

IFRS aktuell

Nachrichten zu den aktuellen Entwicklungen der IFRS

Ausgabe 10, Oktober 2017

Auf einen Blick

IAS 36: Stolpersteine und Best Practice Ansätze 2

IFRS 9, IFRS 15 und IFRS 16: Angabepflichten und Übergangsvorschriften – ein Überblick 6

IASB veröffentlicht IFRS Practice Statement 2: Making Materiality Judgements 9

ED/2017/5 „Rechnungslegungsmethoden und rechnungslegungsbezogene Schätzungen“ 10

ED/2017/6 „Definition der Wesentlichkeit“ 11

EU-Endorsement 12

IASB-Projektplan 14

Übersicht über die derzeitigen Projekte des AFRAC 16

Veranstaltungshinweise 17

Ansprechpartner in Ihrer Nähe 18



Liebe Leserinnen und Leser,

in dieser Ausgabe widmen wir uns mit Blick auf die beginnenden Jahresabschlussarbeiten in einem ersten Sonderbeitrag dem Thema Impairment Test. Erst kürzlich hat die ÖPR wieder einige Fehler im Zusammenhang mit der Prüfung der Werthaltigkeit insbesondere von Geschäfts- und Firmenwerten gemacht.

Die verpflichtende Anwendung der neuen Standards IFRS 9 „Finanzinstrumente“ und IFRS 15 „Erlöse aus Verträgen mit Kunden“ in 2018er-Abschlüssen steht kurz bevor und auch die neuen Leasingregelungen nach IFRS 16 dürfen – ein noch ausstehendes Endorsement vorausgesetzt - bereits freiwillig in den 2018er-Abschlüssen innerhalb der EU angewendet werden. Unser zweiter Sonderbeitrag widmet sich daher zum einen den nach IAS 8 geforderten Angaben zu den erwarteten Auswirkungen der künftigen Anwendung der neuen Standards, zum anderen beleuchten wir die speziellen Übergangsvorschriften der einzelnen Standards.

Darüber hinaus informieren wir Sie in gewohnter Weise über Inhalte aktueller Veröffentlichungen von IASB und DRSC.



Mit freundlichen Grüßen

Raoul Vogel
Leiter – Austrian Accounting Consulting Services

Einsatz von Cashflow-Modellen in der Anwendung von IAS 36: Stolpersteine und Best Practice Ansätze



Katharina Maier beschäftigt sich mit Fragestellungen im Zusammenhang mit der Umsetzung des Goodwill Impairment-Test nach IAS 36.

Die Monate vor der Erstellung des Konzernabschlusses sind traditionell auch jene, in denen bestehende derivative Firmenwerte auf ihre Werthaltigkeit getestet werden. Die letzten Jahre haben bezüglich des Wertminderungstests langfristiger Vermögenswerte eine große Anzahl von Feststellungen der Enforcement-Behörden geführt: Seit Beginn des Enforcment in Österreich gab es bereits 13 Fehlerfeststellungen, welche gemäß Rechnungslegungs-Kontrollgesetz (RL-KG) veröffentlicht wurden. Anders ausgedrückt: **bei 40% der Unternehmen, die bislang Fehlerfeststellungen der österreichischen Enforcement-Behörden veröffentlichen mussten, betraf mindestens eine der Feststellungen den Goodwill-Impairment-Test.** Damit ist und bleibt diese Thematik – neben häufigen Fehlern in der Kapitalflussrechnung und bei der Aktivierung von latenten Steuern – im Fokus der Aufmerksamkeit von Behörden und Abschlussprüfern.

Um Sie bei der Vermeidung typischer Fehler zu unterstützen, haben wir für Sie die Häufungen von Feststellungen zum Impairment-Test analysiert und gruppiert und in unserer Erhebung auch einen Blick auf die Entscheidungen sowohl von ÖPR und FMA als auch auf jene von DPR und BaFin geworfen. Im Rahmen dieses Beitrags gehen wir auf die einzelnen Kategorien genauer ein, erläutern kurz die Vorschriften des IAS 36 und geben Tipps zur Fehlervermeidung.

Die Ergebnisse unserer Analyse lassen sich wie folgt zusammenfassen:

Fehler in der Methodik	<ul style="list-style-type: none"> • CGU-Abgrenzung und Segmentzuordnung • Länge des Detailplanungszeitraums
Fehler in der Ermittlung der Input-Parameter	<ul style="list-style-type: none"> • Schätzung der künftigen Zahlungsströme • Ermittlung des Zinssatzes • Ermittlung der ewigen Rente
Fehlende Anhangangaben	<ul style="list-style-type: none"> • Sensitivitätsanalysen • Wertbeeinflussende Parameter

Grundlegendes Ziel des IAS 36 ist es, die Verfahren vorzuschreiben, die ein Unternehmen anwendet um sicherzustellen, dass seine Vermögenswerte nicht mit einem höheren als dem erzielbaren Betrag bewertet werden. Da der Standardsetter den bilanzierenden Unternehmen ein grundsätzlich wertmaximierendes ökonomisches Verhalten unterstellt, wird als erzielbarer Betrag der höhere aus Nutzungswert (*value in use*) und beizulegendem Zeitwert abzüglich etwaiger Veräußerungskosten (*fair value less costs of disposal*) herangezogen.

Methodik des Wertminderungstests

Die Werthaltigkeit langfristiger Vermögenswerte soll nach dem Willen des Standardsetters bei jedem einzelnen Vermögenswert möglichst unabhängig von den Einflüssen (etwa Synergien oder Wertkompensation) anderer Vermögenswerte ermittelt werden. Primär sind Vermögenswerte daher einzeln auf ihre Werthaltigkeit hin zu untersuchen. Häufig ist dies jedoch aufgrund von Interdependenzen in stark integrierten Produktionsprozessen nicht möglich. Ein Geschäfts- oder Firmenwert (*goodwill*) wird daher in der Regel auf Basis der zahlungsmittelgenerierenden Einheit (CGU) getestet. Diese sind die niedrigste Ebene innerhalb des Unternehmens, auf der Zahlungsmittelflüsse generiert und Geschäfts- oder Firmenwerte für interne Managementzwecke überwacht werden. Sie dürfen nicht größer sein als ein Geschäftssegment iSd IFRS 8 und müssen klar einem einzelnen Segment zugeordnet sein.

Obwohl der Standardsetter einräumt, dass eine Goodwill-Zuordnung auf die einzelnen CGUs nicht immer willkürfrei erfolgen kann, betont er doch, dass deren Überwachung und Steuerung der internen anhand Berichterstattung zu folgen hat und daher letztlich auf den Segmentstrukturen beruht.

Unser Tipp: Gerade bei Umstellung interner Berichterstattungsprozesse oder der Segmentberichterstattung, wie auch bei Umstrukturierung im Konzern ist die Zuordnung (Goodwill tragender) CGUs kritisch mitzureflektieren. Häufig wird die Berichterstattung im Anhang nicht entsprechend angepasst und bezieht sich weiterhin auf die alten Strukturen – solche Widersprüche lösen freilich kritische Fragestellungen der Enforcement-Behörden aus.

Bei der Ermittlung des Nutzungswerts kommen in aller Regel Cashflowrechenmodelle zum Einsatz. Diese dienen der Ermittlung des Zahlungsmittelüberschusses, welchen der Vermögenswert oder die Gruppe von Vermögenswerten in Zukunft leisten kann. Die Schätzungen der künftigen Zahlungsmittelflüsse ist mit einem breiten Ermessensspielraum ausgestattet und mit großer Unsicherheit behaftet. Diese Unsicherheit wird nur dann adäquat in der Modellrechnung widerspiegelt, wenn nicht bloß eine sondern mehrere (wahrscheinlichkeitsgewichtete) Szenarien der künftigen Entwicklung der Gruppe von Vermögenswerten der Berechnung zugrunde gelegt werden. Die Zielsetzung, ein möglichst belastbares Modell zu schaffen, kann uE erreicht werden, wenn mehrere – zB drei – Szenarien (ein Best Case, ein Normal Case und ein Worst Case Szenario) mit den entsprechenden Eintrittswahrscheinlichkeiten darin Berücksichtigung finden. Dies betrifft insbesondere sehr volatile immaterielle Werte wie Markennamen, Firmenwerte und Kundenstämme.

Die Zukunft vorherzusagen ist schwierig – je länger die Schätzungen in die Zukunft gehen, desto mehr sind sie von Ungenauigkeit behaftet. Daher sieht IAS 36 maximal einen fünfjährigen Detailplanungszeitraum als realistisch an – geht ein Unternehmen darüber hinaus, hat es diese Entscheidung fundiert zu begründen und dies auch im Anhang detailliert darzulegen.

Unser Tipp: Die Erfahrung zeigt, dass eine objektive und belastbare Argumentation, warum ein Unternehmen mehr als 5 Jahre in die Zukunft eine genaue Detailanalyse künftiger Ein- und Auszahlungen und Preisentwicklungen leisten kann, in der Praxis ausgesprochen schwierig zu leisten ist. Wir empfehlen daher, nicht über den in IAS 36 vorgegebenen Detailplanungszeitraum von 5 Jahren hinauszugehen.

Input-Parameter

Die Cashflow-Prognosen für die Ermittlung des Nutzungswerts müssen auf vernünftigen und vertretbaren Annahmen aufbauen, welche die beste vom Management vorgenommene Einschätzung der ökonomischen Rahmenbedingungen repräsentieren, die für die Restnutzungsdauer eines Vermögenswerts bestehen kann. Sie haben auf den jüngsten, vom Management genehmigten Finanz- oder Budgetplänen aufzubauen.

In den Schätzungen sind so viele externe Parameter wie möglich einzubeziehen um einen möglichst hohen Grad an Objektivität für die Ergebnisse zu erreichen. Der Standard gibt hinsichtlich der Schätzung der künftigen Zahlungsströme vor, diese an den ökonomischen Rahmenbedingungen auszurichten und eine realistische Schätzung (*best estimate*) darüber abzugeben. Das bedeutet, dass eine allzu optimistische Cashflow-Schätzung nicht im Sinne der Vorschriften ist. Die Schätzung erfolgt am Bewertungsstichtag und bildet die gegenwärtigen Umstände ab – daher untersagt IAS 36 die Einbeziehung von Zahlungsströmen in das Modell, die aus künftigen Restrukturierungen oder aus der Verbesserung bzw. der Erhöhung der Ertragskraft einer Gruppe von Vermögenswerten erwartet werden. Davon ausgenommen sind freilich Restrukturierungen, für welche die Kriterien nach IAS 37 zum Bewertungszeitpunkt bereits erfüllt sind.

Unser Tipp: Die Schätzung von Parametern, für welche an sich externe Informationen verfügbar wären (etwa Wachstumsraten), verstößt gegen die Vorschriften des IAS 36. Häufig wird von den Enforcement-Behörden bemängelt, dass die Cashflow-Prognosen nicht im Einklang mit den bisherigen Entwicklungen des Unternehmens und den wirtschaftlichen Rahmenbedingungen der Branche übereinstimmen. Es ist daher ein Soll-Ist-Vergleich bisheriger Finanz- und Budgetpläne mit dem tatsächlich erreichten Status quo vorzunehmen und die künftige Performance daran zu messen. So ist etwa die Einbeziehung von Wachstumsraten, die so zuvor vom Unternehmen noch nie oder nur in Ausnahmejahren erreicht wurden, kritisch zu sehen. Gleichzeitig ist in der Planung freilich zu berücksichtigen, dass für die Erreichung von gesteckten Wachstumszielen und –erwartungen eine gewisse Infrastruktur vorhanden sein und erhalten werden muss: Soll daher der Umsatz in den nächsten Jahren steigen, würde ein gleichzeitiger Planungsrückgang im Anlagevermögen dem unter Umständen widersprechen.

Fehler ergeben sich auch häufig bei der Ermittlung des Zinssatzes zur Diskontierung der geschätzten zukünftigen Zahlungsströme. Im Gegensatz zur Cashflow-Schätzung, welche eng an die Performance des Unternehmens anknüpft, soll der Abzinsungssatz die ökonomischen Rahmenbedingungen wie etwa den Zeitwert des Geldes und das mit der CGU oder der Gruppe von Vermögenswerten verbundene spezifische Risiko adäquat reflektieren. Obgleich IAS 36 die Verwendung eines Vorsteuerzinssatzes vorschreibt, wird in der Praxis häufig der WACC als Abzinsungssatz angewandt, welcher ein Nachsteuerzinssatz ist. Eine entsprechende Rückrechnung der Steuereffekte – es dürfen keine latenten Steuern aus Buchwertdifferenzen oder steuerlichen Verlustvorträgen berücksichtigt werden – ist zwar grundsätzlich zulässig, wird jedoch teilweise in der Praxis unterlassen oder ist fehlerbehaftet. Diese Vorgehensweise ist darüber hinaus nur insoweit zulässig, als nachgewiesen werden kann dass die Ergebnisse nicht wesentlich von einer Berechnung mit einem Vorsteuerzinssatz abweichen.

Ferner hat der Zinssatz auf jener Währung zu basieren, in der die Zahlungsströme erfolgen und eine Risikoadjustierung zu reflektieren. Das bedeutet, er spiegelt die Rendite wider, die Investoren verlangen würden, wenn eine Finanzinvestition zu wählen wäre, die Zahlungsströme über Beträge, Zeiträume und Risikoprofile erzeugen würde, die vergleichbar mit denen wären, die das Unternehmen von der CGU zu erzielen hofft. Dieser ist auf Basis des Zinssatzes zu schätzen, der bei gegenwärtigen Markttransaktionen für vergleichbare Vermögenswerte verwendet wird, oder auf der Basis der durchschnittlich gewichteten Kapitalkosten eines börsennotierten Unternehmens das einen dem zu prüfenden Vermögenswert im Hinblick auf das Nutzungspotenzial und die Risiken vergleichbar ist. Er darf jedoch keine Risiken widerspiegeln, für die die geschätzten künftigen Cashflows bereits angepasst wurden, um die doppelte Berücksichtigung von Annahmen zu vermeiden.

Unser Tipp: Vermgenswertspezifische Risiken, welche bereits in der Schätzung der zukünftigen Zahlungsströme Berücksichtigung gefunden haben, sind nicht mehr im Zinssatz zu reflektieren. Jedenfalls sind das individuelle Länderrisiko, das Währungsrisiko und das Preisentwicklungsrisiko in die Schätzung einzubeziehen. Der Abzinsungssatz ist nicht an die Kapitalstruktur des Unternehmens gebunden, da die künftigen Zahlungsströme des Vermögenswerts nicht davon abhängen, wie dieser finanziert wurde (oder wird).

Besonders fehleranfällig ist nicht zuletzt die Ermittlung der ewigen Rente (*terminal value*). Das ist insbesondere aufgrund der hohen wertmäßigen Relevanz dieser Größe bei der Ermittlung des Nutzungswerts kritisch: erfahrungsgemäß entfallen in der Regel 60 bis 80 Prozent des ermittelten Nutzungswerts auf die ewige Rente.

Da in die ewige Rente im Regelfall jene Werte einfließen, die für das letzte Jahr des Detailplanungszeitraums geschätzt werden, ist hier sicherzustellen, dass in diesem Jahr keine außergewöhnlichen Ereignisse eingepreist wurden. Der Zustand des letzten Detailplanungszeitraums wird für die Ewigkeit fortgeschrieben.

Die anzusetzende Wachstumsrate ist entweder gleichbleibend oder fallend, es sei denn, dass eine Steigerung der Rate objektiven Informationen über den Verlauf des Lebenszyklus eines Produkts oder einer Branche entspricht. Falls angemessen ist die Wachstumsrate gleich Null oder negativ. Der Ansatz einer höheren Wachstumsrate als im Marktvergleich ableitbar ist äußerst kritisch zu sehen: Dies würde implizieren, dass das Unternehmen stets besser wirtschaften kann, als der gesamte restliche Markt. Es bleibt zu bedenken, dass – soweit die Bedingungen günstig sind – Wettbewerber wahrscheinlich in den Markt eintreten und das Wachstum beschränken. Deshalb ist es für ein Unternehmen schwierig, die durchschnittliche historische Wachstumsrate für die Produkte, die Branchen, das Land oder für den Markt, auf dem der Vermögenswert genutzt wird, über einen längeren Zeitraum zu berschreiten.

Unser Tipp: Zentral ist es sicherzustellen, dass der Detailplanungszeitraum einerseits nicht zu lang ist, um eine verlässliche Schätzung künftiger Zahlungsströme zu verunmöglichen, andererseits aber auch lang genug ist um eine Normalisierung der Erwartungen für die Extrapolation zu gewährleisten. Ein zu kurzer Detailplanungszeitraum würde eine Verlagerung des Gewichts des Nutzungswerts hin zum – sehr unsicherheitsbehafteten – Terminal Value bedeuten.

Fehlende Anhangangaben

IAS 36 enthält in Paragraph 134 eine umfangreiche Liste mit Informationen, die das Unternehmen dem Abschlussleser im Anhang offenzulegen hat. Gerade bei der Beschreibung der Schätzung und Ableitung wertbeeinflussender Parameter und der Beschreibung von damit zusammenhängenden Unsicherheiten, ist in praxi häufig noch Verbesserungspotenzial festzustellen. Dies betrifft in weiterer Folge auch die zwingend vorgeschriebenen Sensitivitätsanalysen.

Ist der Unterschiedsbetrag zwischen erzielbarem Betrag und Buchwert (sog *Headroom*) gering oder hat er sich im Vergleich zum Vorjahr verringert, sind zusätzliche Anhangangaben erforderlich.

Ein Hinweis in eigener Sache: Im Rahmen der *PwC IFRS Talks* werden laufend interessante Themen, aktuelle Problemstellungen und Herausforderungen sowie Best-Practice-Beispiele behandelt. Haben Sie Interesse? [Hier](#) finden Sie sämtliche bislang erschienenen Podcasts zur internationalen Rechnungslegung.

IFRS 9, IFRS 15 und IFRS 16: Angabepflichten und Übergangsvorschriften – ein Überblick

In diesem Beitrag stellen wir wesentliche Angabepflichten und Übergangsvorschriften bei der erstmaligen Anwendung von IFRS 9 (Finanzinstrumente), IFRS 15 (Erlöse aus Verträgen mit Kunden) und IFRS 16 (Leasingverhältnisse) übersichtlich dar. Aus Gründen der Übersichtlichkeit unterstellen wir hierbei, dass alle genannten Standards erstmals im Jahresabschluss 2018 angewendet werden.

Angabepflichten

IAS 8 - Angaben im Jahresabschluss 2017

IAS 8.30 fordert diverse Angaben für IFRS, die herausgegeben wurden, aber noch nicht in Kraft getreten sind und noch nicht angewendet wurden (beispielsweise zur Art der bevorstehenden Änderung, zum Zeitpunkt der erstmaligen Anwendung oder zu qualitativen und quantitativen Umstellungseffekten), soweit diese bekannt bzw. einigmaßen zuverlässig einschätzbar sind.

Die ESMA (*European Securities and Market Authority*) gibt in zwei Practice Statements (nachdrücklich) Empfehlungen zu Art und Umfang der erforderlichen Angaben. Besonderes Augenmerk liegt darauf, dass die Veröffentlichung der Jahresabschlüsse 2017 nach dem Zeitpunkt des Inkrafttretens von IFRS 15 und IFRS 9 liegt und entsprechend verlässliche quantitative Einschätzungen der zukünftigen Änderung (auch aus der Implementierung der Standards) möglich sein sollten.

IAS 34 – Angaben in Zwischenberichten 2018

In (in der Praxis üblichen) verkürzten Zwischenberichten beschränken sich die Angaben auf die des IAS 34 (IAS 34.8, IAS 34.10). Bei einer Änderung der Rechnungslegungs- oder Berechnungsmethoden sind so gemäß IAS 34.16A(a) Art

und Auswirkung dieser Änderung anzugeben. Mangels konkreter Vorschriften zum Umfang der erforderlichen Angaben können bei wesentlichen Änderungen die Regelungen des IAS 8.28 herangezogen werden. Ferner könnte es sachgerecht sein - sofern für das Verständnis erforderlich - die übergangsspezifischen Angabepflichten der jeweiligen Standards bereits im Zwischenbericht darzustellen, auch wenn diese erst für den Jahresabschluss 2018 verpflichtend sind.

Werden die Regelungen des IAS 8.28 herangezogen, ist zu berücksichtigen, dass die nach IAS 8.28(f) geforderten quantitativen Informationen sowohl nach IFRS 15 als auch nach IFRS 16 nur für die (unmittelbar vorhergehende) Vergleichsperiode und dies auch nur bei Anwendung der (vollständig) retrospektiven Übergangsmethode verlangt werden. Bei Anwendung der modifiziert retrospektiven Übergangsmethode werden diese Angaben durch IFRS 15.C8 bzw. IFRS 16.C12 ersetzt.

Durch IFRS 15 wurden IAS 34.15B und IAS 34.16A dahingehend geändert, dass nun die Erfassung und Aufhebung einer Wertminderung aus Verträgen mit Kunden anzugeben sind, sofern es sich um wesentliche Beträge handelt. Außerdem sind Erlöse aus Verträgen mit Kunden in Kategorien aufzuschlüsseln, welche den Einfluss wirtschaftlicher Faktoren auf Art, Höhe, Zeitpunkt und Unsicherheit von Erlösen und Zahlungsströmen widerspiegeln.

Übergangsvorschriften

IFRS 9 - Übergangsvorschriften

IFRS 9 ist grundsätzlich retrospektiv anzuwenden. Allerdings gibt es in IFRS 9 hierzu Modifikationen der allgemeinen Grundsätze des IAS 8. Eine Anpassung der Vorjahresvergleichszahlen – wie bei retrospektiver Anwendung – ist nicht erforderlich, es sind jedoch die Angaben gemäß IFRS 7.42L-O zu machen. Vorjahresvergleichszahlen dürfen nur dann angepasst werden, wenn hierzu keine Informationen verwendet werden, die zwar im Umstellungszeitpunkt verfügbar, zum (früheren) Bilanzierungszeitpunkt jedoch noch nicht bekannt waren. Umstellungseffekte sind zu Beginn der Periode, in der IFRS 9 erstmalig angewendet wird, in den Gewinnrücklagen oder einem anderen angemessen Eigenkapitalbestandteil zu erfassen.

Die Anwendung des IFRS 9 erfolgt generell vollständig, bezogen auf Hedge Accounting besteht jedoch ein Wahlrecht zwischen den Regelungen des IFRS 9 und denen des IAS 39. Die Entscheidung ist einheitlich zu treffen. Zu Beginn jedes Geschäftsjahres nach Erstanwendung besteht die Möglichkeit, die Ausübung des Wahlrechts zu ändern und IFRS 9 auf alle Sicherungsbeziehungen anzuwenden. Für den Fall einer Beibehaltung von Hedge Accounting nach IAS 39 ist jedoch zu bedenken, dass die übrigen Regelungen von IFRS 9 – und damit u. a. auch Anhangangaben (*disclosures*) im Zusammenhang mit Hedging – dennoch verpflichtend anzuwenden sind.

Finanzinstrumente sind abhängig vom Geschäftsmodell und der Erfüllung der Zahlungsstromkriterien zu klassifizieren. Während das Geschäftsmodell anhand der Umstände am Tag der Erstanwendung beurteilt wird, ist die Einschätzung, ob die Zahlungsstromkriterien erfüllt werden, zum Zugangszeitpunkt des jeweiligen Finanzinstruments zu treffen. Die Regelungen zum Impairment sind grundsätzlich retrospektiv, die zum Hedge Accounting generell prospektiv (mit wenigen Ausnahmen) anzuwenden.

Im Anhang sind die Angaben gemäß IFRS 7.42I-42S zu machen.

IFRS 15 – Übergangsvorschriften

Es besteht ein Wahlrecht, IFRS 15 entweder (vollständig) retrospektiv oder modifiziert retrospektiv anzuwenden. Bei vollständig retrospektiver Anwendung sind alle dargestellten Berichtsperioden anzupassen und gegebenenfalls (bei wesentlichem Effekt) um eine sogenannte „dritte Bilanz“ zum 1.1.2017 zu erweitern. Zur Erleichterung können Ausnahmeregelungen (bspw. zu erfüllten Verträgen) in Anspruch genommen werden.

Entscheidet man sich für die modifiziert retrospektive Methode, wird der Umstellungseffekt zum 1.1.2018 erfolgsneutral in den Gewinnrücklagen oder einem anderen angemessenen Posten im Eigenkapital erfasst. Auch hier sind Erleichterungen möglich. Diese Art der Anwendung bringt erweiterte Anhangangaben zu dem aus der Anwendung des IFRS 15 resultierenden Anpassungsbetrag für jeden Abschlussposten samt Erläuterung der Abweichungen – sofern wesentlich – mit sich. Dies macht es faktisch erforderlich, die Regelungen des IFRS 15 und IAS 18 parallel anzuwenden.

IFRS 16 – Übergangsvorschriften

IFRS 16 enthält eine Erleichterung hinsichtlich der Definition eines Leasingverhältnisses: Für zum Erstanwendungszeitpunkt vorhandene Verträge muss nicht neu beurteilt werden, ob ein Leasingverhältnis vorliegt, vielmehr kann die Einschätzung nach IFRIC 4 bzw. IAS 17 beibehalten werden. Diese Erleichterung ist – sofern gewünscht – einheitlich anzuwenden und anzugeben.

Leasingnehmer können IFRS 16 vollständig oder modifiziert retrospektiv anwenden. Bei vollständig retrospektiver Anwendung ist IFRS 16 auf alle Leasingverhältnisse in vollem Umfang so anzuwenden, als wäre er stets angewendet worden. Vorjahresvergleichszahlen sind anzupassen, ggf. ist eine „dritte Bilanz“ anzugeben. Bei der modifiziert retrospektiven Methode ist der Anpassungseffekt im Eigenkapital zu Beginn der Periode zu erfassen, in der IFRS 16 erstmals angewendet wird; eine Anpassung der Vorjahresvergleichszahlen ist nicht erforderlich. Es gibt diverse Erleichterungsvorschriften.

Für Leasinggeber sind die Buchwerte des IAS 17 zu übernehmen und nach IFRS 16 fortzuführen. Einzige Ausnahme sind Operating Leasing-Unterleasingverhältnisse, die neu zu klassifizieren sind.

Bei Sale-and-Leaseback-Transaktionen ist nicht neu zu beurteilen, ob ein Verkauf gemäß IFRS 15 stattgefunden hat. Für das Rückleasingverhältnis gelten im Wesentlichen die jeweiligen Übergangsregelungen für Finanzierungsleasing bzw. Operating Leasing.

Im September dieses Jahres wurde von PwC eine aktualisierte Studie zur bisherigen Umsetzung der Anhangangaben über die Auswirkungen von **IFRS 15** veröffentlicht. Die Studie analysiert umfassend auf Basis quantitativer Ergebnisse, ob und wie sich die Anhangangaben in den Abschlüssen börsennotierter Unternehmen seit der erstmaligen Durchführung der Studie im Mai 2014 verbessert haben. Die gesamte Publikation finden sie [hier](#).

IASB veröffentlicht IFRS Practice Statement 2: Making Materiality Judgements

Am 14. September 2017 hat der IASB das Practice Statement „Making Materiality Judgements“ veröffentlicht. Es soll Unternehmen als Hilfestellung bei der Entscheidung dienen, ob eine Information wesentlich ist.

Das Practice Statement:

- definiert Wesentlichkeit (analog zum Konzeptionellen Rahmenkonzept (*Conceptual Framework*)) und führt aus, dass Einschätzungen zur Wesentlichkeit bei Ansatz- und Bewertungsentscheidungen als auch im Rahmen der Darstellung von Posten und der Offenlegung von Angaben im Anhang zu treffen sind. Die Entscheidung, ob eine Information wesentlich ist, ist stets ermessensbehaftet. So hat ein Unternehmen abzuwägen, ob diese Information möglicherweise die Entscheidung seiner primären Abschlussadressaten beeinflussen könnte. Hierbei berücksichtigt das Unternehmen seine spezifischen Umstände und die Informationsbedürfnisse seiner Adressaten.
- betont, dass ein Unternehmen prüfen sollte, ob Informationen im Hinblick auf den Abschluss wesentlich sind, selbst wenn diese schon an anderer Stelle veröffentlicht wurden. Ergänzende Informationen können gegeben werden, solange sie keine wesentlichen (durch IFRS geforderten) Informationen „verschleiern“.
- gibt einen Vier-Schritte-Ansatz zur Bestimmung der Wesentlichkeit vor:
 1. Identifikation von Informationen: Anforderungen der IFRS-Standards sowie sonstige Informationsbedürfnisse der primären Abschlussadressaten
 2. Bewertung (*assessment*) der Wesentlichkeit der identifizierten Informationen unter Zugrundelegung sowohl quantitativer als auch qualitativer Faktoren
 3. Organisation der Information: sinnvolle Gliederung und Darstellung der wesentlichen Informationen
 4. Review: kritische Durchsicht der nach Durchführung der ersten drei Schritte aufbereiteten Informationen und ggf. Vornahme von Änderungen (Aufnahme weiterer Informationen, Streichung von Informationen).

Ferner werden folgende Spezialfälle adressiert:

- die Bestimmung der Wesentlichkeit von Posten aus früheren Perioden bezogen auf die aktuelle Periode.
- die Bewertung von Fehlern (einzeln und gesamt) und der Effekt kumulativer Fehler (aus qualitativer und quantitativer Sicht).
- die Bewertung der Wesentlichkeit im Zusammenhang mit Covenants, konkret die Wesentlichkeit eines Verstoßes gegen Covenants und die Wahrscheinlichkeit, dass der Verstoß eintreten wird.
- Wesentlichkeitsüberlegungen im Rahmen der Zwischenberichterstattung

Das Practice Statement enthält zahlreiche praktische Beispiele zur Erläuterung seiner Überlegungen. Es soll Abschlusserstellern als Hilfestellung dienen, ist jedoch nicht verpflichtend anzuwenden.

Nach Registrierung können Sie das Practice Statement 2 von folgender IASB-Website herunterladen:

<http://www.ifrs.org/issued-standards/materiality-practice-statement/>

ED/2017/5 „Rechnungslegungsmethoden und rechnungslegungsbezogene Schätzungen“

Der Entwurf einer Änderung an IAS 8 schlägt Klarstellungen zur Unterscheidung von Rechnungslegungsmethoden und rechnungslegungsbezogenen Schätzungen vor, um Unternehmen deren Abgrenzung zu erleichtern.

Grund für die Veröffentlichung eines Entwurfs zur Klarstellung der Abgrenzung zwischen Rechnungslegungsmethoden und rechnungslegungsbezogenen Schätzungen ist eine diesbezüglich unterschiedliche Auslegung in der Praxis. Diese hat bilanzielle Konsequenzen, da Änderungen von Rechnungslegungsmethoden und rechnungslegungsbezogenen Schätzungen gemäß IAS 8 unterschiedlich behandelt werden:

- grds. rückwirkende Anwendung geänderter Rechnungslegungsmethoden (IAS 8.19ff.) versus
- grds. prospektive Erfassung der Auswirkung der Änderung einer rechnungslegungsbezogenen Schätzung (IAS 8.36ff.).

Um die Unterscheidung künftig zu erleichtern, wird vorgeschlagen, die Definitionen der Begriffe wie folgt anzupassen:

Rechnungslegungsbezogene Schätzungen

Anstelle der bisherigen Definition der „Änderung einer rechnungslegungsbezogenen Schätzung“ soll künftig der Begriff „rechnungslegungsbezogene Schätzung“ in IAS 8 direkt wie folgt definiert werden:

“Accounting estimates are judgements or assumptions used in applying an accounting policy when, because of estimation uncertainty, an item in financial statements cannot be measured with precision.”

Hierdurch soll klargestellt werden, dass rechnungslegungsbezogene Schätzungen genutzt werden, um Rechnungslegungsmethoden anzuwenden. Folgendes wird hierzu weiter erläutert: Kann ein Posten nicht präzise bewertet werden, muss ein Schätzungs- bzw. Bewertungsverfahren herangezogen werden. D.h., dass die ermessensbehaftete Entscheidung getroffen werden muss, wie eine Rechnungslegungsmethode für diesen speziellen Posten anzuwenden ist. Demnach handelt es sich hierbei um eine rechnungslegungsbezogene Schätzung.

In diesem Zusammenhang wird auch klargestellt, dass die Wahl einer der zwei Kosten-Zuordnungsverfahren der IAS 2.25 - 27 (FIFO bzw. Durchschnittsmethode) keine rechnungslegungsbezogene Schätzung ist, weil bei dieser Entscheidung weder Ermessen ausgeübt noch Annahmen getroffen werden müssen.

Rechnungslegungsmethoden

Die Definition von Rechnungslegungsmethoden in IAS 8.5 soll künftig wie folgt lauten:

“Accounting policies are the specific principles, measurement bases and practices applied by an entity in preparing and presenting financial statements.”

Die Definition wird damit dahingehend präzisiert, dass die nicht eindeutigen und ansonsten nicht verwandten Begriffe „Konventionen“ (*conventions*) und Regeln“ (*rules*) gestrichen werden und „grundlegende Überlegungen“ (*bases*) durch „Bewertungsgrundlagen“ (*measurement bases*) ersetzt wird, um IAS 8.5 an IAS 8.35 anzugleichen und somit innerhalb des Standards konsistent zu sein. Eine inhaltliche Änderung der bisherigen Definition ist damit nicht beabsichtigt.

Zuletzt wird vorgeschlagen, Beispiel 3 aus den unverbindlichen Anwendungsleitlinien zu IAS 8 (*Guidance on Implementing IAS 8*) zu streichen, da es Fragen aufwirft, die nicht beantwortet werden. Außerdem ist es in den Augen des IASB zu speziell, um bei der generellen Abgrenzung von Rechnungslegungsmethoden und rechnungslegungsbezogenen Schätzungen von Nutzen zu sein.

ED/2017/5 kann unter folgendem Link von der Website des IASB heruntergeladen werden: <http://www.ifrs.org/projects/work-plan/accounting-policies-and-accounting-estimates/comment-letters-projects/exposure-draft-accounting-policies-and-accounting-estimates/>

Kommentare zum Entwurf werden bis 15. Jänner 2018 erbeten.

ED/2017/6 „Definition der Wesentlichkeit“

Zeitgleich zum oben angesprochenen IFRS Practice Statement 2, welches Hilfestellungen im Rahmen der Anwendung von Wesentlichkeitsüberlegungen bietet, hat der IASB einen Entwurf mit Klarstellungen zur Definition des Wesentlichkeitsbegriffs in IAS 1 und IAS 8 veröffentlicht.

Der IASB stellte in der Vergangenheit fest, dass in den Standards und dem Konzeptionellen Rahmenkonzept (*Conceptual Framework*) ein uneinheitlicher Wortlaut für die Definition von Wesentlichkeit – trotz gleicher inhaltlicher Substanz – gewählt wurde. Darüber hinaus bemängelten manche Stakeholder, dass die bisherigen Definitionen von Wesentlichkeit dazu führen könnten, das Unternehmen unwesentliche Informationen in Abschlüssen angeben. Letzteres wurde wie folgt begründet:

- Die Formulierung, dass Auslassungen oder fehlerhafte Darstellungen wesentlich sind, „wenn sie ... die auf der Basis des Abschlusses getroffenen wirtschaftlichen Entscheidungen der Adressaten beeinflussen könnten“ (*could influence decisions of users*, siehe z. B. IAS 1.7), sei zu weitläufig, da a) grds. jede Information Entscheidungen beeinflussen könnte und b) der Begriff „Adressat“ (*users*) von manchen so ausgelegt würde, dass man auf alle denkbaren Adressaten abstellen müsse.
- Die Formulierung wonach Informationen wesentlich sind, „wenn ihr Weglassen oder ihre fehlerhafte Darstellung die... getroffenen Entscheidungen der Adressaten beeinflussen könnten“ (Framework QC11) würde lediglich auf wesentliche Informationen abstellen, nicht jedoch auf den Effekt der Darstellung unwesentlicher Informationen im Abschluss.

Ziel der in ED/2017/6 vorgeschlagenen Änderungen ist es daher:

- eine Angleichung der Formulierungen zur Definition des Wesentlichkeitsbegriffes in einzelnen IFRS-Standards und dem Konzeptionellen Rahmenkonzept vorzunehmen,

- bereits bestehende ergänzende Anforderungen des IAS 1 in die Definition des Wesentlichkeitsbegriffes aufzunehmen, um diesen Anforderungen zusätzliche Bedeutung zu verleihen sowie
- die begleitenden Erläuterungen zum Wesentlichkeitsbegriff zu verbessern.

Konkret wird folgende einheitliche Definition vorgeschlagen, die auf die o .g. Kritikpunkte eingeht:

“Information is material if omitting, misstating or obscuring it could reasonably be expected to influence decisions that the primary users of a specific reporting entity’s general purpose financial statements make on the basis of those financial statements.”

Der IASB rechnet mit keinen signifikanten praktischen Auswirkungen durch die Änderung der Definition von Wesentlichkeit.

ED/2017/6 kann unter folgendem Link von der Website des IASB heruntergeladen werden: <http://www.ifrs.org/projects/work-plan/definition-of-material/comment-letters-projects/exposure-draft-definition-of-material-proposed-amendments-to-ias-1-and-ias-8/>

Kommentare zum Entwurf werden bis zum 15. Jänner 2018 erbeten.

EU-Endorsement

Die nachfolgende Tabelle informiert Sie über noch nicht von der EU übernommene Standards und Interpretationen sowie den geplanten Übernahmezeitpunkt.

	verbindliche Anwendung ¹	Endorsement
Klarstellungen zu IFRS 15 „Erlöse aus Verträgen mit Kunden“	ab Geschäftsjahr 2018	geplant für Q4 2017
Änderungen an IAS 7 – <i>Disclosure-Initiative</i>	ab Geschäftsjahr 2017	geplant für Q4 2017
Änderungen an IAS 12 - <i>Ansatz aktiver latenter Steuern auf unrealisierte Verluste</i>	ab Geschäftsjahr 2017	geplant für Q4 2017
Änderungen an IAS 40 - <i>Übertragungen von als Finanzinvestition gehaltenen Immobilien</i>	ab Geschäftsjahr 2018	geplant für Q4 2017
Änderungen an IFRS 2 – <i>Klassifizierung und Bewertung anteilsbasierter Transaktionen</i>	ab Geschäftsjahr 2018	geplant für Q4 2017
Jährliche Verbesserungen der IFRS (Zyklus 2014-2016)	ab Geschäftsjahr 2017 bzw. 2018	geplant für Q4 2017
IFRIC 22 „Vorauszahlungen im Zusammenhang mit Fremdwährungstransaktionen“	ab Geschäftsjahr 2018	geplant für Q4 2017
Änderungen an IFRS 4 – <i>Anwendung des IFRS 9 mit IFRS 4</i>	ab Geschäftsjahr 2018	geplant für Q4 2017
IFRS 16 „Leasing“	ab Geschäftsjahr 2019	geplant für Q4 2017
IFRIC 23 „Stuerrisikopositionen aus Ertragsteuern“	ab Geschäftsjahr 2019	geplant für 2018

	verbindliche Anwendung ¹ Endorsement	
IFRS 17 „Versicherungsverträge“	ab Geschäftsjahr 2021	noch festzulegen
Änderung des IFRS 10 und IAS 28 - <i>Veräußerung von Vermögenswerten eines Investors an bzw. Einbringung in sein assoziiertes Unternehmen oder Gemeinschaftsunternehmen</i>	auf einen vom IASB noch zu bestimmenden Zeitpunkt verschoben	

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. August 2017).

IASB-Projektplan

Laufende Projekte	PwC-Dokument	bis 10/2017	bis 12/2017	ab 01/2018
Preisregulierte Tätigkeiten	<u>DP</u>	–	–	DP oder ED
Jährlicher Verbesserungsprozess (2015–2017): Änderungen an IAS 12, IAS 23, IAS 28 und IFRS 9	<u>ED</u>	–	IFRS	–
Jährlicher Verbesserungsprozess (nächster Zyklus): Änderungen an IFRS 9	–	–	–	–
Änderungen an IFRS 8 und IAS 34	<u>ED</u>	–	DPD	–
IAS 1 – Klassifizierung von Verbindlichkeiten	<u>ED</u>	–	–	IFRS
IAS 8 – Unterscheidung zwischen Änderungen von Rechnungslegungsmethoden und rechnungslegungsbezogenen Schätzungen	<u>ED</u>	–	–	IFRS
IAS 8 – Freiwillige Änderungen von Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden	–	–	–	ED
IAS 16 – Bilanzierung von Erträgen und Kosten für Testläufe von Sachanlagen	<u>ED</u>	–	IFRS	–
IFRS 9 - Vorzeitige Rückzahlungsoptionen mit negativer Vorfälligkeitsentschädigung	<u>ED</u>	IFRS	–	–
Disclosure-Initiative: Definition von Wesentlichkeit (Änderungen an IAS 1 und IAS 8)	<u>ED</u>	–	–	IFRS
IFRS 3 – Definition eines Geschäftsbetriebs	<u>ED</u>	–	–	IFRS
IFRS 3 und IFRS 11 – Bilanzierung von Altanteilen an einer gemeinschaftlichen Tätigkeit	<u>ED</u>	–	IFRS	–
IFRIC 14 – Verfügbarkeit von Erstattungen aus einem leistungsorientierten Plan	<u>ED</u>	–	–	IFRS
IAS 19 – Neubewertung leistungsorientierter Versorgungspläne bei Anpassung, Kürzung oder Abgeltung des Plans	<u>ED</u>	–	–	IFRS
Konzeptionelles Rahmenkonzept	<u>ED</u>	–	Framework	–
Forschungsprojekte				
Disclosure-Initiative: Prinzipien der Offenlegung	<u>DP</u>	–	–	DPD
Primäre Abschlussbestandteile	–	–	–	DP oder ED
Unternehmenszusammenschlüsse unter gemeinsamer Beherrschung	–	–	–	DP
Dynamisches Risikomanagement (Sonderregelungen für Macro Hedges)	<u>DP</u>	–	–	erneutes DP
Finanzinstrumente mit Eigenkapitalcharakter	–	–	DP	–
Geschäfts- oder Firmenwert und Wertminderung	–	–	–	DP
Abzinsungssätze	–	–	–	RS
Anteilsbasierte Vergütung	–	–	–	RS

Post-Implementation Reviews		PwC- Dokument	bis 10/2017	bis 12/2017	ab 01/2018
Post-Implementation-Review zu IFRS 13		RFI	–	RFI Feedback	–
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				
Framework	Konzeptionelles Rahmenkonzept				
IFRIC	Interpretation des IFRS Interpretations Committee				
IFRS	International Financial Reporting Standard				
PiR	Post-Implementation-Review				
RFI	Informationsanfrage (Request for Information)				
RS	Veröffentlichung einer Zusammenfassung der Forschungsergebnisse (Research-Summary)				

Übersicht über die derzeitigen Projekte des AFRAC

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

Aktuelle Version, siehe: www.afrac.at

Stand: 21. Juni 2017

laufende/abgeschlossene Projekte:	Q2 2017	Geplant Q3 2017	Geplant Q4 2017
Überarbeitung AFRAC-Stellungnahme 30: Latente Steuern im UGB (Ergänzung für Konzernabschluss)	St		
Ergänzung AFRAC-Stellungnahme 14: Finanzanlage- und Finanzumlaufvermögen (UGB) um die Frage der Verwirklichung der Erträge aus thesaurierenden Anteilscheinen von Kapitalanlagefonds		E-St	
Wesentlichkeit aus der Sicht des Jahresabschlusserstellers		E-St	
Bilanzielle Auswirkungen des Energieeffizienzgesetzes nach UGB			E-St
Ergänzung AFRAC-Stellungnahme 15: Derivate und Sicherungsinstrumente		E-St	
IFRS 15 und UGB			E-St
Kapitalkonsolidierung im UGB		E-St	
Ergänzung AFRAC-Stellungnahme 27: Personalarückstellungen (UGB) (Ergänzung um das Thema der Rückdeckungsversicherungen)		E-St	
IFRS 9 und UGB		E-St	
Ergänzung AFRAC-Stellungnahme 9: Lageberichterstattung (Anpassung an das NaDiVeG)		E-St	
Überarbeitung AFRAC-Stellungnahme 22: Corporate Governance Bericht (Anpassung an das NaDiVeG)		E-St	
CL zum IASB ED/2017/2 Improvements to IFRS 8 Operating Segments – Proposed amendments to IFRS 8 und IAS 34		K	
CL zum IASB DP/2017/1 Disclosure Initiative – Principles of Disclosure		K	

Abkürzungen: DP = Diskussionspapier, E=Entwurf, K=Kommentar, St=Stellungnahme

Quelle: www.afrac.at

Veranstaltungshinweise

Praxisworkshop: Impairmenttest Training

Die Zielgruppe des Praxisworkshops sind **Mitarbeiter aus den Bereichen Rechnungswesen und Controlling**, die im Rahmen der Jahresabschlusserstellung für die Durchführung von Werthaltigkeitsprüfungen verantwortlich sind.

In kurzer Zeit eigen Sie sich die **wesentlichen Grundsätze** für Impairmenttests an und erweitern Ihre Kompetenzen bei der Konzeption und Erstellung von Bewertungsmodellen. Darüber hinaus erfahren Sie anhand typischer Problemfelder und Fehlerquellen aus der Praxis, wie Sie die Qualität Ihrer Impairmenttests steigern können. Nach der Teilnahme an unserem Training können Sie **Impairmenttests sicher und effizient durchführen und dokumentieren**.

Wir arbeiten in einer **kleinen Gruppe**, um auf die individuellen Anforderungen jedes Teilnehmers eingehen zu können. Sichern Sie sich Ihren Platz und melden Sie sich gleich online an.

Wann? 11. Oktober 2017, 09:00 – 18:00

Wo? PwC Wien: Erdbergstraße 200, 1030 Wien

Die Teilnahmegebühr beträgt EUR 900,- pro Person zzgl. USt

Klicken Sie hier, um sich für diese Veranstaltungen anzumelden.

IFRS Update

Unseren Experten berichten, welche Erfahrungen mit den versteckten Schlaglöchern der neuen Standards bereits gemacht wurden und welche Herausforderungen die Implementierungen in sich bergen.

Und ein Ausblick: Was ist für die Zukunft geplant? Lassen sich bereits Auswirkungen für Ihr Unternehmen ableiten?

Schwerpunkte

- ✓ Aktuelle Entwicklungen im IASB, IFRIC und AFRAC
- ✓ Auswirkungen durch die Implementierung von IFRS 15 (Erlösrealisierung) und IFRS 16 (Leasing)
- ✓ IFRS 9 – Fragestellungen für Industrieunternehmen
- ✓ Enforcement in Österreich und weitere „Hot Topics“

Wann? 21. November 2017, 09:00 – 13:00

Wo? PwC Wien: Erdbergstraße 200, 1030 Wien

Die Teilnahmegebühr beträgt EUR 150,- pro Person zzgl. USt

Klicken Sie hier, um sich für diese Veranstaltung anzumelden.

Ansprechpartner in Ihrer Nähe



Raoul Vogel
Tel.: +43 1 501 88-2031
raoul.vogel@pwc.com



Bettina Szaurer
Tel: +43 1 501 88-1833
Bettina.szaurer@pwc.com



Beate Butollo
Tel.: +43 1 501 88-1802
beate.butollo@pwc.com



Katharina Maier
Tel: +43 662 2195-109
katharina.maier@pwc.om

Medieninhaber und Herausgeber: PwC Österreich GmbH Wirtschaftsprüfungsgesellschaft, Erdbergstraße 200, 1030 Wien

Für den Inhalt verantwortlich: Raoul Vogel, Katharina Maier

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.

www.pwc.at