

IFRS Aktuell

Ausgabe 02.2019

Neueste Entwicklungen
in der IFRS-Welt

IFRS 16 und Impairment

Überlegungen zur Durchführung von Wertminderungstests
bei der Anwendung des neuen Leasingstandards

Belastende Verträge

Vorgeschlagene Änderungen an IAS 37

DPR-Tätigkeitsbericht

Ergebnisse für 2018 veröffentlicht



Kurznachrichten aus der internationalen und nationalen IFRS-Welt – für das schnelle Update zwischendurch

EU-Kommission

ESMA-Entwurf für ein einheitliches
europäisches elektronisches
Berichtsformat (ESEF) für Jahres-
finanzberichte verabschiedet

Quelle: Website der EU-Kommission, Stand 30. Januar 2019,
und eigene Recherchen

Die EU-Transparenzrichtlinie sieht für kapitalmarktorientierte Unternehmen in der EU künftig eine Pflicht zur Erstellung des Jahresfinanzberichts in einem einheitlichen europäischen elektronischen Berichtsformat (ESEF) vor. Ziel ist u. a. die leichtere Zugänglichkeit und höhere Transparenz von Unternehmensdaten, die auch einheitliche Datenanalysen vereinfacht. Im Auftrag der EU-Kommission veröffentlichte die ESMA im Dezember 2017 den finalen Entwurf einer delegierten Verordnung, die die Details des künftigen Formats regelt. Diesen ESMA-Entwurf hat die EU-Kommission nun als delegierte Verordnung verabschiedet. Die Verordnung ist auf Jahresfinanzberichte anzuwenden, die Abschlüsse für Geschäftsjahre mit Beginn am oder nach dem 1. Januar 2020 enthalten.

Das von der ESMA vorgeschlagene Format benutzt die Extensible Hypertext Markup Language (XHTML) zur lesbaren Darstellung von Jahresfinanzberichten. Die anzuwendende Taxonomie, d. h. das anzuwendende Klassifikationsschema, baut auf der von der IFRS-Stiftung entwickelten IFRS-Taxonomie auf.

Der delegierte Rechtsakt ist noch nicht in Kraft getreten. Sofern das Europäische Parlament und der Rat der Europäischen Union Einwände erheben, könnten die betreffenden Standards nicht in Kraft treten.

ED/2017/4 Sachanlagen – Einnahmen vor der beabsichtigten Nutzung: IASB beschließt Fortsetzung der Änderungen

Quelle: IASB-Website, Stand 30. Januar 2019, und eigene Recherchen

Am 20. Juni 2017 hat das IASB den ED/2017/4 *Sachanlagen – Einnahmen vor der beabsichtigten Nutzung* (vorgeschlagene Änderungen an IAS 16) herausgegeben.¹ Der Entwurf enthält Vorschläge für Änderungen an IAS 16 *Sachanlagen*. Nach diesen Änderungen wäre es nicht zulässig, Erlöse, die erzielt werden, bevor eine Sachanlage für die beabsichtigte Verwendung verfügbar ist, von den Anschaffungs- oder Herstellungskosten der Sachanlage abzuziehen. Stattdessen wären solche Erlöse erfolgswirksam zu erfassen.

In seiner Sitzung im November 2018 hat das Board die vorgeschlagenen Änderungen unter Berücksichtigung der eingegangenen Stellungnahmen erörtert. Im Ergebnis hat es vorläufig entschieden, die vorgeschlagenen Änderungen mit einigen Anpassungen weiter zu diskutieren. Diese Anpassungen könnten die folgenden Aspekte berücksichtigen:

- Klärung der Frage, wie Unternehmen die Kosten im Zusammenhang mit dem Verkauf von Produkten identifizieren, die hergestellt wurden, bevor eine Sachanlage für die beabsichtigte Nutzung verfügbar ist
- Ergänzung von Angabe- und Ausweisvorschriften

Die vorgeschlagenen Änderungen sind noch nicht in Kraft getreten; Unternehmen sollten weiterhin die geltenden Regelungen von IAS 16 anwenden. Das IASB wird die vorgeschlagenen Änderungen in künftigen Sitzungen erneut diskutieren.

¹ Vgl. hierzu IFRS Aktuell, III. Quartal 2017, „Erzielung von Erlösen, bevor sich ein Vermögenswert in seinem betriebsbereiten Zustand befindet“, S. 13.

² Vgl. hierzu unsere englischsprachige Publikation „IBOR reform: the IASB's proposals“, verfügbar unter [www.ey.com/Publication/vwLUAssets/ey-devel-144-fi-hedging-ibor-reform-proposals-feb2019/\\$File/ey-devel-144-fi-hedging-ibor-reform-proposals-feb2019.pdf](http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/ey-devel-144-fi-hedging-ibor-reform-proposals-feb2019/$File/ey-devel-144-fi-hedging-ibor-reform-proposals-feb2019.pdf).

Vorschläge zur IBOR-Reform beschlossen

Quelle: Website des IASB, Stand 18. Februar 2019, und eigene Recherchen

Jüngste Entwicklungen wie eine Reihe von LIBOR-Skandalen haben die langfristige Tragfähigkeit einiger Zins-Benchmarks (wie LIBOR, EURIBOR und TIBOR) infrage gestellt. In diesem Zusammenhang haben die G20 das Financial Stability Board (FSB) ersucht, eine grundlegende Überprüfung der wichtigsten Zins-Benchmarks vorzunehmen und Reformvorhaben zu entwickeln, um sicherzustellen, dass diese Benchmarks robust sind und von den Marktteilnehmern angemessen genutzt werden. In einigen Rechtsordnungen wird die klare Zielsetzung verfolgt, sie durch neue, risikolose Zinssätze, die sogenannten *risk-free rates* (RFRs), abzulösen, die in höherem Maße auf Transaktionsdaten basieren. Die seit dem 1. Januar 2018 gültige EU-Benchmark-Verordnung sieht hierfür einen Übergangszeitraum bis zum 31. Dezember 2019 vor.

Im Dezember 2018 beschloss das IASB, seine Agenda um ein Forschungsprojekt zu erweitern, mit dem es die Auswirkungen der Reform der Interbank Offered Rates (IBOR) auf die Rechnungslegung analysieren will. In der ersten Phase des zweistufigen Projekts will sich das Board zunächst auf solche Sachverhalte konzentrieren, die für Unternehmen im Vorfeld der Reform von Bedeutung sind. Die zweite Phase wird Fragestellungen zum Gegenstand haben, die nach der Reform aktuell werden, beispielsweise die Auswirkungen, die sich bei Änderungen der Designation von Sicherungsgeschäften für Unternehmen ergeben.²



Auf seiner Sitzung im Februar 2019 hat das IASB Änderungen an IAS 39 und IFRS 9 beschlossen, die es Unternehmen gestatten würden, während der Übergangsphase von den IBOR auf die neuen, risikolosen Zinssätze Hedge Accounting anzuwenden. Betroffenen Unternehmen soll damit die Umstellung erleichtert werden. So könnten Unternehmen bei der Beurteilung, ob eine erwartete Transaktion hochwahrscheinlich ist, Unsicherheiten bezüglich des für die Bilanzierung von Sicherungsbeziehungen geltenden Kriteriums „hochwahrscheinlich“, soweit sie mögliche Änderungen des gesicherten Grundgeschäfts infolge der IBOR-Reform betreffen, außer Acht lassen. Das Board plant, im April oder Mai 2019 einen Exposure Draft zu veröffentlichen. Die Veröffentlichung der finalen Fassung wird für November/Dezember 2019 erwartet.

05

Überlegungen zur Durchführung von Wertminderungstests bei der Anwendung des neuen Leasingstandards (IFRS 16)

19

Belastende Verträge – Änderungsvorschläge zur Präzisierung von IAS 37

25

Aktuelle Agenda-Entscheidungen des IFRS IC

35

Tätigkeitsbericht 2018 der DPR

40

EY-Veranstaltungskalender zu IFRS in Deutschland, Österreich und der Schweiz

42

EY-Publikationen

44

EY IFRS Webcasts

45

Ihre Ansprechpartner in Deutschland, Österreich, der Schweiz und Luxemburg

Impressum

Redaktion:

Christiane Hold, Sascha Weiß

Design und Layout: Sabine Reissner

Lektorat: Jutta Cram

Druck: Druck- und Verlagshaus Zarbock

Fotos: Gettyimages

Adresse der Redaktion:

Ernst & Young GmbH

Wirtschaftsprüfungsgesellschaft

Elena Walton

Rothenbaumchaussee 78

20148 Hamburg, Deutschland

Telefon +49 40 36132 16187


Telefax +49 181 3943 16187

ey.scout.news@de.ey.com

Bilderserie: London

Nach IFRS 16 sind Leasingverhältnisse, die nach dem alten Leasingstandard entweder als Finanzierungs- oder als Operating-Leasingverhältnisse bilanziert wurden, vom Leasingnehmer nun nach einem Modell zu bilanzieren, das auf dem Nutzungsrecht am Leasinggegenstand basiert. Das Modell spiegelt wider, dass ein Leasingnehmer zum Bereitstellungsdatum des Leasinggegenstands eine finanzielle Verpflichtung hat, die darin besteht, für das gewährte Recht, den Leasinggegenstand während der Laufzeit des Leasingverhältnisses zu nutzen, Leasingzahlungen an den Leasinggeber zu leisten. Der Leasinggeber überträgt das Recht auf Nutzung des Leasinggegenstands zum Bereitstellungsdatum (d. h. zu dem Datum, zu dem er den Leasinggegenstand dem Leasingnehmer zur Nutzung überlässt). Der Leasingnehmer hat IAS 36 *Wertminderung von Vermögenswerten* anzuwenden, um festzustellen, ob das Nutzungsrecht an einem Leasinggegenstand wertgemindert ist, und den daraus ggf. resultierenden Wertminderungsaufwand zu erfassen.





Überlegungen zur Durchführung von Wertminderungstests bei der Anwendung des neuen Leasingstandards (IFRS 16)

Wichtige Fakten im Überblick

- ▶ Nach IFRS 16 *Leasingverhältnisse* müssen Leasingnehmer die meisten Leasingverhältnisse bilanziell erfassen, und zwar nach einem Modell, das auf dem Nutzungsrecht am Leasinggegenstand basiert. IFRS 16 ist erstmals auf Berichtsperioden anzuwenden, die am oder nach dem 1. Januar 2019 beginnen.
- ▶ Nutzungsrechte sind gemäß den Regelungen von IAS 36 *Wertminderung von Vermögenswerten* ggf. einem Wertminderungstest zu unterziehen. Auch wenn für ein bestimmtes Nutzungsrecht keine Anzeichen für eine Wertminderung vorliegen, kann dieses Nutzungsrecht Einfluss auf die Wertminderungstests anderer Vermögenswerte, z. B. des Geschäfts- oder Firmenwerts, haben.
- ▶ Abschlussadressaten sollten das Zusammenwirken zwischen IFRS 16 und IAS 36, einschließlich potenzieller Auswirkungen auf den zur Bestimmung des Nutzungswerts verwendeten Abzinsungssatz, beachten.



Überlegungen zur Durchführung von Wertminderungstests bei der Anwendung des neuen Leasingstandards (IFRS 16)

Wertminderung von Nutzungsrechten

Im Zuge der erstmaligen Anwendung von IFRS 16 müssen Leasingnehmer für die meisten Leasingverhältnisse ein Nutzungsrecht auf der Aktivseite und eine Leasingverbindlichkeit auf der Passivseite in ihrer Bilanz erfassen. Nach IFRS 16 unterliegen diese „neuen“ Nutzungsrechte den Wertminderungsregelungen von IAS 36. Nach dem alten

Leasingstandard IAS 17 werden für Operating-Leasingverhältnisse keine Nutzungsrechte als Vermögenswerte erfasst, sodass es bisher keine im Zusammenhang mit Operating-Leasingverhältnissen stehenden Vermögenswerte gibt, die den Wertminderungstests gemäß IAS 36 unterliegen. Allerdings werden im Rahmen der Leasing-





verhältnisse erfolgte Leasingzahlungen gegebenenfalls in den Nettozahlungsflüssen der zugehörigen zahlungsmittelgenerierenden Einheit (ZGE) abgebildet. Des Weiteren gilt IAS 37 *Rückstellungen, Eventualverbindlichkeiten und Eventualforderungen*, nach dem Operating-Leasingverhältnisse dahin gehend untersucht werden, ob es sich bei ihnen um belastende Verträge handelt, für die Rückstellungen zu bilden sind. Für Leasingnehmer, die Verträge eingegangen sind, die als Operating-Leasingverhältnisse gemäß IAS 17 klassifiziert sind, kann sich die erstmalige Anwendung von IFRS 16 wesentlich auf die Höhe der in der Bilanz erfassten Vermögenswerte und damit auf den Buchwert der einem Wertminderungstest zu unterziehenden Vermögenswerte auswirken.

Der vorliegende Artikel soll einen zusammenfassenden Überblick über die möglichen Implikationen der Erstanwendung von IFRS 16 auf den Wertminderungstest nach IAS 36 geben. Für eine umfangreiche Darstellung und eine weitere Analyse der Wechselwirkungen und der sich ergebenden Konsistenzanforderungen mit Blick auf den Diskontierungszins im Rahmen des Wertminderungstests nach IAS 36 verweisen wir auf unsere englischsprachige EY-Publikation *Im Fokus: Impairment considerations for the new lease standard* (November 2018).³

Zeitpunkt des Wertminderungstests

Ähnlich wie bei anderen Vermögenswerten wird ein einzelnes Nutzungsrecht nur dann auf eine Wertminderung überprüft, wenn Anzeichen für eine solche vorliegen. Ist dies der Fall, muss das Unternehmen bestimmen, ob das Nutzungsrecht separat überprüft werden kann oder ob es auf der Ebene einer ZGE überprüft werden muss. Dies hängt davon ab, ob das Nutzungsrecht Mittelzuflüsse erzeugt, die weitestgehend unabhängig von den Mittelzuflüssen anderer Vermögenswerte oder Gruppen von Vermögenswerten sind.

Auch wenn keine Anzeichen für eine Wertminderung auf der Ebene des Nutzungsrechts oder der jeweiligen ZGE vorliegen, wirken sich Nutzungsrechte auf den jährlichen Wertminderungstest des Geschäfts- oder Firmenwerts aus, indem sie den Buchwert der ZGE oder der Gruppe von ZGEs erhöhen, auf deren Ebene der Geschäfts- oder Firmenwert auf eine Wertminderung hin überprüft wird.

Behandlung der Leasingverbindlichkeit

Die von IFRS 16 geforderte Vorgehensweise, gleichzeitig mit einem Nutzungsrecht auch die entsprechende Leasingverbindlichkeit anzusetzen, wirft die Frage auf, ob und wie die mit dem Nutzungsrecht verbundene Leasingverbindlichkeit bei der Durchführung von Wertminderungstests zu berücksichtigen ist.

Im Allgemeinen bleiben Verbindlichkeiten bei der Durchführung des Wertminderungstests einer ZGE unberücksichtigt, d. h., der Ausgangspunkt wäre, dass sowohl der Buchwert der Leasingverbindlichkeiten als auch die jeweiligen künftigen Leasingzahlungen bei der Ermittlung des Buchwerts und des erzielbaren Betrags einer ZGE unberücksichtigt bleiben. Es gibt jedoch Ausnahmen von dieser allgemeinen Regel. Eine solche liegt zum Beispiel vor, wenn der Verkauf einer ZGE den Käufer verpflichtet, die zugehörigen Verbindlichkeiten zu übernehmen. In diesem Fall entspricht der beizulegende Zeitwert abzüglich Veräußerungskosten der ZGE dem Preis für den gemeinsamen Verkauf der ZGE und der zugehörigen Verbindlichkeiten abzüglich Veräußerungskosten. Für einen aussagekräftigen Vergleich zwischen dem Buchwert einer ZGE und ihrem erzielbaren Betrag ist dann nach IAS 36.78 der Buchwert der Verbindlichkeiten bei der Bestimmung sowohl des Buchwerts der ZGE als auch ihres Nutzungswerts abzuziehen.

³ Verfügbar unter www.ey.com/Publication/vwLUAssets/ey-apply-leases-impairment-nov2018-new/%24File/ey-apply-leases-impairment-nov2018.pdf



Überlegungen zur Durchführung von Wertminderungstests bei der Anwendung des neuen Leasingstandards (IFRS 16)

Wenn der Buchwert der Leasingverbindlichkeiten bei der Bestimmung des Buchwerts der ZGE abgezogen wird, muss der gleiche Buchwert der Leasingverbindlichkeiten auch vom Nutzungswert abgezogen werden. Wie das IFRS Interpretations Committee auf seiner Sitzung im März 2016 bestätigte, ist es nach IAS 36.78 nicht angemessen, den Nutzungswert zu berechnen, indem die künftigen Mittelzuflüsse der ZGE um die Leasingzahlungen verringert werden, da der so erhaltene Wert aufgrund des Unterschieds zwischen dem zur Berechnung des Barwerts der künftigen Mittelzuflüsse verwendeten Abzinsungssatz und dem zur Berechnung des Buchwerts der Leasingverbindlichkeiten verwendeten verzerrt sein könnte.

- ▶ In der Praxis wird es Situationen geben, in denen Nutzungsrechte weitestgehend unabhängige Mittelzuflüsse erzeugen und folglich separat auf eine Wertminderung überprüft werden müssen. Die Beurteilung wird jeweils von den konkreten Fakten und Umständen abhängen und kann wesentliche Ermessensentscheidungen erfordern.
- ▶ In vielen Situationen werden die Leasinggegenstände und damit die Nutzungsrechte keine weitestgehend unabhängigen Mittelzuflüsse erzeugen. Ein Unternehmen wird daher die ZGE bestimmen müssen, zu der die Nutzungsrechte gehören, um dann auf dieser Ebene den Wertminderungstest durchzuführen.
- ▶ In den meisten Fällen würde eine ZGE zusammen mit den zugehörigen Leasingvereinbarungen veräußert. In diesem Fall wäre es notwendig, den Buchwert der Leasingverbindlichkeiten bei der Bestimmung desjenigen der ZGE und aus Gründen der Einheitlichkeit auch bei der Bestimmung des Nutzungswerts abziehen.

Durchführung des Wertminderungstests für ZGEs unter Einbeziehung von Nutzungsrechten

Wie im vorhergehenden Abschnitt erörtert, ist ein Nutzungsrecht häufig in einer auf eine Wertminderung zu überprüfenden ZGE enthalten. Beim erstmaligen Ansatz entspricht das Nutzungsrecht der angesetzten Leasingverbindlichkeit, zuzüglich bis spätestens zum Bereitstellungsdatum getätigter Leasingzahlungen, abzüglich aller etwaigen erhaltenen Leasinganreize, zuzüglich dem Leasingnehmer entstandener anfänglicher direkter Kosten und der geschätzten Kosten, die dem Leasingnehmer bei Demontage und Beseitigung des zugrunde liegenden Vermögenswerts und bei Wiederherstellung des Standorts, an dem sich der Leasinggegenstand befindet, entstehen werden. Der wesentlichste Teil des Nutzungsrechts ist häufig die Leasingverbindlichkeit. Diese entspricht dem Barwert der Leasingzahlungen, abgezinst mit dem Zinssatz, der dem Leasingverhältnis zugrunde liegt, sofern sich dieser ohne weiteres bestimmen lässt, oder, wenn dies nicht möglich ist, mit dem Grenzfremdkapitalzinssatz des Leasingnehmers. Daher kann der zur Bewertung der Leasingverbindlichkeit herangezogene Abzinsungssatz einen wesentlichen Einfluss auf die Bewertung des Nutzungsrechts haben.





Wenn nach der erstmaligen Anwendung von IFRS 16 der Nutzungswert mechanisch in einem Wertminderungstest bestimmt wird und dabei die Leasingverbindlichkeit und die zugehörigen Leasingzahlungen sowohl beim Buchwert als auch beim Nutzungswert der ZGE unberücksichtigt bleiben, kann dies folgende Auswirkungen verglichen mit dem Nutzungswert von Operating-Leasingverhältnissen nach IAS 17 haben:

- ▶ Der Buchwert der ZGE erhöht sich um den Nettobarwert der künftigen Leasingzahlungen, abgezinst mit dem Abzinsungssatz gemäß IFRS 16.
- ▶ Der Nutzungswert der ZGE erhöht sich um den Nettobarwert der künftigen Leasingzahlungen, abgezinst mit dem Abzinsungssatz gemäß IAS 36.

Diese zwei Effekte heben sich für gewöhnlich gegenseitig auf. Im Endergebnis kommt es daher im Allgemeinen nur zu einem eingeschränkten Einfluss auf den Wertminderungstest, d. h., der errechnete Spielraum zwischen Buchwert und Nutzungswert (*headroom*) oder die errechnete Wertminderung werden nicht wesentlich anders ausfallen. Wenn jedoch der Abzinsungssatz gemäß IAS 36 (z. B. ein auf den gewichteten durchschnittlichen Kapitalkosten basierender Abzinsungssatz) höher ist als der Abzinsungssatz gemäß IFRS 16 (z. B. der Grenzfremdkapitalzinssatz des Leasingnehmers), kann dies einen negativen Nettoeffekt auf das Ergebnis des Wertminderungstests haben, da sich der Buchwert der ZGE dann stärker erhöht als ihr Nutzungswert. In der Praxis könnte man dies als nicht sonderlich problematisch sehen, solange die Auswirkung nur in einer Reduzierung des bestehenden *headroom* besteht. Dieser Effekt könnte aber auch dazu führen, dass sich der errechnete Wertminderungsaufwand erhöht. Wirtschaftlich betrachtet haben sich das zugrunde liegende Geschäft und die Cashflows indes nicht geändert, sodass es schwierig zu begründen ist, warum sich der Abzinsungseffekt überhaupt auf den Wertminderungstest auswirken sollte.

Unsere Sichtweise

Insgesamt kommen wir zu dem Schluss, dass sich mit der Erstanwendung von IFRS 16 die Zusammensetzung der auf eine Wertminderung zu überprüfenden Vermögensbasis und die bei der Berechnung des Nutzungswerts berücksichtigten zugehörigen Cashflows ändern und dass der für die Bestimmung des Nutzungswerts herangezogene Abzinsungssatz aus Gründen der Einheitlichkeit neu berechnet werden sollte.

Dies würde unseren Erwartungen zufolge theoretisch dazu führen, dass dieser Abzinsungssatz im Allgemeinen etwas niedriger ausfällt als der Abzinsungssatz, der gemäß IAS 36 verwendet wurde, als Operating-Leasingverhältnisse nach IAS 17 nicht bilanziell erfasst wurden.

Dieser niedrigere Abzinsungssatz resultiert nicht aus antizipierten künftigen Änderungen des Verhaltens oder der Risikowahrnehmung von Marktteilnehmern, sondern basiert vielmehr nach wie vor auf den Marktbedingungen zum Bewertungsstichtag und ergibt sich aus der veränderten Zusammensetzung des Vermögens (Ansatz von Nutzungsrechten) und den veränderten Cashflows (Leasingzahlungen als Cashflows aus der Finanzierungstätigkeit statt Cashflows aus der betrieblichen Tätigkeit).



Überlegungen zur Durchführung von Wertminderungstests bei der Anwendung des neuen Leasingstandards (IFRS 16)

Beispiel

Das folgende vereinfachte Beispiel stellt die Ergebnisse eines Wertminderungstests nach IAS 36 vor (Pre-IFRS 16) und nach (Post-IFRS 16) der Anwendung von IFRS 16 unter Berücksichtigung der Auswirkungen auf den Diskontierungszins dar.

Die ZGE hat eine Nutzungsdauer von fünf Jahren; ein Restwert ist nicht vorhanden. Die Laufzeit des Leasingverhältnisses sowie die Dauer des Nutzungsrechts betragen ebenfalls fünf Jahre. Der Grenzfremdkapitalzins sei 5 Prozent.

a) Pre-IFRS 16

TEUR		Jahr 1	Jahr 2	Jahr 3	Jahr 4	Jahr 5
Umsatz		1.000	1.100	1.200	1.300	1.000
EBITDA (ohne Operating-Leasingaufwendungen)		120	140	150	150	100
Aufwand aus Operating-Leasingverhältnissen		-30	-30	-30	-30	-30
EBITDA		90	110	120	120	70
Abschreibungen		-64	-64	-64	-64	-64
EBIT	Vorsteuerzins 10,2 %	26	46	56	56	6
Free cash flows	Vorsteuerzins 10,2 %	90	110	120	120	70
Abzinsungsperiode		0,5	1,5	2,5	3,5	4,5
Diskontierungsfaktor		0,9	0,8	0,8	0,7	0,6
Abgezinste Cashflows		85	93	90	81	42
Barwert/Nutzungswert		391				
Buchwert		370				
Headroom		21				

Buchwert			Rendite	Gewichtung	Diskontierungszins
Goodwill	50	Eigenkapital	370	12,0 %	12,0 %
Anlagevermögen	320				
Nutzungsrechte	0	Leasingverbindlichkeiten	0	5,0 %	0,0 %
Gesamt	370		370		12,0 %



Zugrunde liegende Annahmen

- ▶ Es handelt sich um ein Operating-Leasingverhältnis mit fünf Jahren Laufzeit und jährlichen Leasingaufwendungen von 30 TEUR ab Beginn des Jahres 1.
- ▶ Der Buchwert der ZGE enthält einen Geschäfts- oder Firmenwert.
- ▶ Die Kalkulationen erfolgen auf Vorsteuerbasis.
- ▶ In dem Basisfall wird aus Vereinfachungsgründen unterstellt, dass das Unternehmen vollständig eigenfinanziert ist. Das Prinzip dieses Beispiels gilt gleichermaßen für Unternehmen, die nicht vollständig eigenfinanziert sind.
- ▶ Aus Vereinfachungsgründen blieben Veränderungen des *working capital* sowie Investitionsausgaben unberücksichtigt.





Überlegungen zur Durchführung von Wertminderungstests bei der Anwendung des neuen Leasingstandards (IFRS 16)

b) Post-IFRS 16 – gleicher Diskontierungszins wie im Szenario Pre-IFRS 16

TEUR	Jahr 1	Jahr 2	Jahr 3	Jahr 4	Jahr 5
Umsatz	1.000	1.100	1.200	1.300	1.000
EBITDA (ohne Operating-Leasingaufwendungen)	120	140	150	150	100
Aufwand aus Operating-Leasingverhältnissen	0	0	0	0	0
EBITDA	120	140	150	150	100
Abschreibungen	-64	-64	-64	-64	-64
Abschreibungen Nutzungsrecht	-27	-27	-27	-27	-27
EBIT	29	49	59	59	9
Free cash flows	120	140	150	150	100
Abzinsungsperiode	0,5	1,5	2,5	3,5	4,5
Diskontierungsfaktor	0,9	0,8	0,8	0,7	0,6
Abgezinste Cashflows	113	118	113	101	60

	Ohne Leasingverbindlichkeit	Leasingverbindlichkeit	Mit Leasingverbindlichkeit
Barwert/Nutzungswert	505	- 133	372
Buchwert	503	-133	370
Headroom	2		2

Buchwert			Rendite	Gewichtung	Diskontierungszins
Goodwill	50	Eigenkapital	370	14,5 %	73,7 %
Anlagevermögen	320				
Nutzungsrechte	133	Leasingverbindlichkeiten	133	5,0 %	26,3 %
Gesamt	503		503		12,0 %



Analyse

- ▶ Der *headroom* im Szenario Post-IFRS 16 ist bei unangepasstem Diskontierungszins um 19 TEUR auf 2 TEUR gesunken.
- ▶ Der Buchwert der ZGE ist um 133 TEUR (Barwert der Leasingzahlungen diskontiert mit dem Grenzfremdkapitalzins von 5 Prozent) auf 503 TEUR gestiegen.
- ▶ Der Nutzungswert vor Abzug der Leasingverbindlichkeit ist um 114 TEUR (Barwert der Leasingzahlungen diskontiert mit 12 Prozent) auf 505 TEUR gestiegen.
- ▶ Ob die Leasingverbindlichkeit vom Nutzungswert und vom Buchwert der ZGE abgezogen wird, hat keine Auswirkungen auf den *headroom*.
- ▶ In diesem Szenario ist der verwendete Diskontierungszins für die Ermittlung des Nutzungswerts der ZGE unverändert mit 12 Prozent angenommen worden. Dies impliziert, dass die Eigenkapitalrendite (als Komponente der gewichteten durchschnittlichen Kapitalkosten [kurz: WACC von englisch *weighted average cost of capital*]) auf 14,5 Prozent angepasst wurde. Der Zinssatz wurde in diesem Fall auf der Grundlage des Verschuldungsgrades unter Verwendung der Marktwerte von Fremd- und Eigenkapital unter der Annahme berechnet, dass der Marktwert der Leasingverbindlichkeit ihrem Buchwert und der Marktwert des Eigenkapitals dem Nutzungswert abzüglich des Wertes der Leasingverbindlichkeit entspricht.





Überlegungen zur Durchführung von Wertminderungstests bei der Anwendung des neuen Leasingstandards (IFRS 16)

c) Post-IFRS 16 – angepasster Diskontierungszins

TEUR	Jahr 1	Jahr 2	Jahr 3	Jahr 4	Jahr 5
Umsatz	1.000	1.100	1.200	1.300	1.000
EBITDA (ohne Operating-Leasingaufwendungen)	120	140	150	150	100
Aufwand aus Operating-Leasingverhältnissen	0	0	0	0	0
EBITDA	120	140	150	150	100
Abschreibungen	-64	-64	-64	-64	-64
Abschreibungen Nutzungsrecht	-27	-27	-27	-27	-27
EBIT	29	49	59	59	9
Free cash flows	120	140	150	150	100
Abzinsungsperiode	0,5	1,5	2,5	3,5	4,5
Diskontierungsfaktor	0,9	0,8	0,8	0,7	0,6
Abgezinste Cashflows	114	121	118	107	65

	Ohne Leasingverbindlichkeit	Leasingverbindlichkeit	Mit Leasingverbindlichkeit
Barwert/Nutzungswert	524	- 133	391
Buchwert	503	- 133	370
Headroom	21		21

Buchwert				Rendite	Gewichtung	Diskontierungszins
Goodwill	50	Eigenkapital	370	12,0 %	74,6 %	8,9 %
Anlagevermögen	320					
Nutzungsrechte	133	Leasingverbindlichkeiten	133	5,0 %	25,4 %	1,3 %
Gesamt	503		503			10,2 %



Analyse

- ▶ Der angepasste Diskontierungszins in Form des WACC wurde auf der Basis des Verhältnisses von Eigenkapital und Fremdkapital abgeleitet. Dabei wurde unterstellt, dass die Marktwerte der Leasingverbindlichkeiten den Buchwerten entsprechen und dass der Marktwert des Eigenkapitals dem Nutzungswert ohne Berücksichtigung der Leasingzahlungen und unter Abzug der Leasingverbindlichkeit entspricht.
- ▶ Die Kalkulation ergibt einen angepassten Diskontierungszins von 10,2 Prozent, der zu einem gleich bleibenden *headroom* führt, wie im Szenario Pre-IFRS 16.
- ▶ Die Reduzierung des Diskontierungszinses ist in dem Beispielsfall aufgrund der verhältnismäßig hohen Leasingaufwendungen relativ hoch.
- ▶ In diesem Szenario wurde unterstellt, dass die Kapitalstruktur des Unternehmens mit derjenigen der Branche bzw. der relevanten Vergleichsunternehmen übereinstimmt.

Das Beispiel zeigt, dass es mit Blick auf die Anwendung von IFRS 16 unter Umständen notwendig ist, den Diskontierungszins für den Werthaltigkeitstest nach IAS 36 anzupassen.

Überlegungen für die praktische Anwendung des Wertminderungstests

In der Praxis könnte eine ZGE oder eine Gruppe von ZGEs ausreichend *headroom* haben, sodass die Erstanwendung von IFRS 16 keine wesentlichen Auswirkungen auf das Ergebnis des Wertminderungstests hat. Unternehmen könnten sich in solchen Fällen daher entscheiden, bestimmte

„Vereinfachungen“ anzuwenden, um die Anforderungen des neuen Leasingstandards in ihrem Wertminderungsmodell abzubilden.

Zum Beispiel wäre es nicht nötig, eine sich nach der Erstanwendung von IFRS 16 ergebende Reduzierung des Abzinsungssatzes im Jahr der Erstanwendung des Standards abzubilden, wenn der Wertminderungstest mit dem vor der Erstanwendung von IFRS 16 geltenden Abzinsungssatz keine Wertminderung anzeigt.

Ein Unternehmen könnte alternativ eine Herangehensweise wählen, bei der es darauf verzichtet, die Cashflows des Operating-Leasingverhältnisses bei der Berechnung des Nutzungswerts unberücksichtigt zu lassen und den Abzinsungssatz wie oben dargelegt anzupassen. Stattdessen könnte es die Mittelabflüsse aus den Leasingzahlungen bei der Berechnung des Nutzungswerts und die Nutzungsrechte zusammen mit den Leasingverbindlichkeiten bei der Bestimmung des Buchwerts der ZGE berücksichtigen und den nicht angepassten Abzinsungssatz verwenden, der vor der Erstanwendung von IFRS 16 galt. Wie immer wird es von größter Bedeutung sein sicherzustellen, dass der für die Berechnung des Nutzungswerts verwendete Abzinsungssatz widerspiegelt, welche Herangehensweise man gewählt hat, welche Cashflows bei der Berechnung des Nutzungswerts berücksichtigt wurden und wie sich der Buchwert der ZGE zusammensetzt. Wir gehen davon aus, dass die auf dem Markt zu beobachtenden Verhältnisse zwischen Eigen- und Fremdkapital mit der Zeit den Übergang zu einer gemäß den Anforderungen von IFRS 16 ermittelten Basis spiegeln werden. Daher könnte es schwierig werden, für spätere Jahre geeignete Abzinsungssätze auf einer vor der Erstanwendung von IFRS 16 geltenden Basis zu erhalten.



Überlegungen zur Durchführung von Wertminderungstests bei der Anwendung des neuen Leasingstandards (IFRS 16)

Unsere Sichtweise

Der zur Bestimmung der Leasingverbindlichkeit verwendete Abzinsungssatz wird häufig niedriger sein als der beim Wertminderungstest verwendete. Bei einer rein mechanischen Anwendung könnte dies dazu führen, dass es scheinbar zu einer sofortigen Wertminderung oder Reduzierung des *headroom* kommt.

Wir glauben jedoch, dass es im Allgemeinen nicht zu einer solchen „mechanischen“ sofortigen Wertminderung oder Reduzierung des *headroom* kommen dürfte.

Übergangsmethoden bei der Erstanwendung von IFRS 16

Vollständig rückwirkende vs. modifiziert rückwirkende Methode

IFRS 16 sieht zwei verschiedene Methoden für den Übergang von IAS 17 auf IFRS 16 vor: Zum einen kann die Erstanwendung von IFRS 16 so erfolgen, dass IFRS 16 auf alle Leasingverhältnisse in vollem Umfang so angewendet wird, als wäre er stets angewendet worden („vollständig rückwirkende Methode“). Vorjahresvergleichszahlen sind anzupassen. Alternativ kann IFRS 16 rückwirkend angewendet werden, indem der Leasingnehmer zum Zeitpunkt der erstmaligen Anwendung ggf. die kumulierte Auswirkung der erstmaligen Anwendung von IFRS 16 als Berichtigung des Eröffnungsbilanzwerts der Gewinnrücklagen bilanziert („modifiziert rückwirkende Methode“), wobei verschiedene Erleichterungsregelungen in Anspruch genommen werden können (im Standard „praktische Behelfe“). Eine Anpassung der Vorjahresvergleichszahlen ist hierbei nicht erforderlich.

Nach der vollständig rückwirkenden Methode bestimmt das Unternehmen die Leasingverbindlichkeit für jedes einzelne Leasingverhältnis zum ursprünglichen Bereitstel-

lungsdatum und ermittelt zudem den Buchwert des Nutzungsrechts zum gleichen Zeitpunkt. Danach sind das Nutzungsrecht und die Leasingverbindlichkeit so auf den Zeitpunkt des Übergangs vorzutragen, als wäre IFRS 16 schon immer angewendet worden. Alternativ kann der Leasingnehmer, wenn er die modifiziert rückwirkende Methode verwendet, die Leasingverbindlichkeit zum Zeitpunkt der erstmaligen Anwendung (bei Unternehmen mit einem dem Kalenderjahr entsprechenden Geschäftsjahr ist dies der 1. Januar 2019) zum Barwert der verbleibenden Leasingzahlungen bewerten, abgezinst unter Anwendung seines Grenzfremdkapitalzinssatzes zum Zeitpunkt der erstmaligen Anwendung.

In Abhängigkeit von der gewählten Übergangsmethode werden folglich unterschiedliche Zeitpunkte zur Bestimmung des Abzinsungssatzes für die Berechnung der Leasingverbindlichkeit verwendet. Daher wird auch der Buchwert des Nutzungsrechts je nach gewählter Methode unterschiedlich ausfallen.

Die Übergangsvorschrift gemäß IFRS 16.C8 (b) bietet dem Leasingnehmer zwei verschiedene Ansätze, um den Buchwert des Nutzungsrechts nach der modifiziert rückwirkenden Methode zu bestimmen. Der Leasingnehmer kann für jedes Leasingverhältnis entscheiden, ob er zur Bewertung des Nutzungsrechts

- i. den Buchwert ansetzt, als ob der Standard bereits seit dem Bereitstellungsdatum angewendet worden wäre, und diesen unter Anwendung seines Grenzfremdkapitalzinssatzes zum Zeitpunkt der erstmaligen Anwendung abzinst oder
- ii. einen Betrag in Höhe der Leasingverbindlichkeit ansetzt, der um den Betrag der für dieses Leasingverhältnis im Voraus geleisteten oder abgegrenzten Leasingzahlungen berichtigt wird, der in der dem Zeitpunkt der erstmaligen Anwendung unmittelbar vorausgehenden Bilanz ausgewiesen war.



Die erste Methode wird im Allgemeinen aufgrund der bei Anwendung von IFRS 16 verstärkten Verlagerung der Aufwandserfassung an den Anfang des Leasingverhältnisses einen niedrigeren Buchwert des Nutzungsrechts ergeben. Da sich der Buchwert des Nutzungsrechts bei den beiden Methoden unterscheidet, wird es auch zu unterschiedlichen Ergebnissen beim Wertminderungstest kommen.

Modifiziert rückwirkende Methode – Rückstellungen für belastende Leasingverträge

IFRS 16.C10 (b) bietet einen praktischen Behelf, nach dem der Leasingnehmer Nutzungsrechte nicht zum Zeitpunkt der erstmaligen Anwendung gemäß IAS 36 auf eine Wertminderung überprüfen muss. Er kann auf eine Wertminderungsprüfung verzichten und stattdessen unmittelbar vor dem Zeitpunkt der erstmaligen Anwendung gemäß IAS 37 *Rückstellungen, Eventualverbindlichkeiten und Eventualforderungen* feststellen, ob es sich bei seinen Leasingverhältnissen um belastende Verträge handelt. Wählt ein Leasingnehmer diesen praktischen Behelf, so berichtigt er das Nutzungsrecht zum Zeitpunkt der erstmaligen Anwendung um den Betrag, der in der dem Zeitpunkt der erstmaligen Anwendung von IFRS 16 unmittelbar vorausgehenden Bilanz als Rückstellung für belastende Leasingverhältnisse ausgewiesen war.

Auf diesen praktischen Behelf kann nur zum Zeitpunkt der erstmaligen Anwendung zurückgegriffen werden. Zum ersten Berichtsstichtag nach dem Zeitpunkt der erstmaligen Anwendung gelten für Nutzungsrechte dann die Anforderungen gemäß IAS 36.

Es kann verschiedene Gründe geben, warum die Höhe einer Rückstellung für belastende Leasingverhältnisse nach IAS 37 von einem Wertminderungsaufwand nach IAS 36 abweichen kann:

- Verwendung unterschiedlicher Abzinsungssätze: IAS 37 verwendet einen Abzinsungssatz speziell für die Verbindlichkeit, der von einem risikolosen Abzinsungssatz

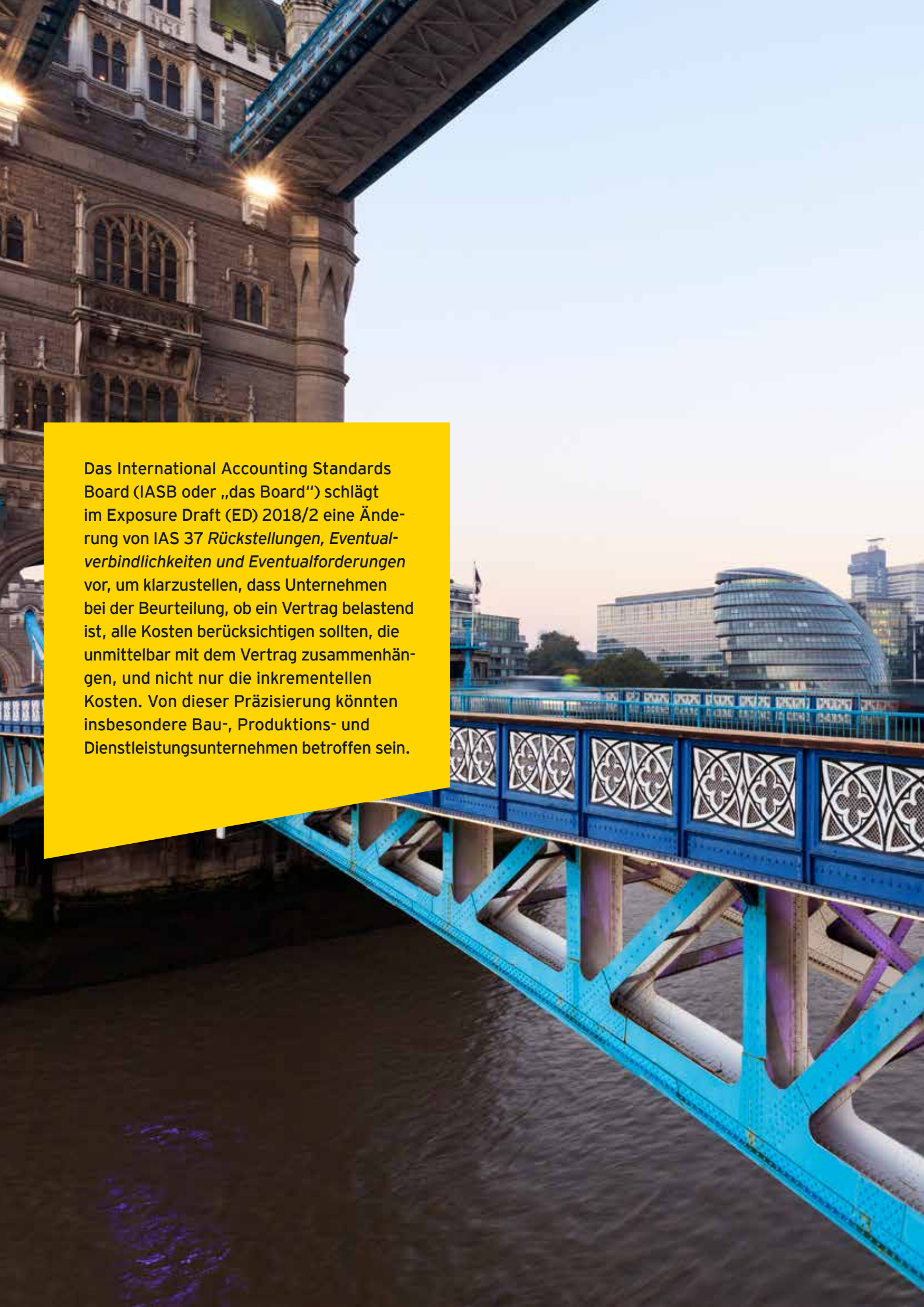
abgeleitet ist. IAS 36 verwendet einen vermögenswert-basierten Abzinsungssatz. In der Praxis ergeben sich daher nach IAS 37 für gewöhnlich niedrigere Abzinsungssätze als nach IAS 36.

- Die bei der Berechnung der Rückstellung für belastende Verträge nach IAS 37 zu berücksichtigenden Cashflows können von den nach IAS 36 zu berücksichtigenden Cashflows abweichen. IAS 36 gibt detailliert vor, welche Cashflows zu berücksichtigen sind, wohingegen IAS 37 hier unklarer ist und in der Praxis folglich uneinheitlich ausgelegt wird.
- Während nach IAS 37 im Allgemeinen auf jeden Vertrag einzeln geschaut wird, kann IAS 36 vorsehen, die Nutzungsrechte auf der Ebene einer ZGE auf eine Wertminderung zu überprüfen.


Unsere Sichtweise

Unternehmen müssen sorgfältig abwägen, für welche Methode sie sich beim Übergang auf IFRS 16 entscheiden. Bei einer Entscheidung für die modifiziert rückwirkende Methode ist aus weiteren Optionen im Hinblick auf die Bewertung von Nutzungsrechten zu wählen und (unter anderem) zu entscheiden, ob das Unternehmen den praktischen Behelf für belastende Leasingverhältnisse in Anspruch nimmt.

Diese Entscheidungen werden sich auf den für die Umstellung auf IFRS 16 anfallenden Arbeitsaufwand, auf die Höhe des Eigenkapitals zum Zeitpunkt der erstmaligen Anwendung und auch auf die in Zukunft ausgewiesenen Ergebnisse auswirken. Die Abschreibungen von Nutzungsrechten werden ebenso betroffen sein wie ein in Zukunft möglicherweise zu bilanzierender Wertminderungsaufwand.



Das International Accounting Standards Board (IASB oder „das Board“) schlägt im Exposure Draft (ED) 2018/2 eine Änderung von IAS 37 *Rückstellungen, Eventualverbindlichkeiten und Eventualforderungen* vor, um klarzustellen, dass Unternehmen bei der Beurteilung, ob ein Vertrag belastend ist, alle Kosten berücksichtigen sollten, die unmittelbar mit dem Vertrag zusammenhängen, und nicht nur die inkrementellen Kosten. Von dieser Präzisierung könnten insbesondere Bau-, Produktions- und Dienstleistungsunternehmen betroffen sein.



Belastende Verträge – Änderungsvorschläge zur Präzisierung von IAS 37

Wichtige Fakten im Überblick

- ▶ Das IASB schlägt mit ED/2018/2⁴ eine Ergänzung von IAS 37 vor, mit der konkretisiert werden soll, welche Kosten bei der Frage, ob ein Vertrag belastend ist, zu berücksichtigen sind.
- ▶ Das Board hat sich in den Änderungsvorschlägen für das Konzept der direkt zurechenbaren Kosten entschieden und lehnt sich damit an den in IFRS 15 *Erlöse aus Verträgen mit Kunden* verwendeten Kostenbegriff an.
- ▶ Ein Erstanwendungszeitpunkt der vorgeschlagenen Änderungen ist im Entwurf noch nicht bestimmt; eine vorzeitige Anwendung wird zugelassen. Die Kommentierungsfrist zum ED endet am 15. April 2019.

⁴ Verfügbar unter <https://www.ifrs.org/-/media/project/onerous-contracts-cost-of-fulfilling-a-contract-amendments-to-ias-37/ed-onerous-contracts-december-2018.pdf>



Belastende Verträge – Änderungsvorschläge zur Präzisierung von IAS 37

Hintergrund⁵

IAS 37 *Rückstellungen, Eventualverbindlichkeiten und Eventualforderungen* definiert in Paragraph 68 einen belastenden Vertrag als

- ▶ einen Vertrag, bei dem die unvermeidbaren Kosten zur Erfüllung der vertraglichen Verpflichtungen höher sind als der erwartete wirtschaftliche Nutzen.

Unvermeidbare Kosten werden definiert als

- ▶ Mindestbetrag der bei Ausstieg aus dem Vertrag anfallenden Nettokosten; diese stellen den niedrigeren Betrag von Erfüllungskosten und etwaigen aus der Nichterfüllung resultierenden Entschädigungszahlungen oder Strafgeldern dar.

Ein Vertrag kann entweder von Beginn an belastend sein oder belastend werden, wenn sich die Umstände ändern und die erwarteten Kosten steigen oder der erwartete wirtschaftliche Nutzen abnimmt. Sobald ein Vertrag als belastend eingestuft wird, erfassen Unternehmen gemäß IAS 37 in ihrem Abschluss eine Rückstellung für den erwarteten Verlust aus dem Vertrag.

Unklar ist, welche Kosten bei der Ermittlung der Kosten für die Erfüllung eines Vertrags zu berücksichtigen sind, sodass Anwender hierzu bislang unterschiedliche Auffassungen vertreten haben:

- ▶ Es werden nur die inkrementellen Kosten für die Erfüllung des Vertrags berücksichtigt, z. B. die Kosten für das Material und das Personal, das zum Bau eines Gebäudes benötigt wird, oder
- ▶ es werden alle Kosten berücksichtigt, die unmittelbar mit dem Vertrag zusammenhängen, sowohl die inkremen-

tellen Kosten als auch die zugerechneten sonstigen Kosten, die unmittelbar mit vertraglichen Tätigkeiten zusammenhängen. Beispielsweise könnte ein Unternehmen die Abschreibung auf die Ausrüstung, die es zum Bau von Gebäuden verwendet, und das Gehalt des Baubetreibers als zugerechnete sonstige Kosten berücksichtigen.

Weshalb wird das IASB jetzt aktiv?

Aufgrund kürzlich erfolgter Änderungen anderer IFRS könnten diese unterschiedlichen Sichtweisen künftig zu einer noch größeren Uneinheitlichkeit in der Bilanzierungspraxis führen als bisher.

Das Board hat im Zusammenhang mit dem Inkrafttreten von IFRS 15 den bisherigen Standard für Fertigungsaufträge, IAS 11, zurückgezogen. Nun wenden Unternehmen stattdessen IFRS 15 auf Fertigungsaufträge an. IFRS 15 enthält im Gegensatz zu IAS 11 keine Vorschriften zur Bilanzierung von belastenden Verträgen. Stattdessen verweist dieser Standard auf die allgemeinen Vorschriften für belastende Verträge in IAS 37.

Nach IAS 11 waren Unternehmen verpflichtet, sowohl die inkrementellen Kosten als auch die sonstigen Kosten, die unmittelbar mit vertraglichen Tätigkeiten zusammenhängen, bei der Ermittlung der Vertragskosten zu berücksichtigen. Die Vergleichbarkeit der Abschlüsse von Unternehmen, die bisher IAS 11 angewendet haben (z. B. Bauunternehmen), wäre eingeschränkt, wenn sich diese Unternehmen bezüglich der Anwendung von IAS 37 uneinig wären.

Wenn ein Bauunternehmen beschließen würde, nur noch die inkrementellen Kosten bei der Ermittlung der Kosten für die Erfüllung eines Vertrags zu berücksichtigen, würde es zu einer Rechnungslegungsmethode wechseln, die mit

⁵ Die Ausführungen in diesem Artikel beruhen im Wesentlichen auf einem Beitrag des IASB-Mitglieds Chungwoo Suh: „In brief: Onerous contracts“; verfügbar unter www.ifrs.org/-/media/project/onerous-contracts-cost-of-fulfilling-a-contract-amendments-to-ias-37/ed-onerous-contracts-factsheet-dec-2018.pdf



geringerer Wahrscheinlichkeit als die frühere Methode nach IAS 11 frühzeitig vor erwarteten Verlusten aus einem Vertrag warnen würde.

Auffassung des Boards

Nach der Auffassung des IASB hindert IAS 37 Unternehmen nicht daran, Kosten zu berücksichtigen, die für mehrere Verträge anfallen. Stattdessen umfassen nach Ansicht des Boards die unvermeidbaren Kosten für die Erfüllung eines Vertrags die Kosten, die das Unternehmen aufgrund des bestehenden Vertrags nicht vermeiden kann, mit anderen Worten: Unvermeidbare Kosten umfassen sowohl die inkrementellen Kosten als auch die zugerechneten sonstigen Kosten, die unmittelbar mit vertraglichen Tätigkeiten zusammenhängen. Dies ergibt sich nach Meinung des IASB daraus, dass ein Unternehmen, das bei

der Ermittlung der Kosten für die Erfüllung eines Vertrags solche zugerechneten Kosten berücksichtigt, gerade keine Rückstellung für diese künftigen Kosten bildet. Stattdessen bildet es eine Rückstellung für seine Verpflichtung zur Lieferung von Gütern oder zur Erbringung von Dienstleistungen im Rahmen eines bestehenden Vertrags und bewertet diese Verpflichtung so, dass die Kosten der Güter oder Dienstleistungen, die es liefern bzw. erbringen muss, enthalten sind.

Gründe für die Schlussfolgerungen des Boards

Glaubwürdige Darstellung

Ein Unternehmen kann sich die Ressourcen, die es zur Erfüllung eines Vertrags benötigt, auf unterschiedliche Weise beschaffen. Zum Beispiel kann es Ausrüstung, die es nur für diesen Vertrag verwendet, mieten oder Ausrüstung,





Belastende Verträge – Änderungsvorschläge zur Präzisierung von IAS 37

die es für mehrere Verträge verwendet, kaufen. Einem Unternehmen entstehen Kosten, egal auf welche Weise es sich Ressourcen beschafft. Wenn nur die inkrementellen Kosten berücksichtigt werden, bleiben die Kosten der Ressourcen, die für mehrere Verträge verwendet werden, unberücksichtigt.

Konsistenz mit anderen IFRS

IFRS 17 *Versicherungsverträge* schreibt vor, dass Versicherungsunternehmen bei der Beurteilung, ob ein Versicherungsvertrag belastend ist, alle Kosten berücksichtigen müssen, die unmittelbar mit dessen Erfüllung zusammenhängen, auch die zurechenbaren fixen und variablen Gemeinkosten. Zudem nennen mehrere IFRS, u. a. IAS 2 *Vorräte*, explizit die Kosten, die bei der Bewertung nichtmonetärer Vermögenswerte zu berücksichtigen sind. Sie alle schreiben vor, dass sowohl die inkrementellen Kosten des Erwerbs oder der Herstellung des Vermögenswerts als auch die zugerechneten sonstigen Kosten zu berücksichtigen sind, die unmittelbar damit zusammenhängen oder direkt zurechenbar sind. Die Art und Weise, wie ein Unternehmen die Kosten für die Erfüllung eines Vertrags über die Lieferung von Gütern ermittelt, sollte mit derjenigen übereinstimmen, wie es die Kosten dieser Güter ermittelt, wenn sie sich in seinem Besitz befinden.

Geringere Komplexität

Die Verträge eines Unternehmens können einzeln betrachtet profitabel erscheinen, wenn nur die inkrementellen Kosten berücksichtigt werden, als Gruppe betrachtet jedoch verlustbringend sein, sobald die sonstigen Kosten berücksichtigt werden, die unmittelbar mit diesen Verträgen zusammenhängen. Um sicherzustellen, dass einzelne Verträge als belastend identifiziert werden, müssten bei der ausschließlichen Berücksichtigung inkrementeller Kosten weitere Vorschriften darüber zum Tragen kommen, wann Verträge als Gruppe oder einzeln zu beurteilen sind. Solche Vorschriften könnten die Komplexität erhöhen.

Relevante Informationen

Die Berücksichtigung aller Kosten, die unmittelbar mit einem Vertrag zusammenhängen, sorgt für eine frühzeitigere Warnung vor erwarteten Verlusten.

Änderungsvorschläge des Boards

Das IASB schlägt vor, IAS 37 in den folgenden Punkten zu ändern:

- ▶ Präzisierung, dass zur Beurteilung, ob ein Vertrag belastend ist, die Kosten für die Erfüllung des Vertrags sowohl die inkrementellen Kosten als auch die zugerechneten sonstigen Kosten, die unmittelbar mit vertraglichen Tätigkeiten zusammenhängen, umfassen
- ▶ Aufnahme von Beispielen für Kosten, die unmittelbar mit einem Vertrag zusammenhängen, und für solche, bei denen das nicht der Fall ist


Die vorgeschlagenen Änderungen würden alle Verträge betreffen, die in den Anwendungsbereich von IAS 37 fallen.

Übergangsvorschriften und Erstanwendung

Im Entwurf wird eine modifiziert rückwirkende Anwendung vorgeschlagen. Das IASB hat sich bewusst gegen eine vollständig rückwirkende Anwendung entschieden. Eine Anpassung von Vorjahresvergleichszahlen ist damit nicht erforderlich. Stattdessen sollen Unternehmen die Änderungen ab dem Zeitpunkt der Erstanwendung rückwirkend anwenden. Zum Zeitpunkt der erstmaligen Anwendung ist daher eine Anpassungsbuchung kumulierter Differenzen für nach IAS 37 zu bildende Drohverlustrückstellungen im Eigenkapital vorzunehmen.

Ein Erstanwendungszeitpunkt ist im Entwurf nicht enthalten. Eine vorzeitige Anwendung wird zugelassen. Stellungnahmen zum ED können bis zum 15. April 2019 auf der Website der IFRS Foundation eingereicht werden.





In regelmäßigen Abständen diskutiert das IFRS Interpretations Committee (IFRS IC) Anfragen zu Bilanzierungsthemen. Einige dieser Themen werden als sogenannte *Interpretations Committee Agenda Decisions* veröffentlicht. Diese Agenda-Entscheidungen betreffen Anfragen, die das IFRS IC nicht auf seine aktive Agenda genommen hat. Zusammen mit der Entscheidung werden auch die Gründe, warum sich das IFRS IC gegen eine Aufnahme entschieden hat, veröffentlicht. In einigen Fällen veröffentlicht das IFRS IC noch weitere Erläuterungen, um darzulegen, wie die bestehenden Standards auf diese Sachverhalte anzuwenden sind.

Diese Leitlinien stellen zwar keine offizielle Interpretation des IFRS IC dar; allerdings enthalten sie hilfreiche Anhaltspunkte für die Bilanzierung solcher Sachverhalte.



Aktuelle Agenda-Entscheidungen des IFRS IC

Die nachfolgende Tabelle gibt einen Überblick über die im Januar 2019 veröffentlichten Agenda-Entscheidungen des IFRS IC, von denen wir die ersten beiden im Folgenden ausführlich darstellen. Ferner hat das IFRS IC im November 2018 eine vorläufige Agenda-Entscheidung zu einem Sachverhalt getroffen, den wir ebenfalls detailliert darstellen. Bezüglich der weiteren Agenda-Entscheidungen, die vor dem 1. Januar 2019 veröffentlicht wurden, verweisen wir auf frühere Ausgaben von *IFRS Aktuell*.⁶ Eine vollständige Liste der Themen, die das IFRS IC in seinen Sitzungen erörtert hat, und der vollständige Wortlaut seiner Schlussfolgerungen sind auf der Homepage des IASB unter *IFRIC Update* zu finden.⁷

Agenda-Entscheidung des IFRS IC aus dem Januar 2019

Standard	Sachverhalt
IAS 37 <i>Rückstellungen, Eventualschulden und Eventualforderungen</i>	Zahlungen an eine Steuerbehörde für andere Steuern als Ertragsteuern
IFRS 15 <i>Erlöse aus Verträgen mit Kunden</i>	Bewertung versprochener Güter oder Dienstleistungen
IAS 27 <i>Separate Abschlüsse</i>	Bewertung von Anteilen nach Verlust der Beherrschung
IAS 27 <i>Separate Abschlüsse</i>	Sukzessiver Anteilserwerb
IFRS 9 <i>Finanzinstrumente</i> *	Physische Abwicklung von Verträgen zum Kauf oder Verkauf eines nicht-finanziellen Postens

*vorläufige Agenda-Entscheidung

⁶ In dieser Ausgabe stellen wir Ihnen ferner ab S. 29 die im November 2018 ergangene, vorläufige Agenda-Entscheidung zu IFRS 9 vor.

⁷ Das IFRIC Update ist unter www.ifrs.org/news-and-events/updates/ifric-updates/ abrufbar.



Aktuelle Agenda-Entscheidungen des IFRS IC

An eine Steuerbehörde geleistete Zahlungen für andere Steuern als Ertragsteuern (IAS 37 Rückstellungen, Eventualschulden und Eventualforderungen)

Das IFRS IC erhielt eine Anfrage, wie Zahlungen an eine Steuerbehörde im Zusammenhang mit Steuern, die nicht in den Anwendungsbereich von IAS 12 *Ertragsteuern* fallen (d. h. Zahlungen im Zusammenhang mit anderen Steuern als Ertragsteuern), zu bilanzieren sind. In dem in der Anfrage beschriebenen Sachverhalt streiten ein Unternehmen und eine Steuerbehörde, ob das Unternehmen zur Zahlung der Steuer verpflichtet ist. Die Steuer ist keine Ertragsteuer und fällt daher nicht in den Anwendungsbereich von IAS 12. Eine etwaige Verpflichtung oder Eventualverbindlichkeit zur Zahlung der Steuer fällt hingegen in den Anwendungsbereich von IAS 37. Unter Berücksichtigung aller verfügbaren Nachweise schätzt der Ersteller

des Jahresabschlusses des Unternehmens es als wahrscheinlich ein, dass das Unternehmen nicht zur Zahlung der Steuer verpflichtet ist und dass der Streitfall zugunsten des Unternehmens beigelegt wird. In Anwendung von IAS 37 weist das Unternehmen eine Eventualverbindlichkeit aus und erfasst keine Verbindlichkeit. Um mögliche Sanktionen zu vermeiden, hat das Unternehmen, trotz der Einschätzung, dass eine Zahlung nicht erforderlich ist, den strittigen Betrag bei der Steuerbehörde hinterlegt. Nach der Beilegung der Streitigkeit ist die Steuerbehörde verpflichtet, entweder die geleistete Zahlung an das Unternehmen zurückzuerstatten (wenn die Streitigkeit zugunsten des Unternehmens beigelegt wird) oder die Mittel zur Beilegung der Verpflichtung des Unternehmens zu verwenden (wenn die Streitigkeit zugunsten der Steuerbehörde beigelegt wird).

Führt die aus Sicht des Unternehmens freiwillig geleistete Zahlung zu einem Vermögenswert, einer Eventualforderung oder keinem von beiden?

Das IFRS IC stellte fest, dass für den Fall, dass die Steuerzahlung zu einem Vermögenswert führt, dieser möglicherweise nicht eindeutig in den Anwendungsbereich eines IFRS fällt. Darüber hinaus kam das IFRS IC zu dem Schluss, dass kein IFRS Hinweis gibt, die in Bezug auf den dargestellten Sachverhalt im Zusammenhang mit der Frage stehen, ob die freiwillig geleistete Zahlung an die Steuerbehörde der Definition eines Vermögenswerts entspricht. Dementsprechend verwies das IFRS IC in Anwendung der Paragraphen 10–11 des IAS 8 *Rechnungslegungsmethoden, Änderungen von rechnungslegungsbezogenen Schätzungen und Fehler* auf die beiden Definitionen eines Vermögenswerts in den IFRS: die Definition im *Rahmenkonzept für die Aufstellung und Darstellung von Abschlüssen* vom März 2018 und die Definition im vorherigen Rahmenkonzept, die bei der Entwicklung vieler bestehender IFRS einschlägig war. Das IFRS IC kam zu dem Schluss, dass das Recht im Zusammenhang mit der geleisteten Zahlung beiden Definitionen eines Vermögenswerts entspricht. Die geleistete Zahlung gibt dem Unternehmen das Recht, einen





zukünftigen wirtschaftlichen Nutzen zu erzielen, entweder durch den Erhalt einer Erstattung der gezahlten Beträge oder durch die Verwendung der Zahlung zur Begleichung der Steuerschuld. Ob die vom Unternehmen geleistete Zahlung freiwillig oder aufgrund einer Verpflichtung erfolgte, beeinträchtigt weder dieses Recht noch die Feststellung, dass ein Vermögenswert vorliegt. Das Recht stellt auch keinen bedingten Vermögenswert im Sinne von IAS 37 dar, da es ein sicherer und nicht nur ein möglicher Vermögenswert des Unternehmens ist.

Folglich kam das IFRS IC zu dem Schluss, dass das Unternehmen in dem in der Anfrage dargestellten Sachverhalt einen Vermögenswert besitzt, wenn es die Zahlung an die Steuerbehörde leistet.

Ansatz, Bewertung, Ausweis und Darstellung im Anhang der geleisteten Zahlung an die Steuerbehörde

In Ermangelung eines Standards, der speziell auf diese Art von Vermögenswert anwendbar ist, wendet ein Unternehmen die Paragraphen 10–11 des IAS 8 bei der Entwicklung und Anwendung einer Bilanzierungsmethode an. Das Management des Unternehmens verwendet dabei sein Urteilsvermögen mit Blick auf die geleistete Zahlung, die zu Informationen im Abschluss führt, die für die wirtschaftlichen Entscheidungsbedürfnisse der Abschlussadressaten relevant und zuverlässig sind. Das IFRS IC stellte fest, dass die Fragen, die bei der Entwicklung und Anwendung einer Bilanzierungs- und Bewertungsmethode für die geleistete Zahlung zu klären sind, ähnlich sind oder mit denen zusammenhängen können, die sich bei Ansatz, Bewertung, Ausweis und Darstellung im Anhang von monetären Vermögenswerten ergeben. In diesem Fall würde das Management des Unternehmens auf die Anforderungen der IFRS verweisen, die sich mit diesen Fragen für monetäre Vermögenswerte befassen.

Das IFRS IC kam zu dem Schluss, dass die Anforderungen der IFRS und der entsprechenden Abschnitte im Rahmenkonzept eine ausreichende Grundlage für die Bilanzierung

von Zahlungen im Zusammenhang mit anderen Steuern als Ertragsteuern darstellen. Daher beschloss es, diesen Sachverhalt nicht auf seine Agenda zu setzen.

Beurteilung versprochener Güter oder Dienstleistungen (IFRS 15 Umsatzerlöse aus Verträgen mit Kunden)

Das IFRS IC erhielt eine Anfrage zur Erfassung von Umsatzerlösen durch eine Börse, die einem Kunden einen Listing-Service, d. h. die Börsennotierung, anbietet. In dem Sachverhalt wurde gefragt, ob es sich bei der Dienstleistung zur Zulassung eines Unternehmens an die Börse und einem sich anschließenden, laufenden Listing-Service um eine einzige oder um zwei verschiedene Leistungsverpflichtungen handelt. In dem in der Anfrage beschriebenen Sachverhalt berechnet die Börse dem Kunden eine nicht erstattungsfähige Vorabgebühr für die Erstnotiz und eine laufende Börsennotierungsgebühr. Die Vorabgebühr bezieht sich auf Aktivitäten, die die Börse bei oder kurz vor Vertragsbeginn durchführt.

Paragraph 22 des IFRS 15 verlangt von einem Unternehmen, die in einem Vertrag mit einem Kunden versprochenen Güter oder Dienstleistungen zu bewerten und Leistungsverpflichtungen zu identifizieren. Eine Leistungsverpflichtung ist ein Versprechen,

- a. ein eigenständig abgrenzbares Gut oder eine eigenständig abgrenzbare Dienstleistung (oder ein eigenständig abgrenzbares Bündel aus Gütern und Dienstleistungen) auf den Kunden zu übertragen oder
- b. eine Reihe eigenständig abgrenzbarer Güter oder Dienstleistungen auf den Kunden zu übertragen, die im Wesentlichen gleich sind und nach dem gleichen Muster auf den Kunden übertragen werden.

In Paragraph BC87 des IFRS 15 stellte das IASB fest, dass ein Unternehmen, bevor es seine Leistungsverpflichtungen in einem Vertrag mit einem Kunden identifizieren kann, zunächst alle versprochenen Güter oder Dienstleistungen in diesem Vertrag identifizieren muss.



Aktuelle Agenda-Entscheidungen des IFRS IC

Paragraph 25 des IFRS 15 besagt, dass Leistungsverpflichtungen keine Tätigkeiten beinhalten, die ein Unternehmen zur Erfüllung eines Vertrags zwingend durchführen muss, es sei denn, diese Tätigkeiten bestehen in der Übertragung eines Gutes oder einer Dienstleistung auf den Kunden.

Paragraph B49 des IFRS 15 besagt, dass das Unternehmen zur Identifizierung von Leistungsverpflichtungen in Verträgen, in denen es eine nicht erstattungsfähige Vorauszahlung erhebt, beurteilt, ob sich die Gebühr auf die Übertragung eines versprochenen Gutes oder der Dienstleistung bezieht. Auch wenn sich eine nicht erstattungsfähige Vorauszahlung auf eine Tätigkeit bezieht, die das Unternehmen bei oder in zeitlicher Nähe des Vertragsabschlusses zur Erfüllung des Vertrags durchführen muss, hat diese Tätigkeit in vielen Fällen nicht die Übertragung eines versprochenen Gutes oder einer Dienstleistung auf den Kunden zur Folge.

Dementsprechend stellte das IFRS IC fest, dass das Unternehmen, das einem Kunden eine nicht erstattungsfähige Vorauszahlung in Rechnung stellt, prüft, ob es ein versprochenes Gut oder eine Dienstleistung an den Kunden zum oder in zeitlicher Nähe des Vertragsabschlusses überträgt oder ob stattdessen die Tätigkeiten, die es zum oder in zeitlicher Nähe des Vertragsabschlusses ausführt, beispielsweise der Vertragsgestaltung oder -erstellung dienen.

Anwendung von IFRS 15 auf den im Antrag beschriebenen Sachverhalt

Die Beurteilung der in einem Vertrag versprochenen Güter und Dienstleistungen und die Identifizierung von Leistungsverpflichtungen erfordert eine Einschätzung der Fakten und Umstände des Vertrags. Dementsprechend hängt das Ergebnis der Beurteilung eines Unternehmens von diesen Tatsachen und Umständen ab.

In dem in der Anfrage beschriebenen Sachverhalt berechnet die Börse dem Kunden eine nicht erstattungsfähige

Vorabgebühr und eine laufende Börsennotierungsgebühr. Die Börse führt bei oder in zeitlicher Nähe des Vertragsabschlusses verschiedene Aktivitäten durch, um die Zulassung zur Börse zu ermöglichen, z. B:

- ▶ Durchführung einer Due Diligence für neue Zulassungen
- ▶ Überprüfung des Notierungsantrags des Kunden (einschließlich der Beurteilung, ob der Antrag angenommen werden soll)
- ▶ Ausgabe von Wertpapierkennnummern und Kürzeln für das neue Wertpapier
- ▶ Bearbeitung der Notierung und der Zulassung zum Handel
- ▶ Veröffentlichung des Wertpapiers im Orderbuch
- ▶ Erteilung der Handelsanzeige am Tag der Zulassung

Das IFRS IC stellte fest, dass die Tätigkeiten, die das Unternehmen bei oder in zeitlicher Nähe des Vertragsabschlusses ausführt, erforderlich sind, um die Güter oder Dienstleistungen, die der Kunde beauftragt hat, nämlich die Börsennotierung, zu übertragen. Die Ausführung dieser Tätigkeiten durch das Unternehmen führt jedoch nicht dazu, dass eine Dienstleistung auf den Kunden übertragen wird. Das IFRS IC stellte auch fest, dass der an den Kunden übertragene Listing-Service in Form der Börsennotierung bei der Erstnotierung und an allen folgenden Tagen, an denen der Kunde gelistet bleibt, gleich ist.

Auf der Grundlage des in der Anfrage beschriebenen Sachverhalts kam das IFRS IC zu der Schlussfolgerung, dass die Börse dem Kunden keine anderen Güter oder Dienstleistungen als die Börsennotierung überträgt.

Es kam zu dem Schluss, dass die Grundsätze und Anforderungen des IFRS 15 eine ausreichende Grundlage für ein



Unternehmen darstellen, um die versprochenen Güter und Dienstleistungen in einem Vertrag mit einem Kunden zu beurteilen. Daher beschloss es, diese Angelegenheit nicht auf seine Agenda zu setzen.

Unsere Sichtweise

Die Agenda-Entscheidungen des IFRS IC tragen zur Präzisierung unklarer Sachverhalte und somit zu einer einheitlicheren Anwendung der Regelungen der IFRS in der Praxis bei. Dennoch werden Unternehmen nach wie vor wesentliche Ermessensentscheidungen auf der Basis der jeweiligen Sachverhalte und Umstände treffen müssen.

Physische Abwicklung von Verträgen zum Kauf oder Verkauf eines nichtfinanziellen Postens (IFRS 9)

Das IFRS IC hat in seiner Sitzung vom 27. November 2018 eine Frage diskutiert, die sich stellt, wenn ein Unternehmen Verträge über den Kauf oder Verkauf eines nichtfinanziellen Postens wie zum Beispiel einer Ware abschließt.⁸ In dem vom Fragesteller beschriebenen Sachverhalt hat ein Unternehmen einen Vertrag über den Kauf einer Ware in der Zukunft zu einem Festpreis und einen Vertrag über den Verkauf einer Ware in der Zukunft, ebenfalls zu einem Festpreis, abgeschlossen. In jedem Fall bilanziert das Unternehmen solche Kontrakte wie Derivate zum *fair value through profit or loss* (FVPL), erfüllt diese aber physisch, indem es die Ware entweder liefert oder abnimmt.

Für den beschriebenen Sachverhalt ist das Unternehmen zu dem Schluss gekommen, dass die Verträge nicht der Eigenverbrauchs Ausnahme (*own use scope exception*) in Absatz 2.4 von IFRS 9 *Finanzinstrumente* unterliegen oder gemäß Absatz 2.5 von IFRS 9 zum FVPL designiert

wurden. Sie fallen daher in den Anwendungsbereich von IFRS 9 und werden vom Unternehmen als Derivate bilanziert, die zum FVPL bewertet werden. Auch hat das Unternehmen die Verträge nicht als Teil einer bilanziellen Sicherungsbeziehung designiert.

Details zur Anfrage beim IFRS IC

Im Sachverhalt wird davon ausgegangen, dass sich das Unternehmen für eine Bilanzierungs- und Bewertungsmethode entschieden hat, nach der die Umsatzerlöse auf Bruttobasis für solche Verkäufe erfasst werden. Bei der Erfüllung der Verträge bilanziert das Unternehmen die gezahlten (im Falle des Kaufs der Ware) oder erhaltenen (im Falle des Verkaufs der Ware) Barmittel und bucht das Derivat aus. Dabei geht es wie folgt vor:

- Ansatz der Vorräte zum Marktpreis der Ware am Erfüllungstag (im Falle des Kaufs) oder
- Erfassung der Erlöse zum Marktpreis der Ware am Erfüllungstag (im Falle des Verkaufs)



⁸ Das IFRIC Update ist unter www.ifrs.org/news-and-events/updates/ifric-updates/november-2018/ abrufbar.



Aktuelle Agenda-Entscheidungen des IFRS IC

Wie ein Kauf und ein Verkauf dann gebucht werden, wird im Folgenden dargestellt:

Kauf

Am 1. Dezember 20X1 schließt Unternehmen A einen Vertrag über den Kauf einer Ware zu einem Festpreis von WE 100 am 5. Januar 20X2 ab. Zum Zeitpunkt des Abschlusses ist der Kontrakt im Geld (*at the money*) und sein Marktwert ist null. Der Berichtszeitraum des Unternehmens endet am 31. Dezember 20X1. Zu diesem Zeitpunkt ist der Terminpreis der Ware gestiegen und infolgedessen hat sich der Marktwert des Kontrakts um WE 10 erhöht. Daher erfasst das Unternehmen einen derivativen Vermögenswert von WE 10 und einen Gewinn von WE 10:

Derivativer Vermögenswert	WE 10	
an Sonstige betriebliche Erträge/Aufwendungen ⁹		WE 10

Am 5. Januar 20X2 erfüllt Unternehmen A den Vertrag, indem es die Ware abnimmt und 100 WE in bar bezahlt. Der Marktwert des Kontrakts hat sich zwischen dem 31. Dezember 20X1 und dem 5. Januar 20X2 nicht verändert. Unternehmen A führt die folgende Buchung durch, um den Zugang von Vorräten und die Erfüllung des derivativen Vermögenswerts zu erfassen:

Vorräte	WE 110	
an Derivative Vermögenswerte		WE 10
an Liquide Mittel		WE 100

Verkauf

Die Ausgangssituation entspricht der oben für den Kauf beschriebenen, mit der Ausnahme, dass Unternehmen A die Ware verkauft, statt sie zu kaufen. Am 31. Dezember 20X1 erfasst das Unternehmen eine derivative Verbindlichkeit von WE 10 und einen Verlust von WE 10:

Sonstige betriebliche Erträge/Aufwendungen	WE 10	
an Derivative Verbindlichkeiten		WE 10

Am 5. Januar 20X2 führt Unternehmen A die folgende Buchung durch:

Liquide Mittel	WE 100	
Derivative Verbindlichkeiten	WE 10	
an Umsatzerlöse		WE 110

⁹ oder eine andere sachgerechte Position in der Gewinn- und Verlustrechnung



Das IFRS IC wurde gefragt, ob das Unternehmen bei der Bilanzierung der physischen Erfüllung dieser Verträge eine zusätzliche Buchung vornehmen darf oder vornehmen muss, die

- ▶ den zuvor erfolgswirksam erfassten kumulierten Gewinn oder Verlust aus dem Derivat (auch wenn der Marktwert des Derivats unverändert ist) umkehrt und

- ▶ eine entsprechende Anpassung entweder der Umsatzerlöse (im Falle des Verkaufs) oder der Vorräte (im Falle des Kaufs) erfasst.

Für die beiden obigen Beispiele wären dies folgende Anpassungen:

Kauf

Sonstige betriebliche Erträge/Aufwendungen
an Vorräte

WE 10

WE 10

Verkauf

Umsatzerlöse
an Sonstige betriebliche Erträge/Aufwendungen

WE 10

WE 10

Dies würde dazu führen, dass Vorratsbestände oder Erlöse nicht zum Markt-, sondern zum Vertragspreis erfasst würden.

Das IFRS IC stellte fest, dass die zusätzliche Buchung die Anforderung des IFRS 9, den Vertrag als Derivat zu bilanzieren, effektiv aufheben würde, da sie den kumulierten Gewinn oder Verlust aus dem Derivat zum beizulegenden Zeitwert ohne jegliche Grundlage rückgängig machte. Die zusätzliche Buchung würde auch zur Erfassung nicht vorhandener Erträge oder Aufwendungen führen.

Das IFRS IC stellte ferner fest, dass sich die Bilanzierung von Verträgen, die nicht der Eigenverbrauchs Ausnahme in IFRS 9 unterliegen (und als Derivate bilanziert werden), von derjenigen von Verträgen, die diese Ausnahme erfüllen (und nicht als Derivate bilanziert werden), unter-

scheidet. Ebenso unterscheidet sich die Bilanzierung von Kontrakten, die als Teil einer Sicherungsbeziehung für Bilanzierungszwecke bestimmt sind, von derjenigen von Kontrakten, bei denen dies nicht der Fall ist. Nach IFRS 9 ist es einem Unternehmen weder erlaubt noch ist es verpflichtet, seine Bilanzierung eines derivativen Kontrakts neu zu beurteilen oder zu ändern, nur weil dieser Kontrakt letztlich physisch erfüllt ist.

Daher kam das IFRS IC zu dem Schluss, dass die in der Anfrage beschriebene zusätzliche Buchung nicht mit den Anforderungen des IFRS 9 übereinstimmt und dass die Grundsätze und Anforderungen der IFRS einem Unternehmen eine ausreichende Grundlage bieten, um dies festzustellen. Daher traf das IFRS IC den vorläufigen Beschluss, die Angelegenheit nicht in seine weitere Agenda zur Anpassung von IFRS aufzunehmen.



Aktuelle Agenda-Entscheidungen des IFRS IC

Zusätzliche Aspekte der Diskussion beim IFRS IC

Bisher war nicht klar, wie die Anforderungen des IAS 39 *Finanzinstrumente: Ansatz und Bewertung* oder des IFRS 9 für einen Vertrag, der als Derivat zu erfassen ist, mit der üblichen Bilanzierung von Warenkäufen und -verkäufen im Rahmen der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit interagieren. Wenn beispielsweise ein als Derivat bilanzierter Verkaufsvertrag durch Lieferung der zugrunde liegenden Ware erfüllt wird, bilanzieren einige Unternehmen die Umsatzerlöse aus der Transaktion brutto und erfassen entsprechende Umsatzkosten; andere Unternehmen weisen lediglich den Nettogewinn oder -verlust aus der Transaktion aus. Tatsächlich behandeln einige Unternehmen solche Verträge unterschiedlich, je nachdem, in welchem Geschäftsmodell die Transaktion stattfindet. Beispielsweise könnte die Bruttodarstellung verwendet werden, wenn die Abwicklung in einem Geschäftsmodell erfolgt, das die Beschaffung und das Risikomanagement der eigenen Rohstoffproduktion beinhaltet, während die Nettodarstellung in einem Handelsgeschäftsmodell angewendet werden könnte.

Auch wenn allgemein anerkannt war, dass solche Bruttoerlöse bisher im Anwendungsbereich von IAS 18 *Umsatzerlöse* lagen, ist es weniger klar, ob diese Umsätze im Anwendungsbereich von IFRS 15 *Erlöse aus Verträgen mit Kunden* liegen. In der Praxis wurden unterschiedliche Ansichten beobachtet. Dennoch hat das IFRS IC im Rahmen seiner Würdigung weder die Umstände berücksichtigt, unter denen die physische Erfüllung eines solchen Kaufvertrags brutto oder netto dargestellt werden soll, noch ob diese Bruttoerlöse in den Anwendungsbereich von IFRS 15 fallen, sondern sich nur auf die Bewertung der erfassten Bruttoerlöse und der erworbenen Vorräte konzentriert.

Im Rahmen der vom Mitarbeiterstab des IFRS IC vor der Novembersitzung durchgeführten Recherche hatte sich herausgestellt, dass die in der Anfrage beschriebenen Verträge in Branchen wie Rohstoffhandel, Rohstoffgewinnung, Agrarwirtschaft, Energie, Versorgung, Logistik und Fischzucht durchaus üblich sind. Die oben dargestellte zusätzliche Buchung ist nach Aussage einiger Befragter in manchen Jurisdiktionen gängige Bilanzierungspraxis und wird insbesondere auf operative Vereinfachungen zurückgeführt. ERP-Systeme (*enterprise resource planning*) können so konfiguriert sein, dass sie sowohl für Reporting als auch für steuerliche Zwecke den Vertrag zum Vertragspreis abrechnen.

Die zusätzliche Erfassung vermeidet zudem Bewertungsfragen für Waren, die während eines Zeitraums kontinuierlich geliefert werden (z. B. Strom oder Gas). Die Bilanzierung des Kaufs oder Verkaufs solcher Waren auf der Grundlage ihrer jeweiligen beizulegenden Zeitwerte bei der Lieferung wäre betrieblich komplex. Für viele Unternehmen werden daher die Systemänderungen und Anpassungen von Kontrollen, die zur Umsetzung des in der vorläufigen Agenda-Entscheidung dargelegten Ansatzes erforderlich sind, von großer Bedeutung sein. Eine geänderte Buchungsweise kann zudem erhebliche Auswirkungen auf die Darstellung von Umsätzen, Umsatzkosten bzw. Materialaufwendungen und die betriebswirtschaftlich bedeutende Rohmarge haben.






Unsere Sichtweise

Bei dem hier dargestellten Sachverhalt handelt es sich um eine vorläufige Agenda-Entscheidung, die zur Stellungnahme offen ist. Wir gehen derzeit nicht davon aus, dass sich die Entscheidung vor der Veröffentlichung, die für März 2019 erwartet wird, wesentlich ändern wird.

Ein Unternehmen, das derzeit anders bilanziert als in der vorläufigen Agenda-Entscheidung dargelegt, könnte sich entscheiden, seine Rechnungslegungsgrundsätze bereits in dem Jahresabschluss zu ändern, der vor der endgültigen Fassung der Agenda-Entscheidung veröffentlicht wird. Dies würde es einem Unternehmen mit einem kalenderjahrgleichen Geschäftsjahr ermöglichen, Anpassungen im selben Jahr vorzunehmen, in dem es IFRS 9 erstmals anwendet, ohne dass die Vergleichszahlen im nächsten Geschäftsjahr angepasst werden müssen. Für viele Unternehmen wird dies jedoch angesichts der erforderlichen System- und Kontrollanpassungen nicht praktikabel sein. Wir halten es nicht für notwendig, den vom IFRS IC dargelegten Ansatz in Abschlüssen anzuwenden, die vor der Veröffentlichung einer endgültigen Agenda-Entscheidung erstellt werden. Wenn die Agenda-Entscheidung demnächst finalisiert wird, sollten betroffene Unternehmen in Zusammenarbeit mit ihrem Abschlussprüfer untersuchen, ab wann die Schlussfolgerungen des IFRS IC zwingend anzuwenden sind, und auch die Ansichten ihrer Regulierungsbehörden berücksichtigen.

Die vorläufige Agenda-Entscheidung bezieht sich nur auf IFRS 9. Wir sind jedoch der Ansicht, dass auch die Ansicht vertreten werden kann, dass sie auf IAS 39 ebenfalls anwendbar ist; in diesem Fall kann ein Unternehmen die nach diesem Standard erstellten Informationen einschließlich der Vergleichszahlen für 2017 anpassen (unter der Annahme, dass es IFRS 9 ohne Anpassung der Vergleichszahlen anwendet). In diesem Fall wird die Anpassung der IAS-39-Vergleichszahlen an die vorläufige Agenda-Entscheidung im ersten Jahr der Anwendung von IFRS 9 die Vergleichbarkeit der aktuellen Berichtsperiode mit der vorangegangenen erleichtern.



Die Deutsche Prüfstelle für Rechnungslegung e. V. (DPR) hat am 24. Januar 2019 ihren Tätigkeitsbericht 2018 veröffentlicht. Darin fasst sie u. a. die Ergebnisse der Prüfungen des vergangenen Jahres und ihre Erkenntnisse daraus zusammen.



Tätigkeitsbericht 2018 der DPR

Wichtige Fakten im Überblick

- ▶ Im Jahr 2018 hat die DPR 84 Prüfungen (2017: 99) abgeschlossen, davon 80 Stichprobenprüfungen, drei Anlassprüfungen und eine Prüfung, die auf Verlangen der Bundesanstalt für Finanzdienstleistungsaufsicht (BaFin) durchgeführt wurde.
- ▶ Die Fehlerquote lag mit 15 Prozent auf dem Niveau der Vorjahre. Die normalisierte Fehlerquote, die um Mehrfachzählungen derselben Fehler und Prüfungen mit offenkundig fehlerhafter Rechnungslegung bereinigt ist, betrug 12 Prozent (2017: 14 Prozent). Besonders hervorgehoben wird seitens der DPR die 2018 mit 16 Prozent deutlich über dem Durchschnitt der Jahre 2015 bis 2018 (8 Prozent) liegende Fehlerquote bei Indexunternehmen.
- ▶ Die Zustimmungsquote der Unternehmen zu Fehlerfeststellungen der DPR lag im Jahr 2018 bei 81 Prozent (2017: 100 Prozent).
- ▶ Die Prüfverfahren dauerten im Jahr 2018 durchschnittlich 8 Monate (2017: 7,5).
- ▶ Bei ihrer systematischen Nachschau für das Jahr 2017 kam die DPR einmal mehr zu dem Ergebnis, dass die von ihr festgestellten Fehler im nachfolgenden Abschluss fast immer korrigiert und die von ihr erteilten Hinweise im Folgejahr in den weitaus meisten Fällen umgesetzt wurden.
- ▶ Im Hinblick auf die Reform der Börsenindizes der Deutschen Börse AG hat die DPR ihre Grundsätze der Stichprobenziehung insofern angepasst, als der TecDAX aus dem Katalog der Indexunternehmen gestrichen wurde und sich somit der Prüfungsturnus von vier bis fünf Jahren nur noch auf die Indizes DAX, MDAX und SDAX bezieht.



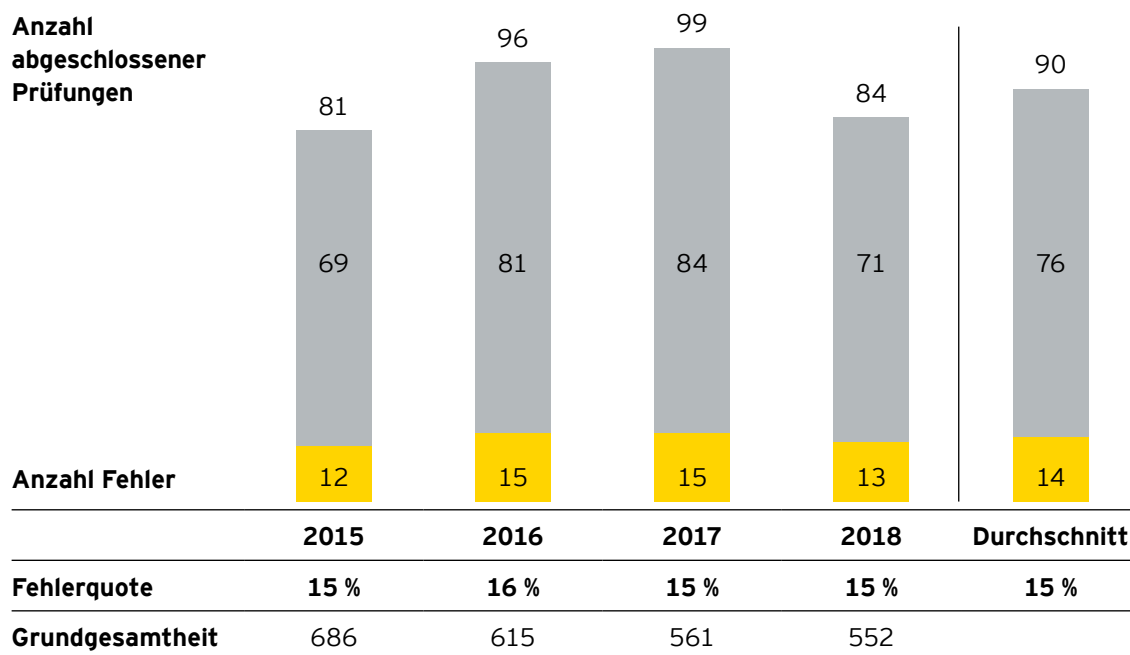
Tätigkeitsbericht 2018 der DPR

Abgeschlossene Prüfungen, festgestellte Fehler und Zustimmungquote

Im Jahr 2018 hat die DPR 84 Prüfungen (2017: 99) abgeschlossen, davon waren 80 Stichprobenprüfungen, drei Anlassprüfungen und eine Prüfung wurde auf Verlangen der Bundesanstalt für Finanzdienstleistungsaufsicht (BaFin) durchgeführt. Die Fehlerquote lag dabei mit 15 Prozent auf dem Niveau der Vorjahre. Die normalisierte Fehlerquote, die um Mehrfachzählungen derselben Fehler bezogen auf das jeweilige Unternehmen und Prüfungen mit offenkundig fehlerhafter Rechnungslegung, z. B. wenn der Abschlussprüfer den Fehler bereits in einem eingeschränkten oder versagten Bestätigungsvermerk festgehalten hat, bereinigt ist, betrug 12 Prozent (2017: 14 Prozent).

Die Fehlerquote bei den Stichprobenprüfungen betrug 11 Prozent (2017: 12 Prozent). Bei Anlass- und Verlangensprüfungen war die Fehlerquote mit 100 Prozent (2017: 67 Prozent bzw. 40 Prozent) unverändert deutlich höher. Während sich bei Unternehmen mit Indexzugehörigkeit¹⁰ 2018 mit 16 Prozent eine deutlich über dem Durchschnitt der Jahre 2015 bis 2018 (8 Prozent) liegende Fehlerquote ergab, lag diese für Unternehmen ohne Indexzugehörigkeit mit 15 Prozent signifikant unter dem Durchschnitt der Jahre 2015 bis 2018 (22 Prozent). Die Zustimmungquote der Unternehmen zu Fehlerfeststellungen der DPR lag im Jahr 2018 bei 81 Prozent (2017: 100 Prozent).

Abbildung 1: Abgeschlossene DPR-Prüfungen, Entwicklung der Fehlerquote und Grundgesamtheit



Quelle: Tätigkeitsbericht der DPR 2018, S. 3

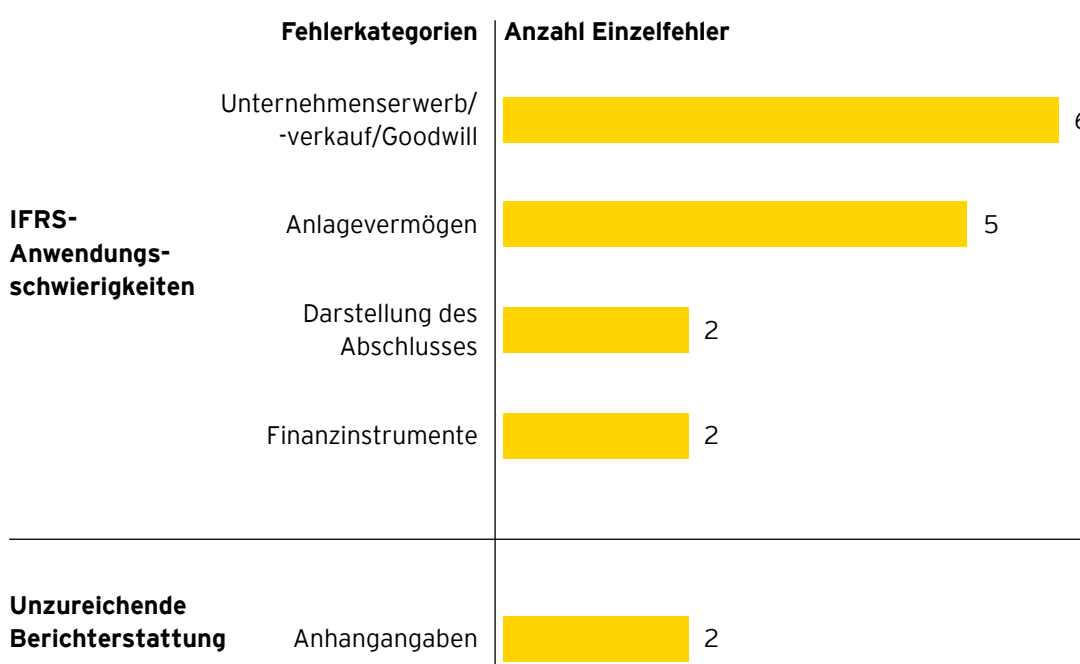
¹⁰ Stand vor der Reform der Börsenindizes der Deutschen Börse AG vom 24. September 2018



Als Hauptursachen für Fehler nennt die DPR unverändert Anwendungsschwierigkeiten im Hinblick auf einzelne IFRS bei der Abbildung komplexer Geschäftsvorfälle sowie die unzureichende Berichterstattung in Anhang und Lagebericht. Indes wurde die Lageberichterstattung im Jahr 2018 von der DPR lediglich in einem Prüfverfahren als fehlerhaft eingestuft, während in den Jahren 2015 bis 2018 durchschnittlich fünf den Lagebericht betreffende Einzelfehler zu verzeichnen waren.

Am stärksten von Fehlerfeststellungen betroffen war im Jahr 2018 der Themenkreis Unternehmenserwerb und -verkauf/Goodwill mit sechs Einzelfehlern, die sich hauptsächlich auf nicht sachgerecht vorgenommene Kaufpreisallokationen sowie fehlende Anhangangaben im Zusammenhang mit Kaufpreisallokationen und Werthaltigkeitstests des Geschäfts- oder Firmenwerts bezogen. Im Bereich Anlagevermögen stellte die DPR fünf Einzelfehler fest, die insbesondere durch eine fehlerhafte Immobilienbewertung und einen fehlerhaften Werthaltigkeitstest einer Marke bedingt waren.

Abbildung 5: Häufigste Fehlerarten



Quelle: Tätigkeitsbericht der DPR 2018, S. 7



Tätigkeitsbericht 2018 der DPR

Erteilte Hinweise

Um zu einer Qualitätsverbesserung der Rechnungslegung beizutragen, gibt die DPR den geprüften Unternehmen im Rahmen ihrer Präventionsfunktion vielfach Hinweise für die künftige Rechnungslegung. Im Jahr 2018 bezogen sich diese erneut in erster Linie auf eine unzureichende Berichterstattung in Anhang und Lagebericht. Die Berichterstattung im Anhang sah die DPR u. a. im Hinblick auf die Segmentberichterstattung (fünf Einzelhinweise), auf Angaben zum Werthaltigkeitstest nach IAS 36 (vier Einzelhinweise) und auf Angaben zu nahestehenden Unternehmen und Personen (zwei Einzelhinweise) als verbesserungsbedürftig an.

Hinweiswürdige Anwendungsschwierigkeiten bezüglich einzelner IFRS bei der Abbildung komplexer Geschäftsvorfälle stellte die DPR 2018 insbesondere in den Kategorien Darstellung des Abschlusses, Unternehmenserwerb und -verkauf/Goodwill sowie Kapitalflussrechnung fest. Von den fünf Einzelhinweisen zur Darstellung des Abschlusses betrafen drei die Präsentation der finanziellen Messgrößen in den primären Abschlussbestandteilen. Zwei der vier Einzelhinweise zum Themenkreis Unternehmenserwerb und -verkauf/Goodwill resultierten aus nicht angemessenen Annahmen im Werthaltigkeitstest nach IAS 36, die aufgrund eines großen *headroom* jedoch nicht zu einer Fehlerfeststellung führten.

Abbildung 8: Häufigste Hinweisarten

	Hinweiskategorien	Anzahl Einzelhinweise
Unzureichende Berichterstattung	Anhangangaben	18
	Lageberichterstattung	7
IFRS-Anwendungsschwierigkeiten	Darstellung des Abschlusses	5
	Unternehmenserwerb/-verkauf/Goodwill	4
	Kapitalflussrechnung	4

Quelle: Tätigkeitsbericht der DPR 2018, S. 11



Systematische Nachschau

Im Anschluss an Enforcement-Verfahren überprüft die DPR systematisch anhand öffentlich verfügbarer Informationen, ob von ihr im Vorjahr festgestellte Fehler korrigiert bzw. von ihr im Vorjahr erteilte Hinweise umgesetzt wurden. Soweit die öffentlich verfügbaren Informationen eine Beurteilung zuließen, konnte die DPR im Jahr 2018 die Korrektur ihrer Fehlerfeststellungen und die Umsetzung ihrer Hinweise feststellen.

Verfahrensdauer

Im Jahr 2018 betrug die durchschnittliche Dauer der DPR-Prüfverfahren 8,0 Monate (2017: 7,5) und lag damit leicht unter dem Durchschnitt der Jahre 2015 bis 2018 von 8,4 Monaten. In den Jahren 2015 bis 2018 wurden 82 Prozent der Verfahren innerhalb eines Jahres abgeschlossen (davon 39 Prozent innerhalb von sechs Monaten). 18 Prozent der Verfahren dauerten länger als ein Jahr; in diesen Fällen war die Fehlerquote mit 46 Prozent besonders hoch.

Grundsätze für die stichprobenartige Prüfung

Aufgrund des Inkrafttretens der Reform der Börsenindizes der Deutschen Börse AG am 24. September 2018 hat die DPR den TecDAX aus dem Katalog der Indexunternehmen gestrichen, mit der Folge, dass sich der Prüfungsturnus von vier bis fünf Jahren nur noch auf die Indizes DAX, MDAX und SDAX bezieht. Dadurch soll zum einen berücksichtigt werden, dass für TecDAX-Unternehmen, die wegen ihrer geringen Bedeutung für den Kapitalmarkt nicht gleichzeitig mindestens im SDAX notiert sind, ein Stichprobenintervall von acht bis zehn Jahren als ausreichend angesehen wird. Zum anderen soll auch möglichen Missverständnissen bezüglich einer häufigeren Ziehung von TecDax-Unternehmen, die gleichzeitig dem DAX, MDAX oder SDAX angehören, vorgebeugt werden.

Der vollständige Tätigkeitsbericht ist auf der Internetseite der DPR (www.frep.info) abrufbar.



EY-Veranstaltungen

zu IFRS in Deutschland, Österreich und der Schweiz

An verschiedenen Standorten, an denen EY in Deutschland, Österreich und der Schweiz mit Büros vertreten ist, finden in den kommenden Wochen Veranstaltungen zu Themen der IFRS-Rechnungslegung und der Digitalisierung der Finanzfunktion statt.

Mit einer guten Ausrüstung und einem verlässlichen Kompass lässt sich jede Strecke bewältigen und jedes Ziel erreichen, egal wie kompliziert der Weg und wie herausfordernd das Ziel ist. Mit unserem IFRS Solutions Center wollen wir Ihnen das passende Rüstzeug zur Verfügung stellen – damit Sie Ihr Unternehmen sicher und erfolgreich durch die vielen IFRS-Neuerungen steuern.

ey.scout.news@de.ey.com



EY Scout Finance & Accounting

EY Scout wird im Kalenderjahr 2019 mit neuer Ausrichtung innovativer. Künftig werden wir zwischen EY Scout Finance Innovation und EY Scout International Accounting wechseln.

Weitere Details zu den Praxisforen sowie alle Termine für 2019 entnehmen Sie bitte unserem EY-Scout-Veranstaltungskalender im Internet: www.de.ey.com/EYScout. Dort können Sie sich auch online anmelden.

II. Quartal 2019 – EY Scout International Accounting

Ihr Wegweiser durch die Welt der internationalen Rechnungslegung

Berlin, 25.06.2019

Anmeldung über
Stefanie Riediger
Tel. +49 30 25471 17090
stefanie.riediger@de.ey.com

Eschborn, 26.06.2019

Anmeldung über
Nuriya Demirtas
Tel. +49 6196 996 24483
nuriya.demirtas@de.ey.com

Hamburg, 26.06.2019

Anmeldung über
Alexandra Reggentin
Tel. +49 40 36132 17539
alexandra.reggentin@de.ey.com

Hannover, 20.06.2019

Anmeldung über
Silke Forkefeld
Tel. +49 511 8508 17622
silke.forkefeld@de.ey.com

Köln, 05.07.2019

Anmeldung über
Marilyn Atkins
Tel. +49 231 55011 22122
marilyn.atkins@de.ey.com

Leipzig, 27.06.2019

Anmeldung über
Manuela Beck
Tel. +49 341 2526 23049
manuela.beck@de.ey.com

Mannheim, 27.06.2019

Anmeldung über
Sevgi Cakmak
Tel. +49 621 4208 17537
sevgi.cakmak@de.ey.com

München, 26.06.2019

Anmeldung über
Heidi Hackenberg
Tel. +49 89 14331 17319
ey.scout.muenchen@de.ey.com

Nürnberg, 27.06.2019

Anmeldung über
Alexandra Schmidt
Tel. +49 911 3958 24220
alexandra.schmidt@de.ey.com

Stuttgart, 25.06.2019

Anmeldung über
Nicole Kögel
Tel. +49 711 9881 14373
nicole.koegel@de.ey.com

Linz, 27.06.2019

Anmeldung über
Verena Stickler
Tel. +43 732 790790 5555
verena.stickler@at.ey.com

Salzburg, 26.06.2019

Anmeldungen über
Fahra Topalovic
Tel. +43 662 2055 5224
fahra.topalovic@at.ey.com

Wien, 28.06.2019

Anmeldung über
Nina Gottsbachner
Tel. +43 1 21170 1100
events.at@at.ey.com

Zürich, 25.06.2019

Anmeldung über
Irene Geissbuehler
Tel. +41 58 286 3055
irene.geissbuehler@ch.ey.com

III. Quartal 2019 – EY Scout Finance Innovation

Ihr Wegweiser zur Digitalisierung der Finanzfunktion

Berlin, 24.09.2019

Anmeldung über
Stefanie Riediger
Tel. +49 30 25471 17090
stefanie.riediger@de.ey.com

Düsseldorf, 20.09.2019

Anmeldung über
Marilyn Atkins
Tel. +49 231 55011 22122
marilyn.atkins@de.ey.com

Eschborn, 26.09.2019

Anmeldung über
Nuriya Demirtas
Tel. +49 6196 996 24483
nuriya.demirtas@de.ey.com

Hamburg, 11.09.2019

Anmeldung über
Alexandra Reggentin
Tel. +49 40 36132 17539
alexandra.reggentin@de.ey.com

Hannover, 12.09.2019

Anmeldung über
Silke Forkefeld
Tel. +49 511 8508 17622
silke.forkefeld@de.ey.com

Mannheim, 19.09.2019

Anmeldung über
Sevgi Cakmak
Tel. +49 621 4208 17537
sevgi.cakmak@de.ey.com

München, 25.09.2019

Anmeldung über
Heidi Hackenberg
Tel. +49 89 14331 17319
ey.scout.muenchen@de.ey.com

Stuttgart, 24.09.2019

Anmeldung über
Nicole Kögel
Tel. +49 711 9881 14373
nicole.koegel@de.ey.com

Linz, 26.09.2019

Anmeldung über
Verena Stickler
Tel. +43 732 790790 5555
verena.stickler@at.ey.com

Salzburg, 25.09.2019

Anmeldungen über
Fahra Topalovic
Tel. +43 662 2055 5224
fahra.topalovic@at.ey.com

Wien, 27.09.2019

Anmeldung über
Nina Gottsbachner
Tel. +43 1 21170 1100
events.at@at.ey.com

Zürich, 24.09.2019

Anmeldung über
Irene Geissbuehler
Tel. +41 58 286 3055
irene.geissbuehler@ch.ey.com

EY-Publikationen



International GAAP® 2019

International GAAP® 2019 ist ein umfassendes Handbuch zur Interpretation und Umsetzung der IFRS. Es bietet einen detaillierten Einblick in die Herausforderungen, die uns bei der praktischen Anwendung der IFRS begegnen. Die Neuauflage des International GAAP® enthält folgende Highlights:

- ▶ Neue Fragen und Probleme im Zusammenhang mit der erstmaligen Anwendung von IFRS 9 *Finanzinstrumente* und IFRS 15 *Erlöse aus Verträgen mit Kunden* werden analysiert und besprochen.
- ▶ Es werden die umfangreichen Implementierungsfragen im Rahmen der Anwendung von IFRS 16 *Leasingverhältnisse* untersucht.
- ▶ Das Kapital zu IFRS 17 *Versicherungsverträge* wurde überarbeitet, um die aktuellen Entwicklungen und Diskussionen mit Blick auf Implementierungsfragen sowie vorgeschlagene Änderungen des Standards zu berücksichtigen.
- ▶ Die Änderungen des überarbeiteten Rahmenkonzepts (*Conceptual Framework*) wurden berücksichtigt und deren Auswirkungen auf die Bilanzierung detailliert erläutert.
- ▶ Die geänderten Standards und die neuen Interpretationen, die seit der letzten Auflage veröffentlicht wurden, wurden berücksichtigt.
- ▶ Es werden weitere Themen erläutert, die derzeit beim IASB und beim IFRS Interpretations Committee diskutiert werden, und welche Anforderungen diese an die IFRS-Rechnungslegung stellen.

Exemplare dieser dreibändigen Kommentierung können Sie unter www.wileyigaap.com bestellen.

Die folgenden Publikationen stehen Ihnen in deutscher Sprache unter www.de.ey.com/ifrs in der Rubrik „Publikationen“ zum Download zur Verfügung.



Good Group (International) Limited Muster-Konzernabschluss nach IFRS zum 31. Dezember 2018

Der Musterkonzernabschluss nach IFRS der Good Group (International) Limited und ihrer Tochtergesellschaften berücksichtigt die bis zum 31. August 2018 vom IASB veröffentlichten und für am oder nach dem 1. Januar 2018 beginnende Geschäftsjahre anzuwendenden IFRS.



International GAAP® IFRS-Checkliste für angabepflichtige Informationen

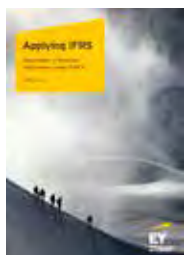
Die Checkliste ist anwendbar auf Geschäftsjahre, die am 31. Dezember 2018 oder später enden. Sie berücksichtigt die bis zum 31. August 2018 vom IASB verabschiedeten Standards und Interpretationen.



Im Fokus: die Darstellungs- und Angabevorschriften des IFRS 15 (aktualisiert im Juli 2018)

Die Publikation bietet einen umfassenden Überblick über die neuen Darstellungs- und Angabevorschriften und enthält zur Illustration eine Reihe von Praxisbeispielen von Unternehmen, die IFRS 15 bereits vorzeitig angewandt haben. Neben der Darstellung der Anforderungen des IFRS 15 bezogen auf die primären Abschlussbestandteile, den Anhang, Angaben in Zwischenberichten und die Übergangsangaben enthält die Broschüre eine Zusammenfassung der wesentlichen Angabepflichten zu den einzelnen Bereichen in Tabellen und Checklisten sowie zahlreiche Praxisbeispiele von Unternehmen und Erläuterungen der wesentlichen Angabepflichten.

Die folgenden Publikationen stehen Ihnen in englischer Sprache unter www.ey.com/ifrs in der Rubrik „Publications“ zum Download zur Verfügung.



Applying IFRS: Impairment of financial instruments under IFRS 9

IFRS 9 ist verpflichtend auf Berichtsperioden anzuwenden, die am oder nach dem 1. Januar 2018 beginnen. Die Erfassung von Wertminderungen nach dem mit IFRS 9 eingeführten *Expected-losses*-Modell kann bei Unternehmen zu umfangreichen System- und Prozessanpassungen führen.

Erfahren Sie mehr über die neuen Regelungen des IFRS 9 zu diesem Thema.



IFRS Update of standards and interpretations in issue at 31 December 2018

Diese Publikation gibt Ihnen einen Überblick über die Standards und Interpretationen, die auf Geschäftsjahre, die am 31. Dezember 2018 oder später enden, anzuwenden sind. Darüber hinaus werden die wesentlichen Entscheidungen bei den

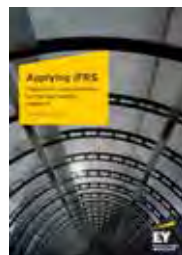
laufenden Projekten des IASB und die aktuellen Agenda-Entscheidungen des IFRS Interpretations Committee dargestellt.



Good Group (International) Limited. Illustrative consolidated financial statements for the year ended 31 December 2018

Der Musterkonzernabschluss nach IFRS der Good Group (International) Limited und ihrer Tochtergesellschaften berücksichtigt die bis zum 31. August 2018

vom IASB veröffentlichten und für am oder nach dem 1. Januar 2018 beginnende Geschäftsjahre anzuwendenden IFRS.



Applying IFRS: Impairment considerations for the new leasing standard

Nach IFRS 16 *Leasingverhältnisse* müssen Leasingnehmer die meisten Leasingverhältnisse bilanziell erfassen, und zwar nach einem Modell, das auf dem Nutzungsrecht am Leasinggegenstand basiert. Unsere Publikation informiert Bilanzersteller über

das Zusammenwirken zwischen IFRS 16 und IAS 36, einschließlich potenzieller Auswirkungen auf den zur Bestimmung des Nutzungswerts verwendeten Abzinsungssatz.



Applying IFRS: A closer look at IFRS 16 Leases

IFRS 16 ist verpflichtend auf Berichtsperioden anzuwenden, die am oder nach dem 1. Januar 2019 beginnen. Gemäß den überarbeiteten Regelungen müssen Leasingnehmer künftig Vermögenswerte und Verbindlichkeiten für die meisten

Leasingverhältnisse in der Bilanz ausweisen. Diese im Dezember 2018 umfassend überarbeitete Ausgabe unserer umfangreichen Publikation fasst den Standard des IASB zusammen und erläutert anhand zahlreicher Beispiele den aktuellen Stand der Diskussion.



Applying IFRS: IFRS 15 Revenue from Contracts with Customers. A closer look at IFRS 15, the revenue recognition standard (updated October 2018)

Diese umfassend überarbeitete Ausgabe unserer umfangreichen Publikation fasst den Standard des IASB sowie alle bisher erschienenen Anpassungen zusammen

und hebt Unterschiede zum FASB-Standard hervor. Sie berücksichtigt ferner sämtliche Themen, die von der Joint Transition Resource Group (TRG) auf ihren gemeinsamen Sitzungen diskutiert wurden. Darüber hinaus werden zahlreiche neue, im Zuge der Weiterentwicklung des Diskussionsstandes und der Implementierung aufgetretene Fragestellungen berücksichtigt.

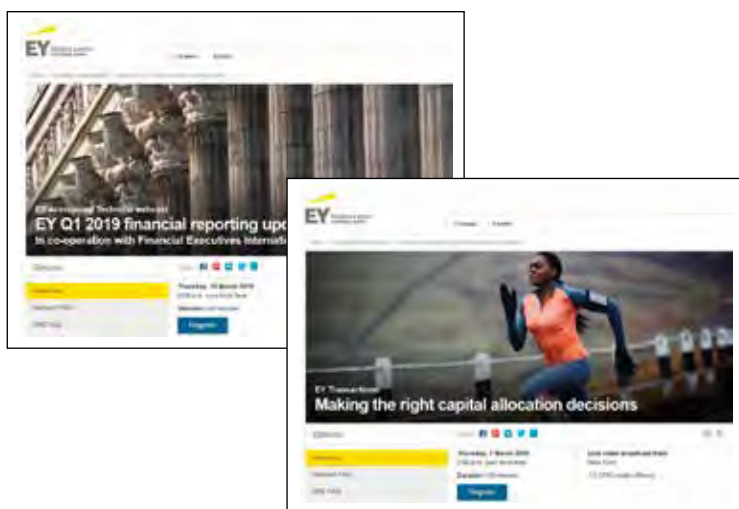
Webcasts

EY IFRS Webcasts

Informieren Sie sich interaktiv mit den EY IFRS Webcasts über aktuelle Themen der internationalen Rechnungslegung. In einer Gesprächsrunde stellen Ihnen Fachleute neue Standards, Änderungen, aktuelle Problemstellungen und Entwicklungen vor und diskutieren diese miteinander. Anhand einer Web-Präsentation, die Ihnen auch zum Download zur Verfügung steht, wird durch den Webcast geführt. Ihre Fragen zum jeweiligen Thema können Sie direkt über eine Eingabemaske stellen und so mit den Fachleuten in Interaktion treten.

Die Webcasts stehen Ihnen im Online-Archiv auch nach der Live-Ausstrahlung zur Verfügung. So können Sie selbst bestimmen, wann Sie an den Webcasts teilnehmen.

Haben Sie Interesse? Registrieren Sie sich unter **www.de.ey.com/ifrs** oder **www.ey.com/ifrs** für die Live-Webcasts. Unter der Rubrik „Thought Center Webcasts“ auf unserer Website finden Sie eine Übersicht über die Webcasts der nächsten Monate.



Ansprechpartner

Deutschland, Österreich, Schweiz und Luxemburg

Deutschland

Nord/Ost

Olaf Boelsems

Telefon +49 40 36132 17715
olaf.boelsems@de.ey.com

Martin Beyersdorff

Telefon +49 40 36132 20093
martin.beyersdorff@de.ey.com

Prof. Dr. Sven Hayn

Telefon +49 40 36132 12277
sven.hayn@de.ey.com

Dr. Robert Link

Telefon +49 30 25471 19604
robert.link@de.ey.com

Stefania Mandler

Telefon +49 341 2526 23583
stefania.mandler@de.ey.com

Christoph Piesbergen

Telefon +49 40 36132 12343
christoph.piesbergen@de.ey.com

Arne Weber

Telefon +49 40 36132 12353
arne.e.weber@de.ey.com

West

Andreas Muzzu

Telefon +49 231 55011 22126
andreas.muzzu@de.ey.com

Stefan Pfeiffer

Telefon +49 201 2421 21849
stefan.pfeiffer@de.ey.com

Südwest

Dr. Stefan Bischof

Telefon +49 711 9881 15417
stefan.bischof@de.ey.com

Ulf Blaum

Telefon +49 711 98811 9294
ulf.blaum@de.ey.com

Helge-Thomas Grathwol

Telefon +49 621 4208 10132
helge-thomas.grathwol@de.ey.com

Prof. Dr. Steffen Kuhn

Telefon +49 711 9881 14063
steffen.kuhn@de.ey.com

Mitte

Jörg Bösser

Telefon +49 6196 996 26944
joerg.boesser@de.ey.com

Ralf Geisler

Telefon +49 6196 996 27304
ralf.geisler@de.ey.com

Andreas Grote

Telefon +49 6196 996 26123
andreas.grote@de.ey.com

Jochen Kirch

Telefon +49 6196 996 24240
jochen.kirch@de.ey.com

Gerd Winterling

Telefon +49 6196 996 24271
gerd.winterling@de.ey.com

Bayern

Dr. Christine Burger-Disselkamp

Telefon +49 89 14331 13737
christine.burger-disselkamp@de.ey.com

Christiane Hold

Telefon +49 89 14331 12368
christiane.hold@de.ey.com

Financial Services Organisation

Martina Dombek

Telefon +49 6196 996 26446
martina.dombek@de.ey.com

Christoph Hultsch

Telefon + 49 6196 996 26833
christoph.hultsch@de.ey.com

Österreich

Stefan Uher

Telefon +43 732 790 790
stefan.uher@at.ey.com

Schweiz

Christoph Michel

Telefon +41 58 286 7735
christoph.michel@ch.ey.com

Roger Müller

Telefon +41 58 286 3396
roger.mueller@ch.ey.com

Luxemburg

Dr. Christoph Haas

Telefon +352 42 124 8305
christoph.haas@lu.ey.com

Petra Karpen

Telefon +352 42 124 8112
petra.karpen@lu.ey.com

About EY

EY is a global leader in assurance, tax, transaction and advisory services. The insights and quality services we deliver help build trust and confidence in the capital markets and in economies the world over. We develop outstanding leaders who team to deliver on our promises to all of our stakeholders. In so doing, we play a critical role in *building a better working world* for our people, for our clients and for our communities.

EY refers to the global organization, and may refer to one or more, of the member firms of Ernst & Young Global Limited, each of which is a separate legal entity. Ernst & Young Global Limited, a UK company limited by guarantee, does not provide services to clients. For more information about our organization, please visit [ey.com](https://www.ey.com).

© 2019 EYGM Limited.

All Rights Reserved.

GSA Agency

SRE 1902-012

ED None

In line with EY's commitment to minimize its environmental impact this document has been printed CO₂ neutral and on FSC®-certified paper that consists of 60% recycled fibers.

This material has been prepared for general informational purposes only and is not intended to be relied upon as accounting, tax, or other professional advice. Please refer to your advisors for specific advice.

[ey.com](https://www.ey.com)