend vertraglicher Merkmale des Geldflusses und elektronischen Zahlungssysteme.

In unserem IFRS Blog finden Sie kurze und prägnante Beiträge zu aktuellen Themen der Rechnungslegung. Link zu den einzelnen Beiträgen:

- **Transaction Accounting Blog 14: Zur Veräußerung gehaltene langfristige Vermögenswerte nach IFRS 5:**
<https://www.pwc.at/de/dienstleistungen/wirtschaftspruefung/pruefungsnahe-beratung/aktuelle-artikel/transaction-accounting-blog-14-langfristige-ifrs-5.html>
- **Entwurf des delegierten Rechtsakts zu den europäischen Nachhaltigkeitsstandards veröffentlicht:**
<https://www.pwc.at/de/dienstleistungen/wirtschaftspruefung/pruefungsnahe-beratung/aktuelle-artikel/entwurf-des-delegierten-rechtsakts-zu-den-europaeischen-nachhaltigkeitsstandards.html>
- **IASB veröffentlicht die Änderung an IAS 12 aufgrund von Pillar-2:**
<https://www.pwc.at/de/dienstleistungen/wirtschaftspruefung/pruefungsnahe-beratung/aktuelle-artikel/iasb-veroeffentlicht-die-aenderung-an-ias-12-aufgrund-von-pillar-2.html>
- **Zusätzliche Angaben zu Reverse-Factoring-Vereinbarungen:**
<https://www.pwc.at/de/dienstleistungen/wirtschaftspruefung/pruefungsnahe-beratung/aktuelle-artikel/zusaetzliche-angaben-zu-reverse-factoring-vereinbarungen.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.