

Ausgabe 1, Februar 2024

[www.pwc.at/publikationen](http://www.pwc.at/publikationen)

Auf einen Blick

Entwurf zu Änderungen an  
IAS 32 – Finanzinstrumente  
mit Eigenkapitalcharakter .. 2

Neue vorläufige Agenda-  
Entscheidungen des  
IFRS IC ..... 6

Neues zu Power Purchase  
Agreements..... 10

EU-Endorsement..... 10

IASB-Projektplan..... 11

Übersicht über die  
derzeitigen Projekte des  
AFRAC..... 13

Ihre Ansprechpartner..... 14

# IFRS aktuell

## Nachrichten zu den aktuellen Entwicklungen der IFRS

Liebe Leserinnen und Leser,

in der ersten Ausgabe des Jahres möchten wir Sie wieder über die aktuellen Entwicklungen beim IASB und beim IFRIC informieren. Der IASB schlug in ihrer letzten Sitzung im Jahr 2023 Änderungen an IAS 32 vor, um praktische Anwendungsprobleme bei der Einstufung von komplexen Finanzinstrumenten mit Eigenkapitalcharakter zu adressieren. In seiner letzten Sitzung des vergangenen Jahres hat das IFRIC zwei neue vorläufige Agenda-Entscheidungen verabschiedet, worüber wir im Detail berichten. Es gibt auch Neuigkeiten zum Projekt „Power purchase agreements“ des IASB.

Im Newsletter finden Sie auch weiterhin die Liste der laufenden Projekte des IASB und den Stand des Endorsements der EFRAG.

Haben Sie viel Spaß bei der Lektüre!

**Ulf Kühle**

Leiter – IFRS-Fachabteilung

# Entwurf zu Änderungen an IAS 32 – Finanzinstrumente mit Eigenkapitalcharakter

Der IASB hat am 29. November 2023 ED/2023/5 mit Vorschlägen zu Änderungen an IAS 32 „Finanzinstrumente: Darstellung“, IFRS 7 „Finanzinstrumente: Angaben“ und IAS 1 „Darstellung des Abschlusses“ veröffentlicht. Stellungnahmen werden bis zum 29. März 2024 erbeten.

In dem Entwurf mit dem Titel „Financial Instruments with Characteristics of Equity“ (FICE) adressiert der IASB die praktischen Anwendungsprobleme bei der Einstufung von komplexen Finanzinstrumenten als finanzielle Verbindlichkeiten oder Eigenkapitalinstrument. Die Vorschläge des IASB betreffen besonders die folgenden Themenbereiche:

- Auswirkungen von Gesetzen auf vertragliche Bestimmungen;
- Erfüllung in Eigenkapitalinstrumenten des Unternehmens (*fixed-for-fixed*);
- Verpflichtung des Unternehmens zum Kauf eigener Eigenkapitalinstrumente;
- Finanzinstrumente mit bedingten Erfüllungsvereinbarungen;
- Einstufung von Finanzinstrumenten, deren Erfüllung im Ermessen der Gesellschafter steht; und
- Neueinstufung von finanziellen Verbindlichkeiten und Eigenkapitalinstrumenten

Darüber hinaus enthält der Entwurf Vorschläge für die Darstellung von Eigenkapital im Abschluss und Anhangangaben. Nachfolgend möchten wir ausgewählte Änderungsvorschläge ausführlicher vorstellen.

---

## Auswirkungen von Gesetzen auf vertragliche Bestimmungen

---

Finanzinstrumente werden nach IAS 32 anhand der vertraglichen Vereinbarungen beurteilt. Bei der Einstufung als Eigen- oder Fremdkapital ergeben sich in der Praxis jedoch regelmäßig Anwendungsfragen. Besonders im Hinblick darauf, ob und inwieweit die auf ein Finanzinstrument anwendbaren Gesetze und Vorschriften (z.B. gesetzliche oder aufsichtsrechtliche Anforderungen) als Teil der Vertragsbedingungen anzusehen sind und somit die Einstufung beeinflussen. Ebenso stellt sich die Frage nach den Auswirkungen, sofern vertragliche Vereinbarungen durch Gesetze oder Vorschriften beeinflusst oder verhindert werden.

In diesem Zusammenhang schlägt der IASB vor, bei der Einstufung nur durchsetzbare vertragliche Rechte und Verpflichtungen zu berücksichtigen, welche zusätzlich zu den jeweils relevanten Gesetzen oder Vorschriften Bestand haben. Diese können von den jeweiligen Vertragsparteien individuell verhandelt und auch geändert werden. Gesetzliche Rahmenbedingungen gelten dagegen für alle gleichartigen Instrumente gleichermaßen und sind nicht durch die Vertragsparteien änderbar; sie sollen daher die Einstufung nicht beeinflussen. Für den Fall, dass sich die einschlägigen Gesetze und Vorschriften ändern,

gilt diese Änderung entsprechend für alle Instrumente gleichermaßen. In diesem Zusammenhang soll allerdings keine Aufteilung in vertragliche und nicht-vertragliche Teile vorgenommen werden, d.h. vertragliche Rechte und Pflichten, die nicht vollständig in relevanten Gesetzen und Vorschriften begründet sind, sind in ihrer Gesamtheit bei der Einstufung zu berücksichtigen.

---

### **Erfüllung in Eigenkapitalinstrumenten des Unternehmens (*fixed-for-fixed*)**

---

Gemäß IAS 32 ist ein Vertrag, der ausschließlich den Austausch eines festen Betrags an flüssigen Mitteln oder anderen finanziellen Vermögenswerten gegen eine feste Anzahl eigener Eigenkapitalinstrumente vorsieht, als Eigenkapitalinstrument einzustufen. Hierbei handelt es sich um die sog. *fixed-for-fixed*-Bedingung. In der praktischen Anwendung stellt sich regelmäßig die Frage, ob und in welchem Umfang eine Variabilität der Anzahl an zu liefernden Eigenkapitalinstrumenten bzw. des zu zahlenden Betrags zulässig ist.

Der Entwurf des IASB enthält konkrete Regelungen, wann derartige Schwankungen für die Einstufung als Eigenkapitalinstrument unschädlich sind. Um die *fixed-for-fixed*-Bedingung zu erfüllen, hat der Betrag der Gegenleistung, der für jedes Eigenkapitalinstrument ausgetauscht wird, auf die funktionale Währung des Unternehmens zu lauten. Eine Variabilität darf sich lediglich aus Anpassungen für die Bestandswahrung (*preservation adjustments*) oder für den Zeitablauf (*passage-of-time adjustment*) ergeben. Variabilitäten aufgrund von Bestandswahrung sind mit der *fixed-for-fixed*-Bedingung vereinbar, da diese die relativen wirtschaftlichen Interessen des künftigen, im Verhältnis zum gegenwärtigen Eigentümer von Eigenkapitalinstrumenten wahren (z.B. Anpassungen aufgrund einer Dividendenzahlung während der Laufzeit der Option).

Weiterführend schlägt der IASB vor, dass ein Vertrag, welcher durch den Austausch einer festen Anzahl einer Klasse von nicht-derivativen Eigenkapitalinstrumenten gegen eine feste Anzahl einer anderen Klasse von nicht-derivativen Eigenkapitalinstrumenten erfüllt wird oder werden kann, als Eigenkapitalinstrument einzustufen.

---

### **Verpflichtung des Unternehmens zum Kauf eigener Eigenkapitalinstrumente**

---

Gemäß IAS 32.23 begründet die Verpflichtung eines Unternehmens zum Kauf eigener Eigenkapitalinstrumente eine finanzielle Verbindlichkeit in Höhe des Barwerts des Rückzahlungsbetrags. Beispiele hierfür sind Terminkontrakte zum Kauf eigener Aktien oder geschriebene Put-Optionen, die das Unternehmen verpflichten, eigene Anteile von Minderheitsgesellschaftern zu kaufen. Der erstmalige Ansatz der Verbindlichkeit erfolgt durch eine Umgliederung aus dem Eigenkapital. In der praktischen Anwendung stellt sich regelmäßig die Frage, aus welcher Komponente des Eigenkapitals die Umgliederung erfolgt und wie die Folgebewertung der finanziellen Verbindlichkeit vorzunehmen ist.

Der IASB schlägt vor, dass die Umgliederung aus dem eigenen Eigenkapital (mit Ausnahme des gezeichneten Kapitals) und nicht aus den nicht beherrschenden Anteilen (NCI) erfolgen soll, sofern das Unternehmen bei dem erstmaligen Ansatz noch keinen Zugang zu den Rechten und Rückflüssen aus den betroffenen Eigenkapitalinstrumenten hat. Bei der Folgebewertung der finanziellen Verbindlichkeit handelt es sich nach

Auffassung des IASB nicht um eine Eigenkapitaltransaktion; die Änderungen sollen daher ergebniswirksam erfasst werden. Der IASB schlägt darüber hinaus vor, dass die Wahrscheinlichkeit und der mögliche Zeitpunkt der Ausübung einer Put-Option seitens des Inhabers, bei der Erst- und Folgebewertung unberücksichtigt bleiben sollen. Wenn die Verpflichtung zum Kauf unerfüllt ausläuft, soll der Buchwert aus den finanziellen Verbindlichkeiten entfernt und im Eigenkapital erfasst werden. Der Ergebniseffekt aus der Folgebewertung darf jedoch nicht zurückgenommen werden. Es soll lediglich ein Transfer aus der Gewinnrücklage in eine andere Komponente des Eigenkapitals möglich sein.

---

### **Finanzinstrumente mit bedingten Erfüllungsvereinbarungen**

---

Bei Finanzinstrumenten mit bedingten Erfüllungsvereinbarungen handelt es sich um Instrumente, die ein Unternehmen zu einer Lieferung von flüssigen Mitteln oder anderen Vermögenswerten verpflichten, bei denen diese Verpflichtung jedoch vom Eintreten oder Nichteintreten ungewisser künftiger Ereignisse abhängig ist, die außerhalb der Kontrolle des Emittenten oder Inhabers des Instruments liegen. Sofern ein solches Instrument zusätzlich Zahlungen beinhaltet, die im Ermessen des Unternehmens stehen – und daher für sich genommen, die Kriterien für Eigenkapital erfüllen – stellt sich regelmäßig die Frage, wie die Vorschriften zu bedingten Erfüllungsvereinbarungen (IAS 32.25) mit den Vorschriften für zusammengesetzte Finanzinstrumente (IAS 32.28) zusammenspielen.

Der IASB schlägt vor aufzunehmen, dass es sich bei Finanzinstrumenten mit bedingten Erfüllungsvereinbarungen um ein zusammengesetztes Finanzinstrument mit einer Fremd- und Eigenkapitalkomponente handeln kann.

---

### **Einstufung von Finanzinstrumenten, deren Erfüllung im Ermessen der Gesellschafter steht**

---

Bei der Einstufung von Finanzinstrumenten als Eigen- oder Fremdkapital ist vom Unternehmen zu beurteilen, ob es ein uneingeschränktes Recht innehat, sich der Lieferung von flüssigen Mitteln oder anderen finanziellen Vermögenswerten zu entziehen. Die Erfüllung kann dabei im Einzelfall im Ermessen der Eigentümer des Unternehmens liegen. Hier treten in der Praxis insofern Anwendungsprobleme bei der Frage auf, ob das Ermessen der Eigentümer als eine Entscheidung des Unternehmens anzusehen ist (mit der Konsequenz, dass das Unternehmen ein uneingeschränktes Recht hat, sich der Lieferung von flüssigen Mitteln oder anderen finanziellen Vermögenswerten zu entziehen) oder den Eigentümern als Investoren zuzurechnen ist (mit der Folge, dass aus Sicht des Unternehmens kein uneingeschränktes Recht besteht, sich der Erfüllung zu entziehen).

Um zu beurteilen, ob die Entscheidungen der Eigentümer als Entscheidungen des Unternehmens anzusehen sind, schlägt der IASB eine Reihe von Faktoren vor (keine abschließende Liste), welche Unternehmen bei der Beurteilung berücksichtigen sollen. Der IASB schlägt vor, dass Unternehmen berücksichtigen sollen, ob

- es sich bei den Entscheidungen eines Eigentümers um Routineangelegenheiten handelt, welche im gewöhnlichen Geschäftsverlauf des Unternehmens getroffen werden,

- sich die Entscheidungen eines Eigentümers auf durch das Management des Unternehmens initiierte Vorschläge oder Transaktionen beziehen,
- von einer Entscheidung der Eigentümer verschiedene Eigentümerklassen unterschiedlich profitieren würden,
- es einem Eigentümer durch die Ausübung eines Entscheidungsrechts möglich wäre, Zahlungen auf seine Anteile zu verlangen.

Die Gewichtung dieser (und ggf. weiterer) Faktoren soll von den jeweiligen spezifischen Faktoren und Umständen abhängig sein.

---

### **Neueinstufung von finanziellen Verbindlichkeiten und Eigenkapitalinstrumenten**

---

Ein weiterer Vorschlag des Entwurfs betrifft die Neueinstufung von finanziellen Verbindlichkeiten und Eigenkapitalinstrumenten nach erstmaligem Zugang. Ob und wann eine Neueinstufung zulässig ist, regelt IAS 32 bislang nicht eindeutig. Hierdurch ergeben sich in der Praxis diverse Anwendungsfragen, und zwar besonders dann, wenn sich die wirtschaftliche Substanz der vertraglichen Vereinbarungen ändert, ohne dass sich die Vertragsbedingungen ändern; dies kann durch Änderungen der Umstände außerhalb der vertraglichen Regelungen (z.B. durch Änderung der Konzernstruktur) der Fall sein. In einer derartigen Situation ist unklar, ob und wann Umgliederungen von finanziellen Verbindlichkeiten und Eigenkapitalinstrumenten erforderlich bzw. zulässig/unzulässig sind und wie diese dann ggf. zu bilanzieren sind.

Zur Klärung derartiger Sachverhalte schlägt der IASB vor, in IAS 32 zu ergänzen, dass die Neueinstufung von finanziellen Verbindlichkeiten und Eigenkapitalinstrumenten nach dem erstmaligen Ansatz grundsätzlich nicht gestattet sein soll. Ausgenommen sollen lediglich Fälle sein, in denen IAS 32.16E (kündbare Instrumente und Instrumente, die das Unternehmen dazu verpflichten, einer anderen Partei im Falle der Liquidation einen proportionalen Anteil an seinem Nettovermögen zu liefern) anzuwenden ist, oder bei Änderungen der wirtschaftlichen Substanz vertraglicher Vereinbarungen aufgrund von geänderten Umständen außerhalb der vertraglichen Regelungen.

# Neue vorläufige Agenda-Entscheidungen des IFRS IC

---

## IAS 37 – Klimabezogene (Selbst-)Verpflichtungen

---

Das IFRS IC erhielt die Anfrage, wie IAS 37 auf klimabezogene (Selbst-)Verpflichtungen anzuwenden ist. Hierzu wurden die folgenden Fragen gestellt:

- ob die (Selbst-)Verpflichtung eines Unternehmens, seine Treibhausgas (THG)-Emissionen zu reduzieren oder zu kompensieren, eine faktische Verpflichtung im Sinne des IAS 37 für das Unternehmen darstellt,
- ob die durch eine solche Zusage entstandene faktische Verpflichtung die Kriterien des IAS 37 für den Ansatz einer Rückstellung erfüllt, und
- ob, falls eine Rückstellung anzusetzen ist, die zu ihrer Erfüllung erforderlichen Ausgaben im Ansatzzeitpunkt als Aufwand oder als Vermögenswert zu erfassen sind.

Konkret behandelt die Anfrage einen Sachverhalt, in dem ein Unternehmen, welches Haushaltsprodukte herstellt, sich öffentlich verpflichtet hat, innerhalb von neun Jahren ihre THG-Emissionen deutlich zu reduzieren. In diesem Zusammenhang veröffentlichte das Unternehmen einen detaillierten Plan, der die hierfür notwendigen Änderungen am Herstellungsprozess darlegt. Die verbleibenden Emissionen sollen durch den Erwerb von CO<sub>2</sub>-Gutschriften (*carbon credits*) kompensiert werden.

In Bezug auf die erste Frage stellte das IFRS IC fest, dass die Einschätzung, ob eine faktische Verpflichtung im Sinne des IAS 37.10 durch die öffentliche Erklärung des Unternehmens entstanden ist, von den Tatsachen und Umständen des konkreten Sachverhalts abhängt. Es sei unter anderem zu beurteilen, ob die berechnete Erwartung geweckt worden ist, dass das Unternehmen seiner Verpflichtung nachkommen wird. Die Verpflichtung (sollte sie bestehen) würde allen Menschen geschuldet werden, die von den Emissionen nachteilig betroffen sind, und würde sich somit auf die Öffentlichkeit insgesamt erstrecken. Diese Beurteilung ist ermessensbehaftet.

Ob eine solche faktische Verpflichtung (sollte sie bestehen) die Kriterien des IAS 37.14 für den Ansatz einer Rückstellung erfüllen kann, wurde im Rahmen der zweiten Fragestellung analysiert. IAS 37.14 nennt die folgenden drei Ansatzkriterien, die kumulativ zu erfüllen sind:

1. dem Unternehmen ist aus einem Ereignis der Vergangenheit eine gegenwärtige Verpflichtung (rechtlich oder faktisch) entstanden,
2. der Abfluss von Ressourcen mit wirtschaftlichem Nutzen zur Erfüllung dieser Verpflichtung ist wahrscheinlich und
3. eine verlässliche Schätzung der Höhe der Verpflichtung ist möglich.

Zur Erläuterung, wann eine gegenwärtige Verpflichtung im Sinne des IAS 37.14(a) vorliegt heißt es in IAS 37.18, dass „keine Rückstellung für Aufwendungen der künftigen Geschäftstätigkeit angesetzt“ wird. IAS 37.19 führt weiterhin aus, dass „nur für diejenigen

aus Ereignissen der Vergangenheit resultierenden Verpflichtung [eine Rückstellung] angesetzt [wird], die unabhängig von der künftigen Geschäftstätigkeit (z.B. die künftige Fortführung der Geschäftstätigkeit) eines Unternehmens entstehen“.

Vor diesem Hintergrund kam das IFRS IC zu dem Ergebnis, dass aus der öffentlichen Erklärung keine gegenwärtige Verpflichtung im Sinne des IAS 37.14(a) entstanden ist. Bisher wurden keine Maßnahmen ergriffen und die Kosten, die das Unternehmen für die geplante Änderung der Herstellungsmethoden aufwenden muss, um die emittierten Treibhausgase in neun Jahren zu kompensieren, sind Kosten, die anfallen, um in der Zukunft tätig zu sein. Die Verpflichtung für diese Kosten besteht somit nicht unabhängig von der künftigen Geschäftstätigkeit des Unternehmens. Außerdem wurde festgestellt, dass die Verpflichtung zur Kompensation von THG-Emissionen erst künftig bestehen kann, wenn das Unternehmen die Treibhausgasemissionen emittiert, zu deren Ausgleich es sich verpflichtet hat.

Bezüglich des zweiten Ansatzkriteriums in IAS 37.14(b) stellt das IFRS IC fest, dass die Erfüllung der Verpflichtung, die THG-Emissionen des Unternehmens zu reduzieren, keinen Abfluss von Ressourcen mit wirtschaftlichem Nutzen erfordert. Das Unternehmen wird zwar Ausgaben tätigen, um seine Herstellungsmethoden zu ändern, erhält jedoch im Gegenzug auch andere Ressourcen, wie bspw. Sachanlagen oder Energie, die es im Produktionsprozess und damit zur Gewinnerzielung einsetzt. Die Erfüllung der Verpflichtung, die verbleibenden THG-Emissionen des Unternehmens zu kompensieren, erfordert dagegen einen Abfluss von Ressourcen mit wirtschaftlichem Nutzen. Das Unternehmen muss die CO<sub>2</sub>-Gutschriften zurückziehen, ohne im Gegenzug Ressourcen zu erhalten.

Bezüglich des dritten Ansatzkriteriums in IAS 37.14(c) kam das IFRS IC zu dem Schluss, dass das Unternehmen im beschriebenen Sachverhalt wahrscheinlich in der Lage ist, eine zuverlässige Schätzung der Verpflichtungshöhe vorzunehmen.

Bezüglich der dritten Frage stellte das IFRS IC fest, dass die Ausgaben zum Zeitpunkt der Rückstellungsbildung als Aufwand zu erfassen sind, es sei denn, sie führen zu einem Posten, welcher gemäß eines anderen IFRS als Vermögenswert anzusetzen ist oder einen Bestandteil der Kosten eines solchen bildet.

Auf Basis der obigen Ausführungen kam das IFRS IC zu der Auffassung, dass die IFRS eine adäquate Basis darstellen, um die gestellten Bilanzierungsfragen zum vorliegenden Sachverhalt zu beantworten. Es entschied deshalb vorläufig, diese Fragestellungen nicht auf seine Agenda zu nehmen. Die Feststellungen können bis zum 5. Februar 2024 kommentiert werden.

---

## **IFRS 8 – Angabe von Erträgen und Aufwendungen für berichtspflichtige Segmente**

---

Das IFRS IC erhielt die Anfrage, wie ein Unternehmen die Anforderungen in IFRS 8.23 anwendet, um für die berichtspflichtigen Segmente bestimmte angabepflichtige Beträge in

Bezug auf das Segmentergebnis zu ermitteln. Hierzu wurden in der an das IFRS IC gerichteten Anfrage die folgenden Fragen gestellt:

- Ist ein Unternehmen verpflichtet, die in IFRS 8.23(a) bis (i) genannten Beträge für jedes berichtspflichtige Segment anzugeben, auch wenn diese Beträge nicht gesondert vom Hauptentscheidungsträger (*Chief Operating Decision Maker*, CODM) überprüft werden?
- Ist ein Unternehmen verpflichtet, die in IFRS 8.23(f) genannten Beträge für jedes berichtspflichtige Segment anzugeben, wenn das Unternehmen diese bestimmten Beträge unter Anwendung einer anderen Vorschrift in den IFRS Accounting Standards als IAS 1.97 ausweist oder angibt?
- Wie hat ein Unternehmen die „wesentlichen Posten“ gemäß IFRS 8.23(f) zu bestimmen? Und in diesem Zusammenhang insbesondere die Fragen
  - ob „wesentliche Posten“ nur solche sind die auf qualitativer Basis wesentlich sind,
  - ob „wesentliche Posten“ Beträge umfassen, die eine Zusammenfassung von einzeln quantitativ unwesentlichen Posten sind, und
  - ob die Wesentlichkeitsbeurteilung auf der Ebene der Gewinn- und Verlustrechnung (aus Sicht des gesamten berichtenden Unternehmens) oder auf der Ebene der jeweiligen Segmente durchgeführt wird.

Das IFRS IC stellte fest, dass die Fragestellungen im Wesentlichen zwei Aspekte betreffen:

- a) die Anforderungen des IFRS 8.23, für jedes berichtspflichtige Segment bestimmte Beträge anzugeben, die in das vom CODM zur Steuerung verwendeten Segmentergebnis einbezogen werden und
- b) die Bedeutung von „wesentliche Ertrags- und Aufwandsposten“ im Kontext der Regelung des IAS 1.97, auf die in IFRS 8.23(f) verwiesen wird.

### **Angabe von bestimmten Beträgen**

Die Regelung des IFRS 8.23 schreibt vor, dass ein Unternehmen ein Segmentergebnis (*measure of profit or loss*) für jedes berichtspflichtige Segment zu berichten hat. Außerdem hat es bestimmte weitere Beträge für jedes berichtspflichtige Segment anzugeben. So werden in IFRS 8.23(a) bis (i) bestimmte Beträge aufgezählt, die ein Unternehmen für jedes berichtspflichtige Segment anzugeben hat, wenn diese bestimmten Beträge in der vom CODM zur Steuerung verwendeten Segmentergebnisgröße enthalten sind oder dem CODM auf andere Weise regelmäßig zur Verfügung gestellt werden, auch wenn sie nicht in der Segmentergebnisgröße enthalten sind.

Das IFRS IC stellte hierzu fest, dass IFRS 8.23 von einem Unternehmen verlangt, die aufgeführten Beträge für jedes berichtspflichtige Segment anzugeben, wenn diese Beträge in der vom CODM zur Steuerung verwendeten Segmentergebnisgröße enthalten sind, auch wenn sie nicht gesondert vom CODM überwacht werden. Eine Angabepflicht besteht des Weiteren auch dann, wenn sie zwar nicht in der Segmentergebnisgröße enthalten sind, diese Beträge dem CODM aber regelmäßig zur Verfügung gestellt werden.

### **Wesentliche Erträge und Aufwendungen**

Im Katalog des IFRS 8.23 werden u.a. „wesentliche Ertrags- und Aufwandsposten, die gemäß Paragraph 97 von IAS 1 [...] genannt werden“ angeführt (vgl. IFRS 8.23(f)). Die

Regelung des IAS 1.97 besagt, dass wenn Ertrags- oder Aufwandsposten wesentlich sind, ein Unternehmen deren Art und Betrag gesondert anzugeben hat.

Das IFRS IC stellte fest, dass IAS 1, wenn er sich auf Wesentlichkeit bezieht, dies im Zusammenhang mit der Wesentlichkeit von „Informationen“ steht. Ein Unternehmen trifft Ermessensentscheidungen, wenn es beurteilt, ob von der Angabe oder Nichtangabe von Informationen im Abschluss vernünftigerweise erwartet werden kann, dass sie die Entscheidungen der Adressaten dieses Abschlusses beeinflussen.

Das IFRS IC kam bzgl. der Anwendung der Regelung des IFRS 8.23(f) zu folgenden Schlussfolgerungen:

- a) Ein Unternehmen wendet die Vorschrift des AS 1.7 an und beurteilt, ob die Angabe von Informationen im Kontext seines Abschlusses als Ganzes wesentlich ist. Nach der Definition in IAS 1.7 sind Informationen wesentlich, „wenn unter normalen Umständen davon auszugehen ist, dass ihre unterlassene, falsche oder verschleierte Angabe die von den Hauptadressaten eines Abschlusses für allgemeine Zwecke, der Finanzinformationen zum berichtenden Unternehmen enthält, getroffenen Entscheidungen beeinflusst“. Außerdem heißt es dort weiter: „Wesentlichkeit hängt von der Art oder dem Umfang der Informationen oder von beidem ab. Ein Unternehmen beurteilt, ob eine Information für sich allein genommen oder in Verbindung mit anderen Informationen vor dem Hintergrund seines gesamten Abschlusses wesentlich ist.“
- b) Ein Unternehmen wendet die Vorschriften in IAS 1.30 f. an, wenn es überlegt, wie es die Informationen im Abschluss zusammenfassen soll. Diese Vorschriften enthalten Regelungen darüber, wie ein Unternehmen Informationen im Abschluss, einschließlich der Angaben im Anhang, zusammenfasst. IAS 1.30A besagt, dass „ein Unternehmen [...] die Verständlichkeit seiner Abschlussbestandteile nicht erschweren [darf], indem es wesentliche Informationen dadurch verschleiert, dass es sie zusammen mit unwesentlichen Informationen aufführt oder dass es wesentliche Posten unterschiedlicher Art oder Funktion zusammenfasst“.
- c) Bei der Beurteilung, ob ein Ertrags- oder Aufwandsposten wesentlich ist, berücksichtigt ein Unternehmen sowohl qualitative als auch quantitative Faktoren, die die Art oder/und den Umfang der Informationen darstellen.
- d) Ein Unternehmen zieht einen Ertrags- und Aufwandsposten für die Angabe in Betracht, ohne Rücksicht darauf, ob dieser Posten unter Anwendung einer anderen Vorschrift in den IFRS Accounting Standards als IAS 1.97 ausgewiesen oder angegeben wird.

Auf Basis der obigen Ausführungen gelangte das IFRS IC zu der Auffassung, dass die Grundsätze und Regelungen in den IFRS Accounting Standards eine adäquate Basis für die Anwendung der Angabepflichten in IFRS 8.23 durch die berichtenden Unternehmen darstellen. Es entschied deshalb vorläufig, diese Fragestellung nicht auf seine Agenda zu nehmen. Die vorläufige Agenda-Entscheidung kann bis zum 5. Februar 2024 kommentiert werden.

# Neues zu Power Purchase Agreements

Im Rahmen seiner letzten Sitzung im Dezember 2023 beschloss der IASB hinsichtlich seines Forschungsprojekts zur Bilanzierung von sogenannten Power Purchase Agreements (Verträge zum Bezug von Strom aus erneuerbaren Energiequellen) vorläufig, den Standard IFRS 9 „Finanzinstrumente“ in begrenztem Umfang anzupassen. Dabei sollen sowohl die Vorschriften zum Eigenbedarf (IFRS 9.2.4ff.) wie auch die Anforderungen zur Bilanzierung von Sicherungsbeziehungen einer zielgerichteten Überarbeitung unterzogen werden. Ein dritter Vorschlag, Power Purchase Agreements aus dem Anwendungsbereich von IFRS 9 auszuschließen, fand dagegen aus Transparenzgründen keine Mehrheit. Nach derzeitigem Stand ist mit einem Standardentwurf im zweiten Quartal dieses Jahres zu rechnen.

## 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 <sup>1</sup> | Endorsement       |
|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----------------------------------|-------------------|
| Änderungen an IAS 21: Auswirkungen von Wechselkursänderungen – Fehlende Austauschbarkeit                                    | Ab Geschäftsjahr 2025            | noch festzulegen  |
| Änderungen an IAS 7 und IFRS 7: Anhangangaben zu Supplier Finance Arrangements                                              | ab Geschäftsjahr 2024            | noch festzulegen  |
| <b>Änderungen an IAS 1</b>                                                                                                  |                                  |                   |
| • Klassifizierung von Verbindlichkeiten als kurz- oder langfristig                                                          |                                  |                   |
| • Klassifizierung von Verbindlichkeiten als kurz- oder langfristig ab Geschäftsjahr 2024 – Verschiebung Anwendungszeitpunkt |                                  |                   |
| • Langfristige Schulden mit Covenants                                                                                       |                                  | 19. Dezember 2023 |

<sup>1</sup>für 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: 12. Jänner 2024).

# IASB-Projektplan

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

| <b>Forschung und Standardsetzung</b>                                                         | <b>Nächster Meilenstein</b> | <b>Voraus-sichtlicher Termin</b> |
|----------------------------------------------------------------------------------------------|-----------------------------|----------------------------------|
| Unternehmenszusammenschlüsse unter gemeinsamer Beherrschung                                  | PS                          | April 2024                       |
| Unternehmenszusammenschlüsse – Angaben, Goodwill und Impairment                              | ED                          | März 2024                        |
| Disclosure Initiative – Tochtergesellschaften ohne öffentliche Rechenschaftspflicht: Angaben | IFRS                        | Mai 2024                         |
| Dynamisches Risikomanagement (Sonderregelungen für Macro Hedges)                             | ED                          | H1 2025                          |
| Equity-Methode                                                                               | ED                          | H2 2024                          |
| Finanzinstrumente mit Eigenkapitalcharakter                                                  | ED Feedback                 | Bis 29. März 2024                |
| Lagebericht (management commentary)                                                          | DPD                         | Q2 2024                          |
| PIR IFRS 15 „Erlöse aus Verträgen mit Kunden“                                                | FS                          | H2 2024                          |
| PIR IFRS 9 – Wertminderung                                                                   | FS                          | Q3 2024                          |
| Primäre Abschlussbestandteile                                                                | IFRS                        | 2025                             |
| Preisregulierte Tätigkeiten                                                                  | IFRS                        | 2025                             |
| Zweiter umfassender Review der IFRS für kleine und mittelgroße Unternehmen (IFRS for SMEs)   | IFRS for SMEs               | H2 2024                          |

| <b>Verwaltung</b>                                                                                                                               | <b>Nächster Meilenstein</b> | <b>Voraus-sichtlicher Termin</b> |
|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------------------------|----------------------------------|
| Änderungen zum Entwurf der dritten Ausgabe des IFRS für KMU                                                                                     | ED                          | April 2024                       |
| Änderungen zur Klassifizierung und Bewertung von Finanzinstrumenten (IFRS 7, IFRS 9)                                                            | Final Amendment             | Q2 2024                          |
| Jährliche Verbesserungen an den IFRS – Gesamtkostenverfahren (cost method) (IAS 7)                                                              | ED Feedback                 | Februar 2024                     |
| Jährliche Verbesserungen an den IFRS – Angaben zu Kreditrisiken (IFRS 7)                                                                        | ED Feedback                 | Februar 2024                     |
| Jährliche Verbesserungen an den IFRS – Bestimmung eines „de facto“ Agenten (IFRS 10)                                                            | ED Feedback                 | Februar 2024                     |
| Jährliche Verbesserungen an den IFRS – Angabe der abgegrenzten Differenz zwischen dem beizulegenden Zeitwert und dem Transaktionspreis (IFRS 7) | ED Feedback                 | Februar 2024                     |
| Jährliche Verbesserungen an den IFRS – Gewinn oder Verlust an der Ausbuchung (IFRS 7)                                                           | ED Feedback                 | Februar 2024                     |
| Jährliche Verbesserungen an den IFRS – Hedge Accounting bei einem erstmaligen Anwender (IFRS 1)                                                 | ED Feedback                 | Februar 2024                     |
| Jährliche Verbesserungen an den IFRS – Ausbuchung von Leasingverpflichtungen durch den Leasingnehmer (IFRS 9)                                   | ED Feedback                 | Februar 2024                     |
| Jährliche Verbesserungen an den IFRS – Transaktionspreis (IFRS 9)                                                                               | ED Feedback                 | Februar 2024                     |
| Klimabezogene und andere Risiken in der finanziellen Berichterstattung                                                                          | DPD                         | April 2024                       |
| Power Purchase Agreements                                                                                                                       | ED                          | Mai 2024                         |
| Rückstellungen – Gezielte Verbesserungen                                                                                                        | ED                          | H2 2024                          |
| Aktualisierung des Standards für Tochterunternehmen ohne öffentliche Rechenschaftspflicht: Offenlegung                                          | ED                          | Q3 2024                          |
| Verwendung einer hochinflationären Berichtswährung durch ein nicht hochinflationäres Unternehmen (IAS 21)                                       | ED                          | Q3 2024                          |

| <b>Anwendungsfragen</b>                         | <b>Nächster Meilenstein</b> | <b>Voraus-sichtlicher Termin</b> |
|-------------------------------------------------|-----------------------------|----------------------------------|
| Klimabezogene (Selbst-)Verpflichtungen (IAS 37) | TADF                        | März 2024                        |

|                                                                                                        |      |           |
|--------------------------------------------------------------------------------------------------------|------|-----------|
| Angabe von Erträgen und Aufwendungen für berichtspflichtige Segmente (IFRS 8)                          | TADF | März 2024 |
| Zahlungen, die von der Fortsetzung des Arbeitsverhältnisses während der Übergabezeit abhängen (IFRS 3) | TADF | März 2024 |

| <b>Taxonomie</b>                                                                                                     | <b>Nächster Meilenstein</b>   | <b>Voraus-sichtlicher Termin</b> |
|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-------------------------------|----------------------------------|
| IFRS Accounting Taxonomy Update – Änderungen an IAS 12, IAS 21, IAS 7 und IFRS 7                                     | Proposed IFRS Taxonomy Update | März 2024                        |
| IFRS Accounting Taxonomy Update – Allgemeine Praxis (Finanzinstrumente) und Verbesserungen                           | Proposed IFRS Taxonomy Update | März 2024                        |
| IFRS Accounting Taxonomy Update – Primäre Abschlüsse                                                                 | Proposed IFRS Taxonomy Update | Q2 2024                          |
| IFRS Accounting Update – Subsidiaries without Public Accountability: Disclosures and Amendments to IFRS 7 and IFRS 9 | Proposed IFRS Taxonomy Update | H2 2024                          |

| <b>Abkürzung</b> | <b>Bezeichnung</b>                                                                                       |
|------------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| 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.afrac.at](http://www.afrac.at)

Stand: 06. Dezember 2023

| laufende/abgeschlossene Projekte:                                              | Q4 2023 | Q1 2024 | Q2 2024 |
|--------------------------------------------------------------------------------|---------|---------|---------|
| AG „Hybride Finanzinstrumente im UGB“                                          |         |         | St      |
| AG „Bewertung von Firmenwerten“                                                |         | St      |         |
| AG „Lageberichterstattung“                                                     | TA      |         |         |
| CL zum Post-implementation Review zu IFRS 15 „Erlöse aus Verträgen mit Kunden“ | K       |         |         |
| Überarbeitung AFRAC-Stellungnahme 15: Derivate und Sicherungsinstrumente (UGB) | St      |         |         |
| Überarbeitung AFRAC-Stellungnahme 7: Außerbilanzielle Geschäfte (UGB)          | St      |         |         |
| CL zum IASB ED „Financial Instruments with Characteristics of Equity“          |         | K       |         |

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

Quelle: [www.afrac.at](http://www.afrac.at)



---

## Ihre Ansprechpartner



**Ulf Kühle**

Tel: +43 699 1630 5052

ulf.kuehle@pwc.com



**Beate Butollo**

Tel: +43 676 83377 1804

beate.butollo@pwc.com



**Andrea Cervantes-Schwartz**

Tel: +43 699 1630 5704

andrea.cervantes-schwartz@pwc.com

**[www.pwc.at](http://www.pwc.at)**

---

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

Für den Inhalt verantwortlich: Ulf Kühle, Beate Butollo, Andrea Cervantes-Schwartz

Kontakt: [IFRS.Aktuell@at.pwc.com](mailto: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.