

Ausgabe 12, August 2023

www.pwc.at/publikationen

Auf einen Blick

Inkrafttreten der Änderungen an IAS 1	2
Post-implementation Review zu IFRS 15	6
Neue Standards ab 2027	11
Klimabezogene Angaben in der Finanzberichterstattung	12
EU-Endorsement	13
IASB-Projektplan	14
Übersicht über die derzeitigen Projekte des AFRAC	16
Veranstaltungen	17
Veröffentlichungen	17
Ihre Ansprechpartner	18

IFRS aktuell

Nachrichten zu den aktuellen Entwicklungen der IFRS

Liebe Leserinnen und Leser,

nach einer kurzen Sommerpause melden wir uns mit den aktuellen Themen rund um die IFRS zurück. Die im Februar 2023 veröffentlichten Änderungen an IAS 1 zu Angaben zu wesentlichen Rechnungslegungsmethoden sind erstmals in Kraft getreten. Mit Anwendungsbeispielen möchten wir Ihnen helfen, die Intention der neuen Regelungen zu verstehen und ggf. eigene Anhangangaben zu überdenken und anzupassen.

Darüber hinaus informiert Sie diese Ausgabe über die Inhalte der veröffentlichten Informationsanfrage im Rahmen des Post-implementation Reviews zu IFRS 15. Erfahren Sie auch mehr über die erneute Veröffentlichung der IASB-Schulungsmaterialien „Klimabezogene Angaben in der Finanzberichterstattung“, und über die Finalisierung der Vorarbeiten an zwei IASB-Projekten.

Außerdem finden Sie in dieser Ausgabe das Save-the-date für unser diesjähriges **IFRS Update, am 23. November 2023**, zu dem wir Sie heuer wieder begrüßen möchten!

Ich hoffe Sie hatten (und haben) ein paar erholsame und sonnige Sommertage und wünsche Ihnen viel Spaß bei der Lektüre!

Ulf Kühle

Leiter – IFRS-Fachabteilung



Inkrafttreten der Änderungen an IAS 1: Beispiele zur Angabe von wesentlichen Rechnungslegungsmethoden

Im Rahmen der *Disclosure Initiative* beabsichtigt der IASB auch, die Angaben zu den angewandten Rechnungslegungsmethoden zu verbessern. Für Berichtsperioden, die am oder nach dem 1. Jänner 2023 beginnen, sind die entsprechenden Änderungen an IAS 1 „Darstellung des Abschlusses“ erstmals anzuwenden. Daneben wurde auch das IFRS Practice Statement 2 „Vornahme von Wesentlichkeitseinschätzungen“ angepasst.

Durch die Änderungen an IAS 1 sind künftig Angaben zu wesentlichen (*material*) und nicht mehr zu maßgeblichen (*significant*) Rechnungslegungsmethoden zu machen. Was als „wesentlich“ gilt, richtet sich nach der Entscheidungsnützlichkeit der Informationen für die Abschlussadressaten. So werden wesentliche Rechnungslegungsmethoden laut dem geänderten IAS 1 wie folgt abgegrenzt:

IAS 1.117:

„[...] Angaben zu Rechnungslegungsmethoden sind wesentlich, wenn bei gemeinsamer Betrachtung mit anderen im Abschluss eines Unternehmens enthaltenen Informationen vernünftigerweise erwartet werden kann, dass sie die Entscheidungen beeinflussen, die die Hauptabschlussadressaten eines Abschlusses für allgemeine Zwecke auf der Grundlage des jeweiligen Abschlusses treffen.“

Ergänzend wird in IAS 1.117A die Aussage getroffen, dass:

- Rechnungslegungsmethoden, die sich auf unwesentliche Geschäftsvorfälle, Ereignisse oder Umstände beziehen, ihrerseits unwesentlich (und daher nicht angabepflichtig) sind; und
- Rechnungslegungsmethoden, die sich auf wesentliche Geschäftsvorfälle, Ereignisse oder Umstände beziehen, wesentlich sein können – aber nicht zwangsweise sein müssen.

Prinzipiell gilt, dass Informationen zu einer Rechnungslegungsmethode wesentlich sind, wenn der Abschlussleser diese benötigt, um andere wesentliche Informationen im Abschluss zu verstehen. Sofern sich eine Rechnungslegungsmethode auf wesentliche Geschäftsvorfälle, Ereignisse oder Umstände bezieht, können die folgenden Indikatoren darauf hindeuten, dass die Rechnungslegungsmethode wesentlich und daher anzugeben ist.

Indikatoren zur Wesentlichkeit von Rechnungslegungsmethoden (vgl. ergänzter IAS 1.117B):

- a) Änderungen einer Rechnungslegungsmethode in der Berichtsperiode haben wesentliche Auswirkungen.
- b) Es wurde ein Bilanzierungswahlrecht ausgeübt.
- c) Es wurde eine spezifische Rechnungslegungsmethode gem. IAS 8 mangels Regelungen in den IFRS entwickelt.
- d) Es wurden maßgebliche Ermessensentscheidungen oder Annahmen bei der Anwendung einer Rechnungslegungsmethode getroffen.
- e) Die den wesentlichen Geschäftsvorfällen zugrundeliegende Rechnungslegung ist komplex und die Abschlussadressaten würden diese ohne die Beschreibung der Rechnungslegungsmethoden nicht verstehen.

Zum genauen Inhalt der Änderungen an IAS 1 und am IFRS Practice Statement 2 verweisen wir auf die Ausführungen in den [IFRS aktuell Newsletter, Ausgabe 3, März 2021](#).

Beispiele zur praktischen Anwendung

Wir gehen auf folgende Beispiele zur Anwendung der geänderten Vorgaben des IAS 1 ein:

1. Angaben zu Rechnungslegungsmethoden für die Umsatzrealisierung
2. Angaben zu Rechnungslegungsmethoden für Emissionsrechte (*cap-and-trade schemes*)
3. Angaben zu Rechnungslegungsmethoden für Leasingverhältnisse eines Leasingnehmers

Es sei an dieser Stelle darauf hingewiesen, dass die Wesentlichkeit im Einzelfall – d.h. unternehmensspezifisch und bezogen auf den einzelnen Sachverhalt – zu beurteilen ist. Wenn bei der Entwicklung und/oder Anwendung einer Rechnungslegungsmethode wesentliche Ermessensentscheidungen und Annahmen getroffen werden, sind diese gemäß IAS 1.122 und IAS 1.125 anzugeben.

Beispiel 1: Angaben zu Rechnungslegungsmethoden für die Umsatzrealisierung

Sachverhalt

Unternehmen A ist ein Händler für Neuwagen. Nach gültigem Recht ist Unternehmen A verpflichtet, Schäden an Fahrzeugen bis zu zwölf Monaten nach der Auslieferung zu reparieren, sofern sich der Schaden auf Mängel bezieht, die zum Zeitpunkt der Auslieferung bestanden (gesetzliche Gewährleistung). Darüber hinaus verpflichtet sich Unternehmen A bei jedem verkauften Auto für einen Zeitraum von drei Jahren bestimmte Serviceleistungen zu erbringen. Unternehmen A verkauft ähnliche Servicepläne nicht separat, aber in den Kaufverträgen der Fahrzeuge werden die enthaltenen Leistungen angegeben. Die Konkurrenten von Unternehmen A binden solche Servicepläne nicht standardmäßig in ihre Verkäufe ein, sondern bieten ähnliche Servicepläne als optionale Zusatzleistung gegen Zahlung einer Gebühr an. Bei der Auslieferung des Fahrzeugs zahlt der Kunden den gesamten Vertragspreis.

Nach Einschätzung von Unternehmen A handelt es sich bei dem Serviceplan um eine separate Leistungsverpflichtung i.S.d. IFRS 15, sodass der Transaktionspreis auf den Verkauf des Autos und die Serviceleistungen zu allokiert ist. Unternehmen A bestimmt, dass seine Leistungsverpflichtung für das Auto zu dem Zeitpunkt erfüllt ist, an dem der Autoschlüssel an den Kunden übergeben wird. Die Leistungsverpflichtung für den Serviceplan wird über den dreijährigen Servicezeitraum erfüllt. Die Erlöse sowohl aus den Autoverkäufen als auch aus den Serviceplänen sind für den Konzernabschluss zum 31. Dezember 20X3 wesentlich.

Fragestellung

Unternehmen A erstellt einen Konzernabschluss zum 31. Dezember 20X3. Sollte Unternehmen A Angaben zu den Rechnungslegungsmethoden für die Umsatzrealisierung machen?

Antwort

Unternehmen A stellt fest, dass die Beträge der Geschäftsvorfälle für den Abschluss wesentlich sind und dass bei der Anwendung der Rechnungslegungsmethoden Ermessensentscheidungen getroffen wurden, insbesondere bei:

- der Identifizierung von Leistungsverpflichtungen (vor allem bei der Schlussfolgerung, dass die Serviceleistungen vom Verkauf des Fahrzeugs zu unterscheiden sind, obwohl sie nicht separat verkauft werden),
- der Würdigung, ob der vorausbezahlte Serviceplan eine signifikante Finanzierungskomponente enthält,
- der Aufteilung des Transaktionspreises auf die Leistungsverpflichtungen und
- der Bestimmung, wann die Leistungsverpflichtung für die Servicepläne erfüllt wird.

Um die Umsatzrealisierung hinreichend zu verstehen, benötigen die Abschlussadressaten daher Informationen darüber, wie die Rechnungslegungsmethoden des IFRS 15 von Unternehmen A angewandt wurden. Demzufolge sind – zusätzlich zu den allgemeinen Angaben nach IFRS 15 und den Angaben zu wesentlichen Ermessensentscheidungen nach IFRS 15.123-125 – unternehmensspezifische Informationen über die Rechnungslegungsmethoden für die Umsatzrealisierung im Konzernanhang zur Verfügung zu stellen.

Beispiel 2: Angaben zu Rechnungslegungsmethoden für Emissionsrechte (*cap-and-trade schemes*)

Sachverhalt

Unternehmen B betreibt 20 Ölförderplattformen. Am Ende eines jeden Kalenderjahres muss Unternehmen B über genügend Emissionsrechte verfügen, um die Emissionsmenge zu decken, die es in dem betreffenden Jahr verursacht hat. Dafür wird Unternehmen B zu Beginn des Jahres eine bestimmte Anzahl von Zertifikaten zugeteilt, wobei ein Zertifikat einer Tonne Kohlendioxid entspricht. Sofern diese nicht ausreichen, kann Unternehmen B an einem Markt mit beobachtbaren Preisen und aktiven Handel zusätzliche Zertifikate kaufen.

Für das Geschäftsjahr 20X3 werden Unternehmen B Zertifikate für 2.000 Tonnen Kohlendioxid zugeteilt. In jedem der drei vorangegangenen Kalenderjahre hat Unternehmen B Kohlendioxid in einer Größenordnung von 2.500-3.000 Tonnen emittiert und erwartet für 20X3 Emissionen in etwa dieser Größenordnung, so dass das Unternehmen gezwungen ist, Zertifikate am Markt zu kaufen.

Da die Bilanzierung von solchen *cap-and-trade schemes* nicht eindeutig durch die IFRS geregelt ist, gibt es mehrere akzeptable Bilanzierungsansätze. Unternehmen B orientiert sich bei der Bilanzierung an IFRIC 3 „Emissionsrechte“, der zwar im Jahr 2005 vom IASB zurückgezogen wurde, aber immer noch für die Bilanzierung solcher Systeme nach IFRS als eine vertretbare Rechnungslegungsmethode herangezogen wird. Die Bilanzierung des *cap-and-trade scheme* hat wesentliche Auswirkungen auf den Konzernabschluss zum 31. Dezember 20X3.

Fragestellung

Sollte Unternehmen B Angaben zu den Rechnungslegungsmethoden für Emissionsrechte für die Berichtsperiode 20X3 machen?

Antwort

Unternehmen B stellt fest, dass:

- die Bilanzierung der Emissionsrechte in den IFRS nicht eindeutig geregelt ist und daher die Rechnungslegungsmethoden gem. IAS 8.10-12 bestimmt werden,
- die angewandte Rechnungslegungsmethoden komplex und für die Abschlussadressaten nicht leicht zu verstehen sind,
- es Unterschiede in der Bilanzierungspraxis gibt und
- die Emissionsrechte für den Konzernabschluss von Unternehmen B wesentlich sind.

Daher kommt Unternehmen B zu dem Schluss, dass die Angaben der Rechnungslegungsmethoden für die Emissionsrechte für das Verständnis des Konzernabschlusses wesentlich sind und demnach die Bilanzierungs- und Bewertungsgrundsätze offenzulegen sind.

Beispiel 3: Angaben zu Rechnungslegungsmethoden für Leasingverhältnisse eines Leasingnehmers

Sachverhalt

Unternehmen C, ein Immobilienunternehmen, besitzt 15 Immobilien, die als Finanzinvestitionen i.S.d. IAS 40 gehalten werden. Die Immobilien werden für einen Zeitraum von bis zu zehn Jahren vermietet. Nach Evaluierung aller wesentlichen Chancen und Risiken werden die Mietverträge über die Immobilien gem. IFRS 16.62 als operative Leasingverhältnisse klassifiziert.

Daneben hat Unternehmen C zwei Autos gemietet, die dem CEO und dem CFO als Teil ihrer Vergütung zur privaten Nutzung zur Verfügung gestellt werden. Bei der Erstellung seines Konzernabschlusses für 20X3 stellt Unternehmen C fest, dass seine Aktivitäten als Leasingnehmer – im Gegensatz zu seinen Aktivitäten als Leasinggeber – unwesentlich sind.

Fragestellung

Sollte Unternehmen C in seinem Konzernabschluss zum 31. Dezember 20X3 Angaben zu der Bilanzierung seiner Aktivitäten als Leasingnehmer machen?

Antwort

Da die Mietverträge, die Unternehmen C als Leasingnehmer abgeschlossen hat, unwesentlich sind, kommt es zu der Einschätzung, dass die Rechnungslegungsmethoden für Leasingverhältnisse als Leasingnehmer für das Verständnis der Abschlussadressaten nicht relevant und daher nicht anzugeben sind. Allerdings muss Unternehmen C prüfen, ob und welche Angaben gemäß IFRS 16 (für seine Aktivitäten als Leasingnehmer) und IAS 24 (in Bezug auf die Vergütung des CEO und dem CFO) zu machen sind.

Unternehmen C hat allerdings gesondert zu beurteilen, ob Angaben zu den Rechnungslegungsmethoden für seine Aktivitäten als Leasinggeber zu machen sind.

Bei der Analyse, welche Bewertungsmethoden wesentlich sind, kann ein neuer Entscheidungsbaum im Practice Statement 2 hilfreich sein. Der Standard erfordert nur noch die Offenlegung der wesentlichen Bewertungsmethoden. Für unwesentliche Bewertungsmethoden gilt nicht automatisch ein Verbot. Unternehmen haben allerdings auch bei den Bewertungsmethoden abzuwägen, wieweit unwesentliche Informationen wesentliche Bewertungsmethoden verschleiern (IAS 1.117D). Dazu hatte das Amendment von 2018 bereits Indikatoren in IAS 1 implementiert (siehe

Wesentlichkeitsdefinition in IAS 1.7). Darunter auch das Beispiel für Verschleierung, wenn wesentliche Informationen in unwesentlichen Informationen versteckt dargestellt werden, sodass die Hauptadressaten nicht erkennen können, welche Informationen wesentlich sind.

Post-implementation Review zu IFRS 15 „Erlöse aus Verträgen mit Kunden“

Der im Mai 2014 veröffentlichte und seit dem 1. Jänner 2018 verpflichtend anzuwendende IFRS 15 legt Grundsätze fest, nach denen ein IFRS-Abschlussersteller den Abschlussadressaten nützliche Informationen über Art, Höhe, Zeitpunkt und Unsicherheit von Erlösen und Zahlungsströmen aus einem Vertrag mit einem Kunden zur Verfügung stellt. Hierfür enthält der Standard ein prinzipienorientiertes, fünfstufiges Modell zur Umsatzrealisierung, das auf alle Verträge mit Kunden anzuwenden ist.

Im September letzten Jahres begann der IASB mit dem *Post-implementation Review* (PiR) zu IFRS 15 mit dem Ziel, Rückmeldungen zu den Auswirkungen des Standards, der Angemessenheit und Klarheit seiner Vorschriften sowie Kosten und Nutzen der Anwendung zu erhalten. Abhängig von den Ergebnissen des PiRs kann es zu Änderungen am Standard oder der Veröffentlichung von Schulungsmaterialien kommen; dies ist jedoch nicht zwingend vorgesehen.

Die in der kürzlich veröffentlichten sog. Informationsanfrage (*Request for Information*) zu IFRS 15 enthaltenen Fragen beziehen sich sowohl auf eine Gesamtbeurteilung des IFRS 15 als auch auf bestimmte Bereiche innerhalb des Standards. Zusätzlich enthalten sind Fragen zum Zusammenspiel mit anderen Standards, die Konvergenz mit US-GAAP sowie eine offene Frage zu möglichen weiteren von den Interessengruppen identifizierten Themen.

Im Detail werden die Adressaten um Feedback zu den folgenden Themen gebeten:

Gesamtbeurteilung des IFRS 15

Zunächst stellt der IASB die Frage, ob IFRS 15 seinen Zielen grundsätzlich gerecht wird. Die Adressaten werden um ihre Einschätzung gebeten, ob die Kernprinzipien des Standards und das zugrunde liegende fünfstufige Modell zur Umsatzrealisierung eine klare und angemessene Grundlage bieten, um entscheidungsnützliche Informationen über die Umsatzerlöse eines Unternehmens aus Verträgen mit seinen Kunden zu erhalten. Darüber hinaus bittet der IASB um Stellungnahmen zur Verständlichkeit von IFRS 15 sowie zu den Kosten und Vorteilen der Anwendung.

Identifizierung der Leistungsverpflichtungen

Die in IFRS 15 geforderte Identifizierung vertraglich vereinbarter eigenständig abgrenzbarer Güter oder Dienstleistungen (*distinct goods or services*) oder Bündel eigenständig abgrenzbarer Güter oder Dienstleistungen als Leistungsverpflichtungen kann (laut bisherigen Rückmeldungen) unter Umständen schwierig sein. Die Adressaten des PiR werden deshalb gebeten, Sachverhalte zu beschreiben, in denen die derzeitigen Anforderungen des IFRS 15

- unklar sind oder widersprüchlich angewendet werden,
- zu Ergebnissen führen, die nicht die zugrunde liegende wirtschaftliche Substanz des Vertrags widerspiegeln oder
- erhebliche laufende Kosten verursachen.

Neben der Beschreibung der Sachverhalte sollen auch mögliche Lösungsvorschläge aufgezeigt werden.

Bestimmung des Transaktionspreises

Der Transaktionspreis ist die Gegenleistung, die ein Unternehmen erwartungsgemäß vom Kunden für die Übertragung von Gütern oder Dienstleistungen erhält. Die vertraglich vereinbarte Gegenleistung kann sich sowohl aus fixen als auch variablen Bestandteilen zusammensetzen. Weitere im Transaktionspreis zu berücksichtigende Bestandteile können wesentliche Finanzierungskomponenten oder an den Kunden zu zahlende Gegenleistungen (*consideration payable to a customer*) sein. An einen Kunden zu zahlende Gegenleistungen sind als Reduktion des Transaktionspreises (und damit umsatzmindernd) zu erfassen, es sei denn sie werden für den Erwerb eines eigenständig abgrenzbaren Guts oder einer eigenständig abgrenzbaren Dienstleistung gezahlt.

Einige Adressaten gaben an, dass die Abbildung solcher Zahlungen in Dreiecksverhältnissen schwierig ist, d.h. insbesondere, wenn ein Agent Zahlungen an den (End-)Kunden leistet. Laut Feedback werden solche Zahlungen in der Praxis zum Teil umsatzmindernd, zum Teil aber auch als Marketingaufwand erfasst.

Außerdem wurde hinterfragt, wie an einen Kunden zu zahlende Gegenleistungen zu erfassen sind, die den Transaktionspreis übersteigen; in der Praxis wird entweder negativer Umsatz gezeigt oder der den Transaktionspreis übersteigende Teil der Zahlung wird als Aufwand ausgewiesen. Daher fragt der IASB, ob IFRS 15 eine klare und ausreichende Grundlage für die Bestimmung des Transaktionspreises bietet, und zwar insbesondere im Hinblick auf die Bilanzierung von an einen Kunden zu zahlenden Gegenleistungen.

Bestimmung des Zeitpunkts der Umsatzrealisierung

Die Umsatzrealisierung erfolgt, wenn die Kontrolle über ein Gut oder eine Dienstleistung auf den Kunden übergegangen ist; Kontrolle ist die Fähigkeit, die Nutzung über ein Gut oder eine Dienstleistung zu bestimmen und im Wesentlichen den verbleibenden Nutzen aus ihm oder ihr zu ziehen. Ein Unternehmen überträgt Kontrolle (und realisiert Umsatz) zeitraumbezogen, wenn eines der Kriterien des IFRS 15.35 erfüllt ist; andernfalls erfolgt die

Umsatzrealisierung zeitpunktbezogen (vgl. IFRS 15.38). Laut initialem Feedback scheinen Unternehmen die Kriterien zur zeitraum- bzw. zeitpunktbezogenen Umsatzrealisierung (nach anfänglichen Schwierigkeiten) gut umsetzen zu können. Nichtsdestotrotz sind einige Fälle, wie z.B. in der Softwareentwicklung, im Glücksspielsektor oder in der Bauindustrie, herausfordernder als andere. Dies insbesondere, wenn IFRS 15.35 (c) zur Anwendung kommt, wonach Umsätze zeitraumbezogen zu realisieren sind, wenn durch die Leistung des Unternehmens ein Vermögenswert erstellt wird, der keine alternative Verwendungsmöglichkeit hat und das Unternehmen einen Rechtsanspruch auf Bezahlung der bereits erbrachten Leistung hat. Der IASB bittet nun um Rückmeldungen, ob IFRS 15 eine klare und ausreichende Grundlage für die Bestimmung des Zeitpunkts (bzw. Zeitraums) der Umsatzrealisierung bietet. Zudem werden die Adressaten gebeten, weitere Sachverhalte zu beschreiben, in denen die Anforderungen unklar sind oder uneinheitlich angewendet werden, insbesondere im Hinblick auf zeitraumbezogene Umsatzrealisierung.

Prinzipal-Agent Beziehungen

Wenn eine dritte Partei an der Lieferung von Gütern oder der Erbringung von Dienstleistungen beteiligt ist, ist gem. IFRS 15 zu prüfen, ob das Unternehmen als Prinzipal oder als Agent agiert. Dabei sind zunächst die spezifischen Güter oder Dienstleistungen zu identifizieren, die der Kunde erhält. Anschließend ist zu prüfen, ob das Unternehmen die Kontrolle über diese hat, bevor sie auf den Kunden übertragen werden. Kontrolliert das Unternehmen die Güter oder Dienstleistungen, handelt es als Prinzipal; andernfalls als Agent. Vorläufige Rückmeldungen an das IASB deuten darauf hin, dass die Adressaten die Anwendung des Kontrollkonzepts (*control concept*) mit den entsprechenden Indikatoren als Herausforderung ansehen – insbesondere i.Z.m. Dienstleistungen, wenn mehr als zwei Parteien beteiligt sind oder, wenn die Anwendung der Indikatoren kein einheitliches Bild ergibt. Der IASB fragt daher die Adressaten, unter welchen Umständen die Anwendung des Konzepts als schwierig erachtet wird und wie weit verbreitet diese Umstände sind.

Bilanzierung von Lizenzen

IFRS 15 enthält spezielle Regelungen zu Lizenzen, wonach zunächst zu prüfen ist, ob die Lizenz eigenständig abgrenzbar ist von anderen im Vertrag zugesagten Gütern oder Dienstleistungen. Anschließend ist zu beurteilen, ob die Lizenz über einen Zeitraum oder zu einem Zeitpunkt auf den Kunden übertragen wird; und zwar in Abhängigkeit davon, ob es sich bei der Lizenz um ein Zugangsrecht (*right to access*) oder aber um ein Nutzungsrecht (*right to use*) handelt. Die vorläufigen Rückmeldungen an das IASB zeigen, dass die befragten Unternehmen die Anforderungen an die Bilanzierung von Lizenzvereinbarungen teilweise als unklar empfinden oder uneinheitlich anwenden, vor allem bezüglich folgender Fragen:

- Liegt eine Lizenz vor, wenn vertraglich eine Lizenz gewährt wird, die Vereinbarung (in ihrer Substanz) aber eher einem Verkauf von geistigem Eigentum oder einer Dienstleistung entspricht?
- Wie werden eigenständig abgrenzbare Leistungsverpflichtungen in Lizenzvereinbarungen identifiziert?

- Wie sind Lizenzverlängerungen abzubilden?

Aus diesem Grund fragt der IASB die Adressaten, unter welchen Umständen sie die Anwendung der Anforderung als problematisch ansehen und wie häufig diese Umstände auftreten. Die Adressaten werden zudem gebeten, konkrete Sachverhalte zu beschreiben und mögliche Lösungsvorschläge zu benennen.

Angaben, einschließlich Kosten-Nutzen-Überlegungen

Die in IFRS 15 enthaltenen Angabevorschriften sollen es den Abschlussadressaten ermöglichen, die Art, die Höhe, den zeitlichen Anfall sowie die Unsicherheit von Umsatzerlöse und daraus resultierender Zahlungsströmen nachvollziehen zu können. Neben ersten Rückmeldungen, die die Angabevorschriften grundsätzlich positiv beurteilen, wurden auch Bedenken hinsichtlich der Kosten der Informationsbereitstellung und fehlender Angaben geäußert. Der IASB möchte nun genauere Informationen zu diesen Bedenken erhalten und fragt, ob die Offenlegungsanforderungen dazu führen, dass die Unternehmen den Abschlussadressaten nützliche Informationen zur Verfügung stellen, ob die Anforderungen zu erheblichen laufenden Kosten führen und ob die Adressaten erhebliche Unterschiede in der Qualität der offengelegten Informationen beobachtet haben.

Übergangsvorschriften

Der IASB fragt, ob die Übergangsvorschriften wie beabsichtigt funktioniert haben, ob die Unternehmen die modifizierte rückwirkende Methode oder die praktischen Erleichterungen angewendet haben und ob die Übergangsvorschriften ein angemessenes Gleichgewicht zwischen Kosten und Nutzen erreicht haben.

Zusammenwirken mit anderen Standards

Der IASB bittet Adressaten um eine Einschätzung, ob Schnittstellen zu anderen Standards ausreichend klar geregelt sind. Dabei soll insbesondere auf das Zusammenwirken mit IFRS 3, IFRS 9, IFRS 10 sowie IFRS 16 eingegangen werden. Laut initialem Feedback gibt es u.a. Unklarheiten bei folgenden Sachverhalten:

- Wenn Vertragsvermögenswerte oder -verbindlichkeiten im Rahmen eines Unternehmenszusammenschlusses erworben werden, können die unterschiedlichen Bewertungsgrundsätze in IFRS 3 (basierend auf dem Fair Value) und in IFRS 15 (basierend auf dem Transaktionspreis) ggf. zu abweichenden Wertansätzen (die den zu erfassenden Geschäfts- oder Firmenwert sowie ggf. die künftig zu erfassenden Umsatzerlöse beeinflussen) führen.
- Wenn Unternehmen ein geringeres als das vereinbarte Entgelt von einem Kunden in finanziellen Schwierigkeiten akzeptieren, ist ggf. unklar, ob diese Vereinbarung als Modifikation im Anwendungsbereich des IFRS 15 (und damit umsatzkürzend) oder als Impairment im Anwendungsbereich des IFRS 9 (und damit aufwandswirksam) zu erfassen ist.
- Außerdem kann es schwierig sein, zu entscheiden, gemäß welchem Standard eine sich aus IFRS 15 ergebende Verbindlichkeit zu bilanzieren ist, wenn diese (auch) die Definition einer finanziellen Verbindlichkeit erfüllt; dies könnte bspw. der Fall

sein, wenn ein Unternehmen Gutscheine ausgibt, die beim Unternehmen selbst oder aber bei anderen Unternehmen eingelöst werden können und hierfür eine Verbindlichkeit zu erfassen hat.

- Die Bilanzierung einer Servicekomponente (gemäß IFRS 15) in einem Leasingvertrag, der im Anwendungsbereich des IFRS 16 ist, kann – aufgrund der abweichenden Regelungen in beiden Standards – schwierig sein.

Die Adressaten werden gebeten, mögliche Sachverhalte zu beschreiben, in denen das Zusammenwirken der Standards unklar ist, was die Ursache für die Unklarheit ist und wie sich dies auf die betroffenen Abschlüsse der Unternehmen auswirkt.

Konvergenz zwischen IFRS 15 und der ASC 606 des FASB

Abschließend bittet der IASB um Stellungnahmen, für wie wichtig die Adressaten die Beibehaltung des derzeitigen Konvergenzniveaus zwischen IFRS 15 und Topic 606 halten.

Stellungnahmen werden bis zum 27. Oktober 2023 erbeten.

Neue Standards ab 2027

Der IASB hat auf seiner Website bekanntgegeben, dass die Vorarbeiten zu nachfolgenden Projekten abgeschlossen wurden:

- Primäre Abschlussbestandteile (Primary Financial Statements)
- Tochterunternehmen ohne öffentliche Rechenschaftspflicht: Angaben.

Die neuen Standards sollen im ersten Halbjahr 2024 veröffentlicht werden. Sie sollen in Berichtsperioden, die am oder nach dem 1. Jänner 2027 beginnen, verpflichtend anzuwenden sein. Eine frühere freiwillige Anwendung – ein entsprechendes Endorsement vorausgesetzt – soll zulässig sein.

Klimabezogene Angaben in der Finanzberichterstattung

Die IFRS Foundation hat ihr Schulungsmaterial zur Berücksichtigung klimabezogener Sachverhalte und daraus resultierender Risiken in der Finanzberichterstattung, welches sie erstmals im Dezember 2020 herausgegeben hatte, kürzlich nochmals in einer leicht aktualisierten Fassung veröffentlicht. Neben redaktionellen Anpassungen wurde auch ein Hinweis auf die Agenda-Entscheidung des IFRS IC aus Juni 2022 zur Frage des Vorliegens einer passivierungspflichtiger Schuld nach IAS 37 (Maluspunkte im Automobilsektor, siehe hierzu IFRS aktuell Newsletter, Ausgabe 6, Oktober 2022) ergänzt. Die Veröffentlichung steht im Zusammenhang mit den kürzlich herausgegebenen ersten IFRS Sustainability Disclosure Standards des ISSB zur Klimaberichterstattung.

Das Material enthält eine nicht abschließende Liste von Beispielen, wie sich Klimarisiken auf die Bewertungs- und Angabepflichten verschiedener IFRS Accounting Standards auswirken können und enthält Verweise auf entsprechende Paragraphen der Standards.

Im Hinblick auf die wachsende Bedeutung von Klimarisiken sowie den von der ESMA für IFRS-Abschlüsse 2022 (und auch schon im Vorjahr) festgelegten Prüfungsschwerpunkt „Klimabezogene Sachverhalte“ (hierzu genauer IFRS aktuell Newsletter, Ausgabe 1, Jänner 2023) empfehlen wir, sich mit den im Schulungsmaterial gegebenen Hinweisen auseinanderzusetzen und neben den sich aus IFRS Accounting Standards ergebenden Pflichten, insbesondere auch auf die Konsistenz zwischen Angaben in IFRS-Finanzberichten und der nichtfinanziellen Berichterstattung zu achten.

Auf Teile des Schulungsmaterials wird detaillierter in unserer Veranstaltung **IFRS Update 2023** eingegangen (siehe unten unter Veranstaltungen).

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

Verwaltung	Nächster Meilenstein	Voraus-sichtlicher Termin
Änderungen zur Klassifizierung und Bewertung von Finanzinstrumenten (IFRS 9)	ED Feedback	September 2023
Änderungen an den IFRS für kleine und mittelgroße Unternehmen (IFRS for SMEs) – Internationale Steuerreform: Pillar Two	ED Feedback	August 2023
Jährliche Verbesserungen an den IFRS – Gesamtkostenverfahren (cost method) (IAS 7)	ED	September 2023
Jährliche Verbesserungen an den IFRS – Angaben zu Kreditrisiken (IFRS 7)	ED	September 2023
Jährliche Verbesserungen an den IFRS – Bestimmung eines „de facto“ Agenten (IFRS 10)	ED	September 2023
Jährliche Verbesserungen an den IFRS – Angabe der abgegrenzten Differenz zwischen dem beizulegenden Zeitwert und dem Transaktionspreis (IFRS 7)	ED	September 2023
Jährliche Verbesserungen an den IFRS – Gewinn oder Verlust an der Ausbuchung (IFRS 7)	ED	September 2023
Jährliche Verbesserungen an den IFRS – Hedge Accounting bei einem erstmaligen Anwender (IFRS 1)	ED	September 2023
Jährliche Verbesserungen an den IFRS – Ausbuchung von Leasingverpflichtungen durch den Leasingnehmer (IFRS 9)	ED	September 2023
Jährliche Verbesserungen an den IFRS – Transaktionspreis (IFRS 9)	ED	September 2023
Klimabezogene Risiken in der finanziellen Berichterstattung	RR	September 2023
Power Purchase Agreements	DPD	H1 2024
Rückstellungen – Gezielte Verbesserungen	DPD	Q4 2023

Anwendungsfragen	Nächster Meilenstein	Voraus-sichtlicher Termin
Garantie für einen Derivatkontrakt (IFRS 9)	TADF	September 2023
Eigenheime und Wohnungsbaudarlehen für Beschäftigte (IFRS 17 und IFRS 9)	TADF	September 2023
Fusion zwischen Mutter- und Tochterunternehmen im separaten Abschluss (IAS 27)	TADF	Q4 2023

Prämienforderungen an einen Vermittler Eigenheime und Wohnungsbaudarlehen für Beschäftigte (IFRS 17 und IFRS 9)	TADF	September 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	September 2023
IFRS Accounting Taxonomy Update – Allgemeine Praxis (Finanzinstrumente) und Verbesserungen	Proposed IFRS Taxonomy Update	Oktober 2023
IFRS Accounting Taxonomy Update – Primäre Abschlüsse	Proposed IFRS Taxonomy Update	2024
IFRS Sustainability Disclosure Taxonomy	Proposed Taxonomy Feedback	26. September 2023

Strategie und Steuerung	Nächster Meilenstein	Voraus-sichtlicher Termin
ISSB Konsultation zu Agenda Prioritäten	RFI	1. September 2023

Nachhaltigkeit	Nächster Meilenstein	Voraus-sichtlicher Termin
IFRS nachhaltigkeitsbezogene Angaben Taxonomie	Proposed Taxonomy Feedback	26. September 2023
Internationale Anwendung der SASB Standards	ED Feedback	September 2023
ISSB Konsultation zu Agenda Prioritäten	RFI	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 for SMEs	IFRS for SMEs Accounting 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.frac.at

Stand: 14. Juni 2023

laufende/abgeschlossene Projekte:	Q2 2023	Q3 2023	Q4 2023
AG „Hybride Finanzinstrumente im UGB“		E-St	
AG „Bewertung von Firmenwerten“			E-St
CL zum EFRAG DP Accounting for Variable Consideration – from a Purchaser’s Perspective			
CL zum Exposure Draft „Amendments to the Classification and Measurement of Financial Instruments“	K		
CL zum IASB Request for Information: Post-Implementation Review IFRS 9 Financial Instruments Impairment		K	
Überarbeitung AFRAC-Stellungnahme 15: Derivate und Sicherungsinstrumente (UGB)		E-St	
CL zum ISSB Request for Information “Consultation on Agenda Priorities”		K	
CL zum Entwurf einer Delegierten Verordnung zur Übernahme der ESRS		K	

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

Quelle: www.frac.at

Veranstaltungen

IFRS Update 2023

Erfahren Sie mehr über die aktuellen Entwicklungen der IFRS und auch über den künftigen Enforcement-Schwerpunkten aus unserem **IFRS Update 2023 am 23.11.2023**. Wir freuen uns Prof. Dr. Roman Rohatschek, stellv. Leiter der OePR wieder als Gastredner bei uns begrüßen zu dürfen. Details über die genauen Themen und weitere Einzelheiten über das diesjährige IFRS Update erfahren Sie in den kommenden Wochen auf unserer Webseite und in der nächsten Ausgabe des IFRS aktuell Newsletter.

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.

IFRS Blog – CMAAS Aktuell

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

- **IASB beginnt mit Post-Implementation Review (PiR) zu IFRS 15:**
<https://www.pwc.at/de/dienstleistungen/wirtschaftspruefung/pruefungsnaheberatung/aktuelle-artikel/iasb-post-implementation-review-pir-ifrs-15.html>
- **Die IFRS Foundation veröffentlicht aktualisierte Hinweise zu klimabezogenen Aspekten in Konzernabschlüssen nach IFRS:**
<https://www.pwc.at/de/dienstleistungen/wirtschaftspruefung/pruefungsnaheberatung/aktuelle-artikel/ifrs-foundation-hinweise-klimabezogene-aspekte-konzernabschluesse-ifrs.html>
- **Europäische Kommission nimmt finale Standards zur Nachhaltigkeitsberichterstattung an:**
<https://www.pwc.at/de/dienstleistungen/wirtschaftspruefung/pruefungsnaheberatung/aktuelle-artikel/europaeische-kommission-standards-nachhaltigkeitsberichterstattung.html>
- **IASB veröffentlicht Änderungen an IAS 21:**
<https://www.pwc.at/de/dienstleistungen/wirtschaftspruefung/pruefungsnaheberatung/aktuelle-artikel/iasb-veraenderungen-an-ias-21.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.