



IFRS fokussiert

Bilanz für das Jahr 2018

Einleitung

Mit dieser Ausgabe unseres „IFRS fokussiert“ möchten wir Ihnen einen Überblick über die neuen bzw. geänderten Standards und Interpretationen in den International Financial Reporting Standards (IFRS) geben, die erstmals für am 31. Dezember 2018 endende Geschäftsjahre anzuwenden sind.

Daneben werden die Standards und Interpretationen im Überblick dargestellt, für die eine freiwillige vorzeitige Anwendung grundsätzlich gestattet ist. Dabei haben wir den 31. Dezember 2018 als

Redaktionsschluss zugrunde gelegt. Die potenziellen Auswirkungen neuer bzw. geänderter Standards, die der IASB nach dem 31. Dezember 2018, aber vor dem Datum der Veröffentlichung des Jahresabschlusses herausgibt, sind ebenfalls zu berücksichtigen und im Anhang darzustellen. Außerdem ist zu beachten, dass nicht alle neuen oder geänderten Standards oder Interpretationen zum Redaktionsschluss das Endorsement-Verfahren der EU erfolgreich durchlaufen haben.

Für einen umfangreicheren Einblick sowie für die Praxis relevante Einschätzungen

und Hinweise zu diesen Standards und Interpretationen möchten wir auf die bereits veröffentlichten Ausgaben von „IFRS fokussiert“ sowie die englischsprachigen Ausgaben von „IFRS in Focus“ hinweisen. Diese sind kostenfrei abrufbar auf www.iasplus.de. Unbenommen dessen sollten Unternehmen die neuen Standards und Interpretationen vor dem Hintergrund ihrer individuellen Situation genau analysieren, um deren Auswirkungen auf die Rechnungslegung im Einzelfall einschätzen zu können.

Neue bzw. geänderte Standards und Interpretationen

In den nachfolgenden Tabellen werden die neuen und geänderten Standards und Interpretationen dargestellt, die Stand 31. Dezember 2018 veröffentlicht und entweder bereits in Kraft getreten sind oder für die eine vorzeitige Anwendung für am 31. Dezember 2018 endende Geschäftsjahre grundsätzlich möglich ist. Sämtliche in der Tabelle genannten Newsletter sind auf www.iasplus.de frei verfügbar.

Verpflichtend anzuwenden zum 31. Dezember 2018

Neue bzw. geänderte Standards und Interpretationen	Verpflichtend anzuwenden für Geschäftsjahre, die am oder nach dem genannten Datum beginnen	Anwendung	Status des EU-Endorsement (Stand: 31.12.2018)	Deloitte-Newsletter
IFRS 9 Finanzinstrumente (2014)	1.1.2018	Retrospektiv, mit besonderen Übergangsvorschriften	Übernahme erfolgt	IFRS fokussiert Juli 2014 IFRS in Focus Juli 2014
IFRS 15 Erlöse aus Verträgen mit Kunden	1.1.2018	Retrospektiv, mit besonderen Übergangsvorschriften	Übernahme erfolgt	IFRS fokussiert Juni 2014 IFRS in Focus May 2014 IFRS fokussiert September 2015 IFRS in Focus September 2015
Klarstellungen zu IFRS 15 Erlöse aus Verträgen mit Kunden	1.1.2018	Retrospektiv	Übernahme erfolgt	IFRS fokussiert April 2016 IFRS in Focus April 2016
Änderungen an IFRS 2 Klassifizierung und Bewertung von Geschäftsvorfällen mit anteilsbasierter Vergütung	1.1.2018	Retrospektiv, mit besonderen Übergangsvorschriften	Übernahme erfolgt	IFRS fokussiert Nr. 7 Juni 2016 IFRS in Focus June 2016
Änderungen an IFRS 4 Anwendung von IFRS 9 „Finanzinstrumente“ gemeinsam mit IFRS 4 „Versicherungsverträge“	1.1.2018	Prospektiv	Übernahme erfolgt	IFRS fokussiert Nr. 10 September 2016 IFRS in Focus September 2016

Verpflichtend anzuwenden zum 31. Dezember 2018

Neue bzw. geänderte Standards und Interpretationen	Verpflichtend anzuwenden für Geschäftsjahre, die am oder nach dem genannten Datum beginnen	Anwendung	Status des EU-Endorsement (Stand: 31.12.2018)	Deloitte-Newsletter
Jährliche Verbesserungen an den IFRS – Zyklus 2014–2016	1.1.2017 bzw. 1.1.2018	Retrospektiv	Übernahme erfolgt	IFRS fokussiert Nr. 14 Dezember 2016 IFRS in Focus December 2016
Änderungen an IAS 40 Übertragungen von als Finanzinvestition gehaltenen Immobilien	1.1.2018	Wahlweise retrospektiv oder prospektiv	Übernahme erfolgt	IFRS fokussiert Nr. 15 Dezember 2016 IFRS in Focus December 2016
IFRIC 22 Fremdwährungs-transaktionen und Vorauszahlungen	1.1.2018	Wahlweise retrospektiv oder prospektiv	Übernahme erfolgt	IFRS fokussiert Nr. 16 Dezember 2016 IFRS in Focus December 2016

Neue Standards

IFRS 9 Finanzinstrumente (2014)

Zeitpunkt der verpflichtenden erstmaligen Anwendung: 1. Januar 2018

EU-Endorsement-Status: Übernahme erfolgt

Mit der Veröffentlichung von IFRS 9 (2014) ist die Überarbeitung der Vorschriften zur Bilanzierung von Finanzinstrumenten nunmehr abgeschlossen. In diese endgültige Fassung wurden die zuvor noch fehlenden bzw. zu überarbeitenden Kapitel zur Klassifizierung und Bewertung finanzieller Vermögenswerte und zu Wertminderungen eingefügt. Daneben enthält der Standard die bereits 2013 veröffentlichten Vorschriften zur Abbildung von Sicherungsbeziehungen.

Gegenüber dem bisherigen Standard IAS 39 **Finanzinstrumente: Ansatz und Bewertung** sind die Anforderungen von IFRS 9 zum Anwendungsbereich und zur Ein- und Ausbuchung von Finanzinstrumenten weitestgehend unverändert.

Die Klassifizierung eines finanziellen Vermögenswerts für Zwecke der Folgebewertung hängt ab von seinen Eigenschaften im Hinblick auf die vertraglichen Zahlungsströme (sog. Zahlungsstrombedingung) und von der Art des Geschäftsmodells, in dem er gehalten wird (sog. Geschäftsmodellbedingung). Die Zahlungsstrombedingung besagt, dass die vertraglichen Zahlungsströme zu festgelegten Zeitpunkten lediglich auf der Rückzahlung des Nominalbetrags sowie einer Verzinsung des noch ausstehenden Nominalbetrags beruhen dürfen. Hinsichtlich der Geschäftsmodellbedingung kommt es darauf an, wie die Erzielung von Zahlungsströmen betrieben wird. Dies kann entweder

vorwiegend durch Vereinnahmung der vertraglichen Zahlungsströme oder durch Verkauf der finanziellen Vermögenswerte oder durch eine Kombination aus beidem erreicht werden.

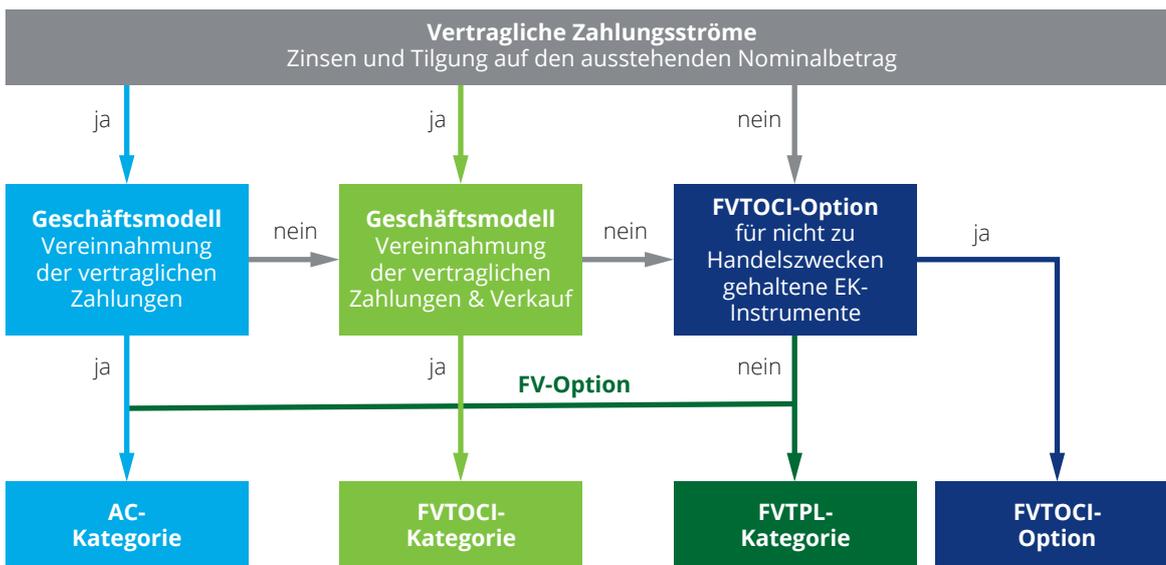
In Abhängigkeit von der Ausprägung dieser Bedingungen ergibt sich die folgende Bewertung:

- Zu fortgeführten Anschaffungskosten unter Anwendung der Effektivzinsmethode (AC-Kategorie)
- Zum Fair Value, wobei Änderungen im sonstigen Ergebnis erfasst werden (FVTOCI-Kategorie)
- Zum Fair Value, wobei Änderungen ertrags- oder aufwandswirksam erfasst werden (FVTPL-Kategorie)

Der Standard räumt weiterhin ein Wahlrecht ein, Finanzinstrumente erfolgswirksam zum beizulegenden Zeitwert zu bewerten (sog. Fair-Value-Option), sofern bestimmte Voraussetzungen gegeben sind. Daneben kann für Eigenkapitalinstrumente, die nicht zu Handelszwecken gehalten werden, unwiderruflich instrumentenbezogen das Wahlrecht ausgeübt werden, Gewinne und Verluste erfolgsneutral im sonstigen Ergebnis zu erfassen (FVTOCI-Option). Eine spätere Umgliederung in die GuV ist dabei nicht vorgesehen (kein „Recycling“). Eine Ausnahme stellen dabei jedoch Dividendenerträge dar, die weiterhin erfolgswirksam zu erfassen sind, sofern sie keine Kapitalrückführung darstellen.

Die nachfolgende Abbildung zeigt die Klassifizierung finanzieller Vermögenswerte im Überblick.

Abb. 1 – Klassifizierung finanzieller Vermögenswerte im Überblick



Für finanzielle Verbindlichkeiten wurden die bestehenden Vorschriften weitgehend in IFRS 9 übernommen. Ein bedeutender Unterschied gegenüber IAS 39 ergibt sich für den Ausweis von Änderungen des beizulegenden Zeitwerts, die auf das Ausfallrisiko einer finanziellen Verbindlichkeit, auf welche die Fair-Value-Option ausgeübt wurde, zurückzuführen sind. Für Finanzpassiva in der Fair-Value-Option sehen die Regelungen in IFRS 9 vor, dass Beträge, die auf die Änderung des Ausfallrisikos der finanziellen Verbindlichkeit zurückzuführen sind, im sonstigen Ergebnis erfasst werden. Dies gilt nur dann nicht, wenn die Erfassung derartiger Beträge zu einer Bilanzierungsinkongruenz führen oder eine solche vergrößern würde. In diesem Falle ist die vollständige Änderung des beizulegenden Zeitwerts erfolgswirksam zu erfassen. Für im sonstigen Ergebnis erfasste Änderungen aus dem eigenen Ausfallrisiko sieht der Standard kein Recycling vor, jedoch ist eine Umgliederung innerhalb des Eigenkapitals möglich.

Das neue Wertminderungsmodell unter IFRS 9 ist auf finanzielle Vermögenswerte der AC-Kategorie sowie der FVTOCI-Kategorie anzuwenden. Zudem wurde erstmals die Verlust erfassung für Kreditzusagen und Finanzgarantien in das Modell integriert. Darüber hinaus fallen Leasingforderungen gemäß IAS 17 **Leasingverhältnisse** (zukünftig: IFRS 16 **Leasingverhältnisse**) sowie aktive Vertragsposten gemäß IFRS 15 **Erlöse aus Verträgen mit Kunden** unter die neuen Wertminderungsvorschriften.

Das neue Wertminderungsmodell verlagert den Fokus auf eine tendenziell frühere Risikovorsorge. IFRS 9 sieht drei Stufen vor, welche die Höhe der zu erfassenden Verluste und die Zinsvereinnahmung künftig bestimmen. Danach sind bereits bei Zugang erwartete Verluste in Höhe des Barwerts eines erwarteten 12-Monats-Verlusts zu erfassen (Stufe 1). Liegt eine signifikante Erhöhung des Ausfallrisikos vor, ist die Risikovorsorge bis zur Höhe der erwarteten Verluste der gesamten Restlaufzeit aufzustocken (Stufe 2). Mit Eintritt eines objektiven Hinweises auf Wertminderung hat zudem die Zinsvereinnahmung auf Grundlage des Nettobuchwerts (Buchwert abzüglich Risikovorsorge) zu erfolgen (Stufe 3).

Ausnahmen vom allgemeinen Wertminderungsmodell bestehen für Forderungen aus Lieferungen und Leistungen, Forderungen aus Leasingverhältnissen sowie für aktive Vertragsposten gemäß IFRS 15. Für diese ist das vereinfachte Wertminderungsmodell entweder wahlweise oder verpflichtend anzuwenden. Nach dem vereinfachten Wertminderungsmodell ist für alle Instrumente unabhängig von ihrer Kreditqualität eine Risikovorsorge in Höhe der erwarteten Verluste über die Restlaufzeit zu erfassen. Dies bedeutet, dass eine pauschale Zuordnung zu Stufe 2 bei Zugang und ein Transfer in Stufe 3 erfolgen, soweit objektive Hinweise auf eine Wertminderung vorliegen. Eine Zuordnung zu Stufe 1 ist untersagt.

Überarbeitete Vorschriften für die Bilanzierung von Sicherungsbeziehungen wurden bereits im November 2013 in den IFRS 9 eingefügt. Diese bieten mehr Möglichkeiten für die Anwendung der Bilanzierung von Sicherungsbeziehungen und ermöglichen es den Bilanzierenden, ihre Risikomanagementaktivitäten besser im Abschluss widerzuspiegeln. Die wesentlichen Änderungen, die sich aus den neuen Vorschriften ergeben, sind:

- Erweiterter Umfang infrage kommender Grundgeschäfte
- Erweiterter Umfang infrage kommender Sicherungsinstrumente
- Neue Vorschriften zur Effektivität von Sicherungsbeziehungen, insbesondere der Wegfall des bisherigen 80-bis-125-Prozent-Korridors
- Wegfall der Möglichkeit zur freiwilligen Dedesignation

- Ausweitung der Angabepflichten zur Bilanzierung von Sicherungsbeziehungen
- Alternativen zu einer Bilanzierung von Sicherungsbeziehungen
- Wahlrecht, IAS 39 im Hinblick auf die Bilanzierung von Sicherungsbeziehungen weiter anzuwenden, da das neue Modell die Bilanzierung einer Absicherung offener Portfolios nicht adressiert

Neben umfangreichen Übergangsvorschriften ist IFRS 9 auch mit umfassenden Offenlegungsvorschriften sowohl bei Übergang als auch in der laufenden Anwendung verbunden. Neuerungen im Vergleich zu den bisherigen Vorschriften ergeben sich vor allem aus den Regelungen zu Wertminderungen.

IFRS 9 in der aktuell gültigen Fassung ist verpflichtend anzuwenden für Geschäftsjahre, die am oder nach dem 1. Januar 2018 beginnen.

IFRS 15 Erlöse aus Verträgen mit Kunden

Zeitpunkt der verpflichtenden erstmaligen Anwendung: 1. Januar 2018

EU-Endorsement-Status: Übernahme erfolgt

Mit IFRS 15 hat der IASB neue Vorschriften zur Erlösrealisierung verabschiedet. Der neue Standard beinhaltet ein einziges, umfassendes Modell, wie Unternehmen Erlöse aus Verträgen mit Kunden zu erfassen haben, und ersetzt die derzeitigen Vorschriften in IAS 11

Fertigungsaufträge, IAS 18 **Erlöse** und in den zugehörigen Interpretationen.

Das Kernprinzip des neuen Erlöserfassungsmodells besteht darin, dass ein Unternehmen Erlöse erfassen soll, wenn die übernommenen Leistungsverpflichtungen erbracht sind, also die Verfügungsmacht über die Waren oder Dienstleistungen übertragen wurde. Dabei ist der Erlös in der Höhe zu erfassen, der als Gegenleistung erwartet wird. Bis zur Erlösrealisierung sind die nachfolgend dargestellten fünf Schritte zu durchlaufen.

Abb. 2 – Die fünf Schritte auf dem Weg zur Erlösrealisierung



Schritt 1: Identifizierung des Vertrags mit dem Kunden

Ein Vertrag mit einem Kunden fällt in den Anwendungsbereich von IFRS 15, wenn alle der folgenden Bedingungen erfüllt sind:

- a. Alle Parteien des Vertrags stimmen dem Vertrag zu.
- b. Die Rechte jeder Partei in Bezug auf die zu übertragenden Waren oder die zu erbringenden Dienstleistungen können identifiziert werden.
- c. Die Zahlungsbedingungen für die zu übertragenden Waren oder die zu erbringenden Dienstleistungen können identifiziert werden.
- d. Der Vertrag hat wirtschaftliche Substanz.
- e. Es ist wahrscheinlich, dass die Gegenleistung, auf die das Unternehmen im Austausch für die Waren oder Dienstleistungen ein Anrecht hat, vereinnahmt wird.

Der Standard bietet umfangreiche Leitlinien dazu, wie vereinbarte Vertragsveränderungen zu bilanzieren sind. Wenn bestimmte Bedingungen erfüllt sind, wird eine Vertragsänderung als separater Vertrag bilanziert. Wenn nicht, wird sie dadurch berücksichtigt, dass die Bilanzierung des gegenwärtigen Vertrags mit dem Kunden geändert wird. Ob diese Änderung prospektiv oder rückwirkend bilanziert wird, hängt davon ab, ob die verbleibenden Güter oder Dienstleistungen, die nach der Vertragsänderung noch zu liefern oder zu erbringen sind, von denen, die vor der Änderung geliefert oder erbracht wurden, eigenständig abgrenzbar sind.

Schritt 2: Identifizierung der eigenständigen Leistungsverpflichtungen

Zu Vertragsbeginn hat ein Unternehmen die Waren oder Dienstleistungen, die dem Kunden zugesagt wurden, zu beurteilen und jeweils als Leistungsverpflichtung zu identifizieren:

- Eine Ware oder eine Dienstleistung (oder ein Bündel von Waren und Dienstleistungen), die (das) eigenständig abgrenzbar ist, oder
- eine Reihe von eigenständig abgrenzbaren Waren und Dienstleistungen, die im Wesentlichen gleich sind und das gleiche Übertragungsmuster an den Kunden aufweisen.

Eine Ware oder eine Dienstleistung ist eigenständig abgrenzbar, wenn die folgenden beiden Kriterien erfüllt sind:

- Dem Kunden entsteht aus den zugesagten Waren oder Dienstleistungen direkt oder im Zusammenspiel mit anderen, ihm zur Verfügung stehenden Ressourcen Nutzen und
- die zugesagten Waren oder Dienstleistungen sind von anderen zugesagten Waren oder Dienstleistungen des gleichen Vertrags trennbar.

Bei der Beurteilung, ob die zugesagten Waren oder Dienstleistungen trennbar sind, sind unter anderem die folgenden Faktoren zu berücksichtigen:

- Das Unternehmen erbringt keine bedeutende Integrationsleistung im Hinblick auf die Zusammenfassung oder Verbindung der zugesagten Waren oder Dienstleistungen mit anderen im Vertrag zugesagten Waren oder Dienstleistungen.
- Mit der Ware oder der Dienstleistung werden keine anderen im Vertrag zugesagten Waren oder Dienstleistungen wesentlich geändert oder angepasst.

- Die zugesagten Waren oder Dienstleistungen hängen nicht wesentlich von anderen im Vertrag zugesagten Waren oder Dienstleistungen ab bzw. stehen nicht in einer Wechselbeziehung mit diesen.

Schritt 3: Bestimmung des Transaktionspreises

Der Transaktionspreis ist die Gegenleistung, die ein Unternehmen erwartungsgemäß vom Kunden für die Übertragung von Waren oder die Erbringung von Dienstleistungen erhalten wird. Bei der Bestimmung hat ein Unternehmen die Vertragsbedingungen und seine übliche Geschäftspraxis zu berücksichtigen.

In Fällen, in denen ein Vertrag Elemente mit variabler Gegenleistung enthält, schätzt das Unternehmen den Betrag der variablen Gegenleistung, den das Unternehmen im Rahmen des Vertrags erwartungsgemäß erhalten wird. Im Standard wird das Thema der Unsicherheit einer variablen Gegenleistung dadurch adressiert, dass der Betrag der variablen Gegenleistung, der als Erlös erfasst werden kann, beschränkt ist. Insbesondere dürfen geschätzte variable Beträge nur in dem Umfang im Transaktionspreis enthalten sein, für den es als hochwahrscheinlich anzusehen ist, dass der nachfolgende Wegfall der Unsicherheit in Bezug auf die Höhe dieser variablen Beträge nicht zu einer wesentlichen Anpassung der Umsatzerlöse führen wird.

Schritt 4: Verteilung des Transaktionspreises auf die Leistungsverpflichtungen

Wenn ein Vertrag mehrere Leistungsverpflichtungen umfasst, verteilt das Unternehmen den Transaktionspreis auf die Leistungsverpflichtungen des Vertrags auf Basis der Einzelveräußerungspreise. Wenn ein Einzelveräußerungspreis nicht direkt beobachtbar ist, muss er vom Unternehmen geschätzt werden.

Gewährte Preisnachlässe (d.h., die Summe der Einzelveräußerungspreise übersteigt den Transaktionspreis) werden grundsätzlich ebenfalls auf Basis der relativen Einzelveräußerungspreise verteilt. Unter bestimmten Umständen kann es sachgerecht sein, einen solchen Nachlass auf einige, aber nicht alle Leistungsverpflichtungen zu verteilen.

Wenn die Gegenleistung bereits im Voraus oder erst im Nachhinein gezahlt werden muss, hat das Unternehmen zu prüfen, ob der Vertrag eine bedeutende Finanzierungsvereinbarung beinhaltet. Wenn das der Fall ist, ist der Transaktionspreis um den Zeitwert des Geldes anzupassen. Eine praktische Vereinfachung besteht für Fälle, in denen der Zeitraum zwischen Leistungserbringung und Zahlung durch den Kunden wahrscheinlich weniger als zwölf Monate betragen wird.

Schritt 5: Erlöserfassung bei Erfüllung der Leistungsverpflichtungen

Erlöse werden erfasst, wenn die Verfügungsmacht übergeht; dies kann entweder zu einem bestimmten Zeitpunkt oder über einen Zeitraum hinweg erfolgen. Der IASB unterstellt die Übertragung eines Vermögenswerts, was bei Auslieferung von Waren unmittelbar einleuchtet, bei der Erbringung von Dienstleistungen allerdings gedanklich den Sprung erfordert, dass der Vermögenswert „Dienst“ zunächst „geliefert“ und dann unmittelbar verbraucht wird.

Ein Vermögenswert gilt als übertragen, wenn (oder während) der Kunde die Verfügungsmacht über diesen Vermögenswert erlangt. Davon ist auszugehen, wenn er die Möglichkeit hat, den Nutzen aus dem Vermögenswert zu ziehen und den weiteren Gebrauch zu bestimmen. Dies schließt die Fähigkeit ein, andere von der Nutzenziehung und der Verfügungsmacht auszuschließen. Bei dem Nutzen, der aus dem Vermögenswert gezogen werden kann, handelt es sich um potenzielle Zahlungen (Zuflüsse oder ersparte

Abflüsse), die in unterschiedlicher Weise unmittelbar oder mittelbar generiert werden können.

Ein Unternehmen erfasst Erlöse über einen Zeitraum hinweg, wenn eines der folgenden Kriterien erfüllt ist:

- Mit Erfüllung durch das Unternehmen erhält der Kunde den Nutzen aus der erbrachten Leistung und verbraucht ihn gleichzeitig.
- Mit seiner Leistung erzeugt oder verbessert das Unternehmen einen Vermögenswert, über den der Kunde die Verfügungsmacht während der Erzeugung oder Verbesserung besitzt.
- Mit seiner Leistung erzeugt das Unternehmen einen Vermögenswert, der vom Unternehmen nicht anderweitig genutzt werden kann; dabei hat das Unternehmen einen Zahlungsanspruch für die bisher erbrachten Leistungen und kann zudem erwarten, dass der Vertrag wie vereinbart erfüllt wird.

Wenn ein Unternehmen seine Leistungsverpflichtungen nicht über einen Zeitraum hinweg erfüllt, erfüllt es sie zu einem Zeitpunkt. Erlöse werden daher erfasst, wenn die Verfügungsmacht zu einem bestimmten Zeitpunkt übergeht.

IFRS 15 enthält darüber hinaus Vorschriften zur bilanziellen Behandlung von Kosten, die zur Erlangung und Erfüllung eines Vertrags anfallen. Daneben sind weitere Umsetzungsleitlinien für die praktische Anwendung enthalten, die deutlich detaillierter sind als in den bisherigen Vorschriften zur Erlöserfassung.

Der neue Standard verlangt umfangreiche Anhangangaben und macht Vorgaben für den Ausweis.

Nach der Veröffentlichung von IFRS 15 haben der IASB und der US-amerikanische Standardsetzer Financial Accounting Standards Board (FASB) eine Beratungsgruppe (Transition Resource Group for Revenue Recognition (TRG)) eingesetzt, um die Umsetzung des neuen Standards zu unterstützen. Als Ergebnis der Diskussionen der TRG hat der IASB im Juli 2015 einen Standardentwurf mit vorgeschlagenen Klarstellungen an IFRS 15 veröffentlicht. Die finalen Klarstellungen an IFRS 15 wurden im April 2016 veröffentlicht (siehe unten).

IFRS 15 ist verpflichtend anzuwenden für Geschäftsjahre, die am oder nach dem 1. Januar 2018 beginnen. Im Hinblick auf die Vergleichsperioden besteht ein Wahlrecht zwischen zwei Methoden. Zum einen kann der Standard retrospektiv im Einklang mit IAS 8 angewendet werden. Zum anderen besteht die Möglichkeit der Verwendung eines modifizierten Ansatzes. Dabei werden die Vorjahreszahlen nicht angepasst, sondern es wird der kumulative Effekt aus der erstmaligen Anwendung von IFRS 15 als Anpassung der Gewinnrücklagen zum Zeitpunkt der erstmaligen Anwendung, d.h. zum 1. Januar 2018, erfasst.

Änderungen an bestehenden Standards

Klarstellungen an IFRS 15 Erlöse aus Verträgen mit Kunden

Zeitpunkt der verpflichtenden erstmaligen Anwendung: 1. Januar 2018

EU-Endorsement-Status: Übernahme erfolgt

Die Änderungen an IFRS 15 stellen einige Themenbereiche des Standards klar und erlauben zusätzliche praktische Erleichterungen bei der erstmaligen Anwendung. Diese resultieren aus den Diskussionen der von IASB und FASB eingesetzten Beratungsgruppe (Transition Resource Group for Revenue Recognition (TRG)) und betreffen die folgenden Themenbereiche:

- Identifizierung von Leistungsverpflichtungen (bezüglich der eigenständigen Identifizierbarkeit im Kontext des Vertrags)
- Prinzipal-Agenten-Beziehungen (bezüglich der Beurteilung der Beherrschung von Waren oder Dienstleistungen vor Übertragung an den Kunden)
- Lizenzen (bezüglich der Bestimmung der Art der erteilten Lizenz sowie zu umsatz- und nutzungsabhängigen Lizenzentgelten)
- Übergangsvorschriften (bezüglich der praktischen Erleichterungen bei der erstmaligen Anwendung des Standards)

Die Änderungen sind retrospektiv anzuwenden. Sie sind erstmalig verpflichtend anzuwenden auf Geschäftsjahre, die am oder nach dem 1. Januar 2018 beginnen. Der Zeitpunkt entspricht dem Inkrafttreten von IFRS 15 selbst.

Änderungen an IFRS 2: Klassifizierung und Bewertung von Geschäftsvorfällen mit anteilsbasierter Vergütung

Zeitpunkt der verpflichtenden erstmaligen Anwendung: 1. Januar 2018

EU-Endorsement-Status: Übernahme erfolgt

Die Änderungen an IFRS 2 **Anteilsbasierte Vergütungen** enthalten Klarstellungen zu einzelnen Themen im Zusammenhang mit der Bilanzierung von anteilsbasierten Vergütungen.

Dabei geht es um die folgenden Fragestellungen:

- Bilanzierung in bar zu erfüllender anteilsbasierter Vergütungen, die eine Leistungsbedingung beinhalten: Entsprechend der Vorgehensweise bei anteilsbasierten Vergütungen mit Ausgleich durch Eigenkapitalinstrumente fließen künftig nur noch bestimmte Ausübungsbedingungen in die Ermittlung des beizulegenden Zeitwerts ein, während sich andere nur über das Mengengerüst auswirken.
- Klassifizierung anteilsbasierter Vergütungen, die mit Steuereinbehalt erfüllt werden: Trotz der vom Unternehmen in bar zu leistenden Steuerzahlung ist unter bestimmten Voraussetzungen die gesamte anteilsbasierte Vereinbarung als Vergütung mit Ausgleich durch Eigenkapitalinstrumente zu behandeln.
- Bilanzierung von Modifizierungen anteilsbasierter Vergütungstransaktionen von Barausgleich hin zu Erfüllung in Eigenkapitalinstrumenten: Letztere sind in diesem Fall zum Änderungszeitpunkt zu bewerten, wobei die bilanzielle Erfassung der geänderten anteilsbasierten Vergütung im Eigenkapital proportional zum bereits abgelaufenen Erdienungszeitraum erfolgt.

Die Änderungen sind erstmalig anzuwenden auf Geschäftsjahre, die am oder nach dem 1. Januar 2018 beginnen. Beim Übergang auf die neuen Vorschriften werden einige Erleichterungen eingeräumt. Grundsätzlich ist aber auch eine rückwirkende Anwendung im Einklang mit IAS 8 gestattet.

Änderungen an IFRS 4: Anwendung von IFRS 9 Finanzinstrumente gemeinsam mit IFRS 4 Versicherungsverträge

Zeitpunkt der verpflichtenden erstmaligen Anwendung: 1. Januar 2018

EU-Endorsement-Status: Übernahme erfolgt

Die Änderungen an IFRS 4 betreffen die erstmalige Anwendung von IFRS 9 und zielen darauf ab, die Auswirkungen aus unterschiedlichen Erstanwendungszeitpunkten von IFRS 9 und IFRS 17 – dem Nachfolgestandard zu IFRS 4 – vor allem bei Unternehmen mit umfangreichen Versicherungsaktivitäten zu verringern.

Eingeführt werden zwei optionale Ansätze, die bei Erfüllung bestimmter Voraussetzungen von Versicherern genutzt werden können:

- Der Überlagerungsansatz („overlay approach“)
- Der Aufschubansatz („deferral approach“)

Im Überlagerungsansatz können Versicherungsunternehmen einige der Aufwendungen und Erträge, die aus qualifizierenden finanziellen Vermögenswerten entstehen, aus der GuV in das sonstige Ergebnis („other comprehensive income“, OCI) umgliedern. Für den Überlagerungsansatz entspricht das Datum des Inkrafttretens demjenigen von IFRS 9, dem 1. Januar 2018. Dabei sind die Regelungen für die designierten finanziellen Vermögenswerte retrospektiv anzuwenden, d.h., die Differenz zwischen dem Fair Value gemäß IFRS 9 und dem Buchwert gemäß IAS 39 ist als Anpassung des Anfangsbestandes des OCI zu erfassen.

Bei Anwendung des Aufschubansatzes haben Versicherungsunternehmen mit überwiegender („predominant“) Versicherungstätigkeit die Möglichkeit eines einstweiligen Aufschubs der Anwendung von IFRS 9. Der Aufschubansatz ist ebenfalls für Geschäftsjahre anwendbar, die am oder nach dem 1. Januar 2018 beginnen. Seine Nutzung ist in jedem Fall nur für Geschäftsjahre möglich, die vor dem 1. Januar 2021 beginnen, d.h., bei kalendergleichen Geschäftsjahren kann die erstmalige Anwendung von IFRS 9 maximal drei Jahre aufgeschoben werden. Allerdings hat der IASB in seiner Sitzung im November 2018 vorläufig entschieden, die verpflichtende Erstanwendung von IFRS 17 um ein Jahr zu verschieben und damit auch die Nutzung des Aufschubansatzes um ein Jahr zu verlängern für Geschäftsjahre, die vor dem 1. Januar 2022 beginnen.

Begleitet werden beide Ansätze von zusätzlichen Angaben, die ein besseres Verständnis der Auswirkungen ermöglichen sollen.

Jährliche Verbesserungen an den IFRS – Zyklus 2014–2016**Zeitpunkt der verpflichtenden erstmaligen Anwendung: 1. Januar 2017 bzw.****1. Januar 2018****EU-Endorsement-Status: Übernahme erfolgt**

Die jährlichen Verbesserungen enthalten Änderungen an insgesamt drei Standards. Die nachfolgende Übersicht stellt die Änderungen mit Erstanwendungszeitpunkt 1. Januar 2018 dar.

Standard	Inhalt der Änderung	Einzelheiten
IFRS 1 Erstmalige Anwendung der IFRS	Streichung kurzfristiger Befreiungen für IFRS-Erstanwender	Streichung der befristeten Ausnahmen in den Textziffern E3 bis E7 des IFRS 1, da diese aufgrund Zeitablaufs nicht mehr anwendbar sind.
IAS 28 Anteile an assoziierten Unternehmen und Gemeinschaftsunternehmen	Bewertung auf Ebene einzelner Beteiligungen	<p>Klarstellung, dass das Wahlrecht, eine Beteiligung an einem assoziierten Unternehmen oder Joint Venture, die von einer Wagniskapitalgesellschaft oder einem anderen qualifizierenden Unternehmen gehalten wird, zum beizulegenden Zeitwert mit Erfassung der Veränderungen in der Gewinn- und Verlustrechnung zu bewerten, beim erstmaligen Ansatz für jede Beteiligung auf Einzelbeteiligungsgrundlage zur Verfügung steht.</p> <p>Eine entsprechende Klarstellung ist auch in IAS 28.36A erfolgt, wonach ein Unternehmen bei Anwendung der Equity-Methode auf Anteile an einer Investmentgesellschaft die auf Ebene der Investmentgesellschaft angewandte Bewertung zum beizulegenden Zeitwert beibehalten darf. Dieses Wahlrecht kann ebenfalls für jede Beteiligung einzeln ausgeübt werden.</p> <p>Die Änderungen sind retrospektiv unter Berücksichtigung von IAS 8 auf Geschäftsjahre anzuwenden, die am oder nach dem 1. Januar 2018 beginnen.</p>

Änderungen an IAS 40: Übertragungen von als Finanzinvestition gehaltenen Immobilien**Zeitpunkt der verpflichtenden erstmaligen Anwendung: 1. Januar 2018****EU-Endorsement-Status: Übernahme erfolgt**

Die Änderungen an IAS 40 **Als Finanzinvestition gehaltene Immobilien** betreffen die Regelungen zu Übertragungen in den oder aus dem Bestand der als Finanzinvestition gehaltenen Immobilien. Zielsetzung der Änderungen ist eine prinzipienorientierte Formulierung des Regelungsgehalts hinsichtlich solcher Übertragungen.

Eine Übertragung ist nur dann (zwingend) vorzunehmen, wenn eine Nutzungsänderung vorliegt, die dazu führt, dass eine Immobilie die Definition von als Finanzinvestition gehaltenen Immobilien erfüllt oder nicht mehr erfüllt. Die Nutzungsänderung muss sich dabei belegen lassen, d.h., es bedarf an Tatsachen angelegter objektiver Hinweise für das Vorliegen einer solchen Nutzungsänderung. Dabei ist es nicht ausreichend, wenn die Unternehmensleitung zunächst nur eine Änderung in der Nutzung der Immobilie beabsichtigt.

Die in IAS 57.40 enthaltene angepasste Aufzählung von Positivbeispielen in Bezug auf Nutzungsänderungen ist im Gegensatz zur bisherigen Regelung nicht mehr als abschließend anzusehen.

Die Änderungen sind erstmalig anzuwenden auf Geschäftsjahre, die am oder nach dem 1. Januar 2018 beginnen. Für die Erstanwendung sind diverse Übergangsbestimmungen zu beachten. Die Unternehmen haben grundsätzlich die Wahl, die Neuregelung erstmals prospektiv oder retrospektiv anzuwenden. Die rückwirkende Anwendung ist jedoch nur zulässig, wenn dies ohne Rückschaulwirkungen („hindsight“) möglich ist.

Neue Interpretation

IFRIC 22 Fremdwährungstransaktionen und Vorauszahlungen

Zeitpunkt der verpflichtenden erstmaligen Anwendung: 1. Januar 2018

EU-Endorsement-Status: Übernahme erfolgt

IFRIC 22 **Fremdwährungstransaktionen und Vorauszahlungen** enthält Anwendungshinweise zur Bestimmung des Wechselkurses, wenn bei Fremdwährungstransaktionen Vorauszahlungen erfolgen.

Der Zeitpunkt der Transaktion zum Zweck der Bestimmung des Wechselkurses, der für die erstmalige Erfassung des zugehörigen Vermögenswerts, Aufwands oder Ertrags zu verwenden ist, ist der Zeitpunkt, an dem ein Unternehmen erstmalig einen nicht-monetären Vermögenswert bzw. eine nicht-monetäre Schuld für die im Voraus geleistete bzw. erhaltene Gegenleistung bilanziert.

Sofern mehrere erhaltene oder geleistete Vorauszahlungen erfolgen, hat ein Unternehmen den Zeitpunkt der Transaktion für jede einzelne im Voraus geleistete bzw. erhaltene Gegenleistung zu bestimmen.

Diese Interpretation ist erstmals verpflichtend für Geschäftsjahre anzuwenden, die am oder nach dem 1. Januar 2018 beginnen. Es besteht ein Wahlrecht zwischen einer vollständig retrospektiven Anwendung gemäß IAS 8 und einer prospektiven Anwendung auf Fremdwährungstransaktionen, die ab dem Inkrafttreten in den Anwendungsbereich der Interpretation fallen, oder ab dem Beginn einer der dargestellten Vorperioden.

Freiwillige vorzeitige Anwendung möglich zum 31. Dezember 2018 (vorbehaltlich EU-Endorsement)

Die nachfolgend aufgeführten neuen und geänderten Standards und Interpretationen sind für am 31. Dezember 2018 endende Geschäftsjahre noch nicht verpflichtend anzuwenden. Eine freiwillige vorzeitige Anwendung ist jedoch grundsätzlich zulässig. Dabei ist für deutsche Unternehmen zu beachten, dass die freiwillige vorzeitige Anwendung das EU-Endorsement der entsprechenden Standards oder Interpretationen voraussetzt, sofern sie ihre Abschlüsse nach der IAS-Verordnung aufstellen.

Gemäß IAS 8 müssen Unternehmen die möglichen Auswirkungen neuer und geänderter Standards, die veröffentlicht wurden, aber noch nicht in Kraft getreten sind, beurteilen und dies entsprechend im Anhang angeben.

Die nachfolgende Liste basiert auf dem Geschäftsjahresende am 31. Dezember 2018. Die potenziellen Auswirkungen neuer bzw. geänderter Standards, die der IASB nach dem 31. Dezember 2018, aber vor dem Zeitpunkt der Veröffentlichung des Abschlusses herausgibt, sind daher ebenfalls zu berücksichtigen und zu erläutern.

Neue Standards	Verpflichtend anzuwenden für Geschäftsjahre, die am oder nach dem genannten Datum beginnen	Anwendung	Status des EU-Endorsement (Stand: 31.12.2018)	Deloitte-Newsletter
IFRS 16 Leasingverhältnisse	1.1.2019	Retrospektiv, mit besonderen Übergangsvorschriften	Übernahme erfolgt	IFRS fokussiert Januar 2016 IFRS in Focus January 2016
IFRS 17 Versicherungsverträge	1.1.2021*	Retrospektiv, mit besonderen Übergangsvorschriften	Übernahme noch nicht erfolgt	IFRS fokussiert Nr. 6 Juni 2017 IFRS in Focus May 2017
* Der IASB hat in seiner Sitzung im November 2018 vorläufig entschieden, die verpflichtende Erstanwendung von IFRS 17 um ein Jahr zu verschieben auf Geschäftsjahre, die am oder nach dem 1.1.2022 beginnen. Darüber hinaus erwägt der IASB noch Änderungen an IFRS 17.				

Änderungen an bestehenden Standards	Verpflichtend anzuwenden für Geschäftsjahre, die am oder nach dem genannten Datum beginnen	Anwendung	Status des EU-Endorsement (Stand: 31.12.2018)	Deloitte-Newsletter
Änderungen an IFRS 10 und IAS 28 Veräußerung oder Einbringung von Vermögenswerten zwischen einem Investor und einem assoziierten Unternehmen oder Joint Venture	Auf unbestimmte Zeit verschoben (zur Begründung s.u.)	Prospektiv	Übernahme noch nicht erfolgt	IFRS in Focus September 2014 IFRS in Focus December 2015
Änderungen an IAS 28 Langfristige Anteile an assoziierten Unternehmen und Gemeinschaftsunternehmen	1.1.2019	Wahlweise retrospektiv oder prospektiv	Übernahme noch nicht erfolgt	IFRS fokussiert Nr. 14 Oktober 2017 IFRS in Focus October 2017
Änderungen an IFRS 9 Kündigungsvereinbarungen mit negativer Ausgleichsleistung	1.1.2019	Retrospektiv	Übernahme erfolgt	IFRS fokussiert Nr. 13 Oktober 2017 IFRS in Focus October 2017
Jährliche Verbesserungen an den IFRS – Zyklus 2015–2017	1.1.2019	Prospektiv	Übernahme noch nicht erfolgt	IFRS fokussiert Nr. 17 Dezember 2017 IFRS in Focus March 2018

Änderungen an bestehenden Standards	Verpflichtend anzuwenden für Geschäftsjahre, die am oder nach dem genannten Datum beginnen	Anwendung	Status des EU-Endorsement (Stand: 31.12.2018)	Deloitte-Newsletter
Änderungen an IAS 19 Planänderung, -kürzung oder -abgeltung	1.1.2019	Prospektiv	Übernahme noch nicht erfolgt	IFRS fokussiert Nr. 2 Februar 2018 IFRS in Focus March 2018
Änderungen der Verweise auf das Rahmenkonzept in IFRS-Standards	1.1.2020	Prospektiv	Übernahme noch nicht erfolgt	IFRS fokussiert Nr. 5 April 2018 IFRS in Focus May 2018
Änderungen an IFRS 3 Definition eines Geschäftsbetriebs	1.1.2020	Prospektiv	Übernahme noch nicht erfolgt	IFRS fokussiert Nr. 10 Oktober 2018 IFRS in Focus October 2018
Änderungen an IAS 1 und IAS 8 Definition von Wesentlichkeit	1.1.2020	Prospektiv	Übernahme noch nicht erfolgt	IFRS fokussiert Nr. 12 November 2018 IFRS in Focus November 2018

Neue Interpretation	Verpflichtend anzuwenden für Geschäftsjahre, die am oder nach dem genannten Datum beginnen	Anwendung	Status des EU-Endorsement (Stand: 31.12.2018)	Deloitte-Newsletter
IFRIC 23 Unsicherheiten bei der ertragsteuerlichen Behandlung	1.1.2019	Retrospektiv, mit besonderen Übergangsvorschriften	Übernahme erfolgt	IFRS fokussiert Nr. 8 Juni 2017 IFRS in Focus June 2017

Neue Standards

IFRS 16 Leasingverhältnisse

Zeitpunkt der verpflichtenden erstmaligen Anwendung: 1. Januar 2019

EU-Endorsement-Status: Übernahme erfolgt

Der IASB hat mit dem IFRS 16 neue Vorschriften zur Bilanzierung von Leasingverhältnissen verabschiedet. Damit wurde ein Projekt abgeschlossen, das bereits seit Juli 2006 auf der aktiven Agenda des IASB stand. Der neue Standard ersetzt IAS 17 sowie die dazu gehörenden Interpretationen.

IFRS 16 ist grundsätzlich auf alle Leasingverhältnisse anzuwenden. Ein Leasingverhältnis i.S.d. Standards liegt vor, wenn dem Leasingnehmer vom Leasinggeber vertraglich das Recht zur Beherrschung eines identifizierten Vermögenswerts für einen festgelegten Zeitraum eingeräumt wird und der Leasinggeber im Gegenzug eine Gegenleistung vom Leasingnehmer erhält. Ein Vermögenswert gilt grundsätzlich dann als identifiziert, wenn er explizit im Vertrag spezifiziert wird oder sich dies implizit zu dem Zeitpunkt ergibt, an dem er dem Kunden zur Nutzung zur Verfügung gestellt wird. Die Beherrschung über den Leasinggegenstand gilt als übertragen, wenn der Leasingnehmer das Recht hat, über die Nutzung des Leasinggegenstandes zu verfügen und ihm während der Laufzeit der Leasingvereinbarung im Wesentlichen der gesamte wirtschaftliche Nutzen zufließt.

Für einen Vertrag, der sowohl Leasing- als auch Nicht-Leasingkomponenten enthält – wie beispielsweise das Mieten eines Vermögenswertes und die Bereitstellung einer Wartungsdienstleistung –, hat der Leasingnehmer die zu zahlende Gegenleistung auf Grundlage der relativen Einzelveräußerungspreise der einzelnen Komponenten aufzuteilen. Sofern beobachtbare Preise nicht ohne Weiteres verfügbar sind, sind diese zu schätzen. Wahlweise kann der Leasingnehmer aber auch auf eine Trennung von Leasing- und Nicht-Leasingkomponenten verzichten und beide Komponenten als Leasingkomponente behandeln und nach IFRS 16 bilanzieren. Der Leasinggeber muss die Gegenleistung gemäß den Vorschriften in IFRS 15 aufteilen.

Der Beginn des Leasingverhältnisses ist nach IFRS 16 der Zeitpunkt, an dem der Leasingnehmer die Verfügungsgewalt über den Leasinggegenstand vom Leasinggeber erhält, d.h., wenn der Leasinggeber dem Leasingnehmer den Leasinggegenstand zur Verfügung stellt. Der Beginn des Leasingverhältnisses ist dann der Zugangszeitpunkt aus bilanzieller Sicht.

Die Laufzeit eines Leasingverhältnisses ist definiert als der unkündbare Zeitraum, während dem der Leasingnehmer das Recht zur Nutzung des Leasinggegenstandes hat, unter Berücksichtigung von Verlängerungsoptionen und Kündigungsrechten, sofern der Leasingnehmer hinreichend sicher ist, dass er diese ausübt (Verlängerungsoption) bzw. nicht ausübt (Kündigungsrecht).

Bilanzierung beim Leasingnehmer

Der Leasingnehmer erfasst einen „Vermögenswert aus einem Nutzungsrecht“ („right-of-use asset“, im Folgenden RoU-Vermögenswert) sowie eine Leasingverbindlichkeit im Zeitpunkt des Beginns des Leasingverhältnisses (s.o.). Der RoU-Vermögenswert ist ein Vermögenswert, der das Nutzungsrecht des Leasingnehmers verkörpert, den Leasinggegenstand während der Laufzeit des Leasingverhältnisses nutzen zu dürfen.

Der IASB räumt dabei dem Leasingnehmer zwei bedeutende Wahlrechte ein. Ein Verzicht auf die Anwendung der neuen Vorschriften ist möglich, sofern es sich um kurz laufende („short-term“) Leasingvereinbarungen handelt oder der dem Leasingvertrag zugrunde liegende Vermögenswert von geringem Wert („low value“) ist. Als kurz laufend werden Leasingverhältnisse angesehen, die eine Laufzeit i.S.d. Standards von maximal zwölf Monaten aufweisen. Für die Beurteilung, ob Vermögenswerte geringwertig im Sinne des Standards sind, sind die Größe, die Branche oder das Geschäftsmodell des Leasingnehmers nicht relevant. Maßgeblich hingegen ist – unabhängig vom Bewertungszeitpunkt – der Neuwert des infrage stehenden Vermögenswerts. Sofern von einem der Bilanzierungswahlrechte Gebrauch gemacht wird, hat der Leasingnehmer seine Leasingzahlungen linear als Aufwand oder auf einer anderen systematischen Grundlage zu erfassen, wenn diese dem Muster der Nutzenziehung besser entspricht.

Die Höhe des RoU-Vermögenswerts entspricht im Zugangszeitpunkt der Höhe der Leasingverbindlichkeit zuzüglich etwaiger anfänglicher direkter Kosten des Leasingnehmers. Grundsätzlich wird der RoU-Vermögenswert in Folgeperioden zu fortgeführten Anschaffungskosten bewertet. Ausnahmen vom Anschaffungskostenmodell sieht der IASB nur in zwei Fällen vor:

- Der Leasingnehmer wendet das Fair-Value-Modell in IAS 40 **Als Finanzinvestition gehaltene Immobilien** an und der RoU-Vermögenswert erfüllt die Definition von „als Finanzinvestition gehaltenen Immobilien“. In diesem Falle ist das Fair-Value-Modell zwingend ebenfalls auf den RoU-Vermögenswert anzuwenden.
- Der Leasingnehmer wendet das Neubewertungsmodell in IAS 16 **Sachanlagen** auf eine bestimmte Klasse von Sachanlagen an. In diesem Falle kann er alle RoU-Vermögenswerte in dieser Klasse ebenfalls unter Nutzung des Neubewertungsmodells bilanzieren.

Die Leasingverbindlichkeit bemisst sich als der Barwert der Leasingzahlungen, die während der Laufzeit des Leasingverhältnisses gezahlt werden. Abgezinst werden die Zahlungen mit dem Zinssatz, der dem Leasingverhältnis zugrunde liegt, falls dieser verlässlich bestimmt werden kann. Sofern der Leasingnehmer diesen nicht ohne Weiteres ermitteln kann, verwendet er seinen Grenzfremdkapitalzinssatz. Die Leasingzahlungen, die die Ausgangsgröße der Barwertermittlung darstellen, bemessen sich aus den folgenden Komponenten:

- Feste Zahlungen einschließlich de facto fester Leasingzahlungen („in-substance fixed payments“) und abzüglich der Forderungen aus Anreizzahlungen
- Variable Zahlungen, die von der Entwicklung eines Index oder Kurses abhängen
- Beträge, die der Leasingnehmer erwartungsgemäß im Rahmen von Restwertgarantien zu leisten hat
- Ausübungspreis einer Kaufoption, sofern der Leasingnehmer hinreichend sicher ist, diese Option auszuüben
- Strafzahlungen für die Beendigung des Leasingverhältnisses, sofern aufgrund der Laufzeit des Leasingverhältnisses anzunehmen ist, dass der Leasingnehmer diese Option ausübt

De facto feste Leasingzahlungen sind formell variable Zahlungen, die aber bei wirtschaftlicher Betrachtung unausweichlich anfallen.

Nach dem erstmaligen Ansatz wird der Buchwert der Leasingverbindlichkeit unter Anwendung des zur Abzinsung verwendeten Zinssatzes aufgezinst und um die geleisteten Leasingzahlungen reduziert (der Zinsaufwand nimmt also regelmäßig im Zeitablauf ab).

Zu einer Neubewertung der Leasingverbindlichkeit kommt es bei Änderungen in den Leasingzahlungen. Eine entsprechende Anpassung wird als Korrektur des RoU-Vermögenswerts erfasst. Sofern der RoU-Vermögenswert durch eine solche Anpassung auf null reduziert wird bzw. bereits ist und es zu einer weiteren Korrektur der Leasingverbindlichkeit kommt, ist der Betrag erfolgswirksam in der GuV zu erfassen.

Bilanzierung beim Leasinggeber

Mit IFRS 16 ändert sich die Bilanzierung beim Leasinggeber kaum. Zentrales Kriterium für die Klassifizierung ist auch künftig, wer im Wesentlichen die mit dem wirtschaftlichen Eigentum verbundenen Chancen und Risiken am Leasinggegenstand trägt. Sofern diese im Wesentlichen auf den Leasingnehmer übergehen, handelt es sich um ein Finanzierungsleasingverhältnis. Im umgekehrten Fall wird ein Mietleasingverhältnis angenommen.

Der Kriterienkatalog für die Beurteilung eines Finanzierungsleasings wurde unverändert aus IAS 17 übernommen. Die Bilanzierung von Finanzierungsleasing- bzw. Mietleasingverhältnissen beim Leasinggeber entspricht dem bisherigen bilanziellen Vorgehen gemäß IAS 17.

IFRS 16 bringt auch neue Vorgaben zur Behandlung von sog. Sale-and-lease-back-Transaktionen. Die Vorschriften gegenüber IAS 17 sind dahingehend verschärft, dass die Hebung stiller Reserven im Rahmen einer solchen Transaktion künftig nur noch eingeschränkt möglich ist. Insbesondere ist Voraussetzung für eine bilanzielle Abbildung als Verkauf, dass die infrage stehende Transaktion die entsprechenden Bedingungen in IFRS 15 erfüllt.

Die Angabepflichten für Leasingnehmer und Leasinggeber in IFRS 16 sind gegenüber IAS 17 deutlich umfangreicher geworden. Zielsetzung der Angabepflichten ist die Informationsvermittlung an die Abschlussadressaten, die so ein besseres Verständnis darüber erlangen sollen, welche Auswirkungen Leasingverhältnisse auf die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage haben.

IFRS 16 ist erstmals für Geschäftsjahre, die am oder nach dem 1. Januar 2019 beginnen, verpflichtend anzuwenden. Eine frühere Anwendung ist möglich, sofern zeitgleich IFRS 15 angewendet wird.

Im Zeitpunkt der Erstanwendung von IFRS 16 wird ein Wahlrecht eingeräumt, auf eine erneute Beurteilung zu verzichten, ob ein Vertrag ein Leasingverhältnis i.S.v. IFRS 16 enthält oder nicht. Der Leasingnehmer hat IFRS 16 entweder vollständig retrospektiv unter Einbeziehung früherer Berichtsperioden anzuwenden oder den kumulativen Anpassungseffekt im Zeitpunkt der Erstanwendung als Buchung im Eigenkapital zu Beginn des Geschäftsjahres der Erstanwendung zu erfassen.

IFRS 17 Versicherungsverträge

Zeitpunkt der verpflichtenden erstmaligen Anwendung: 1. Januar 2021

EU-Endorsement-Status: Übernahme noch nicht erfolgt

Mit der Verabschiedung von IFRS 17 **Versicherungsverträge**, der die neuen Vorschriften zur Bilanzierung von Versicherungsverträgen enthält, hat der IASB eines der am längsten dauernden Projekte auf seiner Agenda abgeschlossen. Der neue Standard ersetzt die bisherigen Vorschriften in IFRS 4 Versicherungsverträge.

IFRS 17 regelt die Grundsätze in Bezug auf die Identifikation, den Ansatz, die Bewertung, den Ausweis sowie die Anhangangaben für Versicherungsverträge. Ein Versicherungsvertrag ist definiert als ein Vertrag, nach dem eine Partei (der Versicherer) ein signifikantes Versicherungsrisiko von einer anderen Partei (dem Versicherungsnehmer) übernimmt, indem sie vereinbart, dem Versicherungsnehmer eine Entschädigung zu leisten, wenn ein spezifisches ungewisses zukünftiges Ereignis (das versicherte Ereignis) den Versicherungsnehmer nachteilig betrifft. Diese Regelungen sind ebenfalls auf aktive und passive Rückversicherungsverträge und Kapitalanlageverträge mit ermessensabhängiger Überschussbeteiligung anzuwenden, vorausgesetzt, dass ein Unternehmen auch Versicherungsverträge ausgibt.

Die Bewertungsvorschriften von IFRS 17 basieren auf einem sog. Bausteinansatz („building block approach“). Darunter stellen die erwarteten zukünftigen Zahlungen, die sich aus der Erfüllung eines Versicherungsvertrags ergeben, das zentrale Bewertungselement dar. Sowohl die Zahlungsströme als auch deren Diskontierung bilden dabei die aktuellen Verhältnisse am Berichtsstichtag ab. Zudem fließt in die Bewertung eine risikobedingte Anpassung in Bezug auf die nicht-finanziellen Risiken ein, welche gleichfalls an jedem Berichtsstichtag zu aktualisieren ist. Diese drei Bausteine bilden gemeinsam den sog. Erfüllungswert („fulfilment cash flows“, FCF).

Des Weiteren umfasst die Bewertung einer Gruppe von Versicherungsverträgen neben dem Erfüllungswert die sog. vertragliche Servicemarge („contractual service margin“, i.F. auch CSM). Diese bildet den noch nicht realisierten Gewinn ab und dient dazu, eine anfängliche Gewinnerfassung zu vermeiden. Die Folgebewertung der CSM hängt davon ab, ob eine direkte Überschussbeteiligung vorliegt. Ist dies der Fall, kommt der „variable fee approach“ zur Anwendung.

Außerdem räumt der Standard die Möglichkeit der Anwendung eines vereinfachten Ansatzes ein („premium allocation approach“), der insbesondere für weite Teile der Schaden- und Unfallversicherung relevant ist. Diese Vereinfachung kann in Anspruch genommen werden, wenn ein Unternehmen bei Zugang einer Gruppe von Versicherungsverträgen vernünftigerweise davon ausgehen kann, dass die Anwendung des „premium allocation approach“ zu einer Bewertung der Verbindlichkeit für zukünftigen Versicherungsschutz einer Gruppe führt, die sich nicht wesentlich von derjenigen unterscheidet, die aus dem allgemeinen Modell hervorgehen würde, oder wenn der Deckungszeitraum jedes Vertrags in der Gruppe nicht mehr als ein Jahr beträgt. Wendet ein Unternehmen den „premium allocation approach“ an, entspricht die Bewertung der Verbindlichkeit für zukünftigen Versicherungsschutz bei Zugang den erhaltenen Prämien im Zugangszeitpunkt (soweit vorhanden) abzüglich anfänglicher Zahlungen für Abschlusskosten. In den Folgeperioden werden erhaltene Prämien dem Buchwert der Verbindlichkeit zugeführt. Des Weiteren ist der Betrag abzuziehen, der in dieser Berichtsperiode für die bereitgestellte Deckung als versicherungstechnischer Umsatz erfasst wurde.

Für passive Rückversicherungsverträge enthält IFRS 17 gesonderte Regelungen.

Hinsichtlich der Darstellung zielen die Vorschriften des IFRS 17 darauf ab, den Ausweis der Umsätze aus Versicherungsverträgen mit der Darstellung anderer Umsatzarten in Bezug auf andere Standards – insbesondere IFRS 15 – vergleichbar zu machen. Zu unterscheiden sind zum einen das versicherungstechnische Ergebnis, welches sich zusammensetzt aus dem versicherungstechnischen Umsatz und den versicherungstechnischen Aufwendungen, und zum anderen die versicherungstechnischen Finanzerträge oder -aufwendungen.

Der versicherungstechnische Umsatz hat die Zusage zur Deckung und andere Leistungen aus einer Gruppe von Versicherungsverträgen so abzubilden, dass die Gegenleistung widergespiegelt wird, die dem Unternehmen im Austausch für diese Leistungen zusteht. Er kann auf Basis der gesamten Veränderungen der Verbindlichkeit für zukünftigen Versicherungsschutz innerhalb einer Berichtsperiode ermittelt werden, die sich auf die Leistungen beziehen, für die das Unternehmen den Erhalt einer Gegenleistung erwartet.

Die versicherungstechnischen Aufwendungen bestehen aus den eingetretenen Ansprüchen (ausgenommen Rückzahlungen von Kapitalanlagekomponenten) sowie anderen eingetretenen versicherungstechnischen Aufwendungen.

Die versicherungstechnischen Finanzerträge oder -aufwendungen bilden die Veränderungen des Buchwerts einer Gruppe von Versicherungsverträgen ab, welche sich aus den Auswirkungen des Zeitwerts des Geldes (Aufzinsung) sowie den Veränderungen des Zeitwerts des Geldes und den Auswirkungen der finanziellen Risiken sowie den Veränderungen der finanziellen Risiken ergeben.

Zur Vermeidung zinsbedingter Volatilität in der Gewinn- und Verlustrechnung räumt IFRS 17 ein Wahlrecht ein, die versicherungstechnischen Finanzerträge oder -aufwendungen, die sich aus Änderungen des Zinsniveaus ergeben, im sonstigen Ergebnis („other comprehensive income“, OCI) auszuweisen.

Daneben ergeben sich aus IFRS 17 umfangreiche Anhangangaben, die die Abschlussadressaten über Art, Umfang und Risiken von Versicherungsverträgen informieren sollen.

IFRS 17 ist verpflichtend anzuwenden für Geschäftsjahre, die am oder nach dem 1. Januar 2021 beginnen. Eine freiwillige vorzeitige Anwendung ist zulässig, allerdings nur, wenn das Unternehmen IFRS 9 und IFRS 15 bei erstmaliger Anwendung von IFRS 17 ebenfalls anwendet oder zuvor schon angewendet hat.

Grundsätzlich ist IFRS 17 retrospektiv anzuwenden, es sei denn, dies ist nicht durchführbar. In diesem Fall hat ein Unternehmen stattdessen entweder den modifizierten retrospektiven Ansatz oder den Fair-Value-Ansatz anzuwenden. Bei Anwendung des Ersteren hat ein Unternehmen angemessene und belastbare Informationen zu verwenden und die Nutzung von Informationen zu maximieren, die für die Anwendung eines vollständigen retrospektiven Ansatzes verwendet worden wären, wobei aber nur Informationen zu verwenden sind, die ohne unangemessenen Kosten- oder Zeitaufwand zur Verfügung stehen. Im Rahmen des Fair-Value-Ansatzes bestimmt ein Unternehmen die CSM am Übergangszeitpunkt als Differenz zwischen dem Fair Value einer Gruppe von Versicherungsverträgen zu diesem Zeitpunkt und dem Erfüllungswert zu diesem Zeitpunkt.

Hinweis

Der IASB hat in seiner Sitzung im November 2018 vorläufig entschieden, die verpflichtende Erstanwendung von IFRS 17 um ein Jahr zu verschieben auf Geschäftsjahre, die am oder nach dem 1. Januar 2022 beginnen. Darüber hinaus erwägt der IASB, noch Änderungen an IFRS 17 vorzunehmen.

Änderungen an bestehenden Standards

Änderungen an IFRS 10 und IAS 28: Veräußerung oder Einbringung von Vermögenswerten zwischen einem Investor und einem assoziierten Unternehmen oder Gemeinschaftsunternehmen

Zeitpunkt der verpflichtenden erstmaligen Anwendung: auf unbestimmte Zeit verschoben

EU-Endorsement-Status: Übernahme noch nicht erfolgt

Die Änderungen an IFRS 10 **Konzernabschlüsse** und IAS 28 **Anteile an assoziierten Unternehmen und Gemeinschaftsunternehmen** stellen klar, dass bei Transaktionen mit einem assoziierten Unternehmen oder Joint Venture das Ausmaß der Erfolgserfassung davon abhängt, ob die veräußerten oder eingebrachten Vermögenswerte einen Geschäftsbetrieb i.S.v. IFRS 3 **Unternehmenszusammenschlüsse** darstellen.

Die Änderungen an IFRS 10 betreffen im Einzelnen:

- Aufnahme einer Ausnahme von der allgemeinen Vorschrift zur vollständigen Erfolgserfassung bei Verlust der Beherrschung über ein Tochterunternehmen, das keinen Geschäftsbetrieb beinhaltet, wenn der Beherrschungsverlust aufgrund einer Transaktion mit einem assoziierten Unternehmen oder einem Gemeinschaftsunternehmen eintritt, die nach der Equity-Methode bilanziert werden.
- Aufnahme neuer Leitlinien, nach denen Gewinne und Verluste solcher Transaktionen nur in Höhe des Anteils nicht nahestehender dritter Investoren am assoziierten Unternehmen oder Joint Venture in der Gewinn- und Verlustrechnung des Mutterunternehmens zu erfassen sind. Ebenso sind Gewinne und Verluste aus der Fair-Value-Bewertung von behaltene Anteilen an Tochterunternehmen, die zu assoziierten Unternehmen oder Gemeinschaftsunternehmen geworden sind und nach der Equity-Methode bilanziert werden, zu behandeln.

An IAS 28 wurden folgende Änderungen vorgenommen:

- Änderung der Vorschrift im Hinblick auf Gewinne und Verluste aus Transaktionen zwischen einem Unternehmen und seinem assoziierten Unternehmen oder Gemeinschaftsunternehmen, sodass sich diese nunmehr auf Vermögenswerte bezieht, die keinen Geschäftsbetrieb darstellen.
- Aufnahme einer neuen Vorschrift, dass Gewinne und Verluste aus Transaktionen mit assoziierten Unternehmen und Gemeinschaftsunternehmen im Zusammenhang mit Vermögenswerten, die einen Geschäftsbetrieb darstellen, vollständig im Abschluss des Investors zu erfassen sind.
- Aufnahme des Erfordernisses, dass ein Unternehmen überprüfen muss, ob Vermögenswerte, die in separaten Transaktionen veräußert oder eingebracht werden, einen Geschäftsbetrieb darstellen und als eine einzige Transaktion bilanziert werden sollten.

Im Nachgang stellte sich heraus, dass die neuen Leitlinien in IFRS 10 in Konflikt zu bereits bestehenden Regelungen in IAS 28 stehen. Nachdem der IASB sich dazu entschieden hatte, diesen Problembereich im Rahmen seines Forschungsprojekts zur Bilanzierung nach der Equity-Methode zu adressieren, wurde der Erstanwendungszeitpunkt der Änderungen an IFRS 10 und IAS 28 im Dezember 2015 auf unbestimmte Zeit verschoben. Gleichwohl bleibt eine freiwillige frühere Anwendung zulässig.

Änderungen an IAS 28: Langfristige Anteile an assoziierten Unternehmen und Gemeinschaftsunternehmen

Zeitpunkt der verpflichtenden erstmaligen Anwendung: 1. Januar 2019

EU-Endorsement-Status: Übernahme noch nicht erfolgt

Die Änderungen an IAS 28 betreffen langfristige Anteile an einem assoziierten Unternehmen oder Gemeinschaftsunternehmen, die im Wesentlichen einen Teil der Nettoinvestition in das assoziierte Unternehmen oder Gemeinschaftsunternehmen darstellen, jedoch nicht nach der Equity-Methode bilanziert werden.

Die Änderungen stellen klar, dass IFRS 9 einschließlich dessen Wertminderungsvorschriften auf solche langfristigen Anteile vorrangig anzuwenden ist, bevor eine eventuelle Erfassung von Verlustanteilen, die dem Buchwert der Beteiligung entsprechen oder diesen übersteigen, erfolgt und bevor die Wertminderungsvorschriften in IAS 28 für die Nettoinvestition angewendet werden.

Die Änderungen sind retrospektiv in Übereinstimmung mit IAS 8 auf Geschäftsjahre anzuwenden, die am oder nach dem 1. Januar 2019 beginnen. Eine freiwillige vorzeitige Anwendung ist zulässig. Bei der Erstanwendung sind einige Übergangsregelungen zu beachten.

Änderungen an IFRS 9: Kündigungsvereinbarungen mit negativer Ausgleichsleistung

Zeitpunkt der verpflichtenden erstmaligen Anwendung: 1. Januar 2019

EU-Endorsement-Status: Übernahme erfolgt

Zielsetzung der Änderungen an IFRS 9 ist eine Bewertung von finanziellen Vermögenswerten mit sog. symmetrischen Kündigungsrechten zu fortgeführten Anschaffungskosten bzw. erfolgsneutral zum Fair Value.

Nach dem Wortlaut von IFRS 9 in der aktuell gültigen Fassung ist die Zahlungsstrombedingung nicht erfüllt, wenn der Kreditgeber im Falle einer Kündigung durch den Kreditnehmer eine Ausgleichszahlung leisten müsste (z.T. als Vorfälligkeitsgewinn bezeichnet). Durch die Änderung kann die Ausgleichszahlung auch negativ sein.

Die Erstanwendung erfolgt retrospektiv für Geschäftsjahre, die am oder nach dem 1. Januar 2019 beginnen. Eine frühere Anwendung ist zulässig.

Darüber hinaus erfolgt zu einem anderen Thema – der Restrukturierung von finanziellen Verbindlichkeiten, die nicht zur Ausbuchung der finanziellen Verbindlichkeit führen – eine Klarstellung in den Grundlagen für Schlussfolgerungen. Die fortgeführten Anschaffungskosten der finanziellen Verbindlichkeit sind an den unter der Verwendung des ursprünglichen Effektivzinssatzes berechneten Barwert der geänderten Zahlungsströme unmittelbar erfolgswirksam anzupassen. Eine Verteilung über die Restlaufzeit scheidet somit aus.

Jährliche Verbesserungen an den IFRS – Zyklus 2015–2017**Zeitpunkt der verpflichtenden erstmaligen Anwendung: 1. Januar 2019****EU-Endorsement-Status: Übernahme noch nicht erfolgt**

Die jährlichen Verbesserungen enthalten Änderungen an vier Standards, die in der nachfolgenden Übersicht dargestellt sind.

Standard	Inhalt der Änderung	Einzelheiten
IFRS 3 Unternehmenszusammenschlüsse	Bisher gehaltene Anteile an einer gemeinschaftlichen Tätigkeit (Joint Operation)	Ein Erwerber, der Beherrschung über einen einen Geschäftsbetrieb darstellende gemeinschaftliche Tätigkeit erlangt, ist verpflichtet, die Vorschriften in IFRS 3 zum sukzessiven Unternehmenserwerb anzuwenden, d.h. Neubewertung der bereits gehaltenen Anteile zum beizulegenden Zeitwert bei Erlangung der Beherrschung.
IFRS 11 Gemeinsame Vereinbarungen		Ein Unternehmen bewertet seine zuvor gehaltenen Anteile nicht neu, wenn es die gemeinschaftliche Führung über einen einen Geschäftsbetrieb darstellende gemeinschaftliche Tätigkeit erlangt.
IAS 12 Ertragsteuern	Ertragsteuerliche Konsequenzen von Zahlungen aus Finanzinstrumenten, die als Eigenkapital qualifiziert worden sind	Klarstellung, dass die Vorschriften in Tz. 57A – vormals Tz. 52B – (Erfassung der Ertragsteuerauswirkungen von Dividenden dort, wo auch die Geschäftsvorfälle und Ereignisse erfasst werden, die zu den auszuschüttenden Gewinnen führen) auf alle ertragsteuerlichen Auswirkungen von Dividenden anzuwenden sind und nicht nur auf Fälle, in denen es unterschiedliche Steuersätze für ausgeschüttete und nicht ausgeschüttete Gewinne gibt.
IAS 23 Fremdkapitalkosten	Aktivierbare Fremdkapitalkosten	Klarstellung, dass spezifisch für die Beschaffung eines qualifizierten Vermögenswerts aufgenommene Darlehen nur dann bei der Ermittlung des Zinssatzes unberücksichtigt bleiben, wenn sich der qualifizierte Vermögenswert noch nicht in seinem beabsichtigten gebrauchsfähigen Zustand befindet. Ist dieser Zustand hingegen durch geeignete Aktivitäten erreicht, sind sämtliche noch vorhandenen Mittel, die ursprünglich speziell für die Beschaffung des qualifizierten Vermögenswerts aufgenommen worden waren, als Teil der allgemein aufgenommenen Mittel zu behandeln und entsprechend bei der Ermittlung des Zinssatzes zu berücksichtigen.

Änderungen an IAS 19: Planänderung, -kürzung oder -abgeltung**Zeitpunkt der verpflichtenden erstmaligen Anwendung: 1. Januar 2019****EU-Endorsement-Status: Übernahme noch nicht erfolgt**

Zielsetzung der Änderungen an IAS 19 **Leistungen an Arbeitnehmer** für den Fall einer Anpassung, Kürzung oder Abgeltung eines leistungsorientierten Versorgungsplans ist es, die derzeit in Teilen uneinheitliche Bilanzierungspraxis zu vereinheitlichen und nützlichere Informationen bereitzustellen.

Durch die Änderungen wird zwingend verlangt, dass bei einer Änderung, Kürzung oder Abgeltung eines leistungsorientierten Versorgungsplans der laufende Diensteaufwand und die Nettozinsen für das restliche Geschäftsjahr unter Verwendung der aktuellen versicherungsmathematischen Annahmen neu zu ermitteln sind, die zur erforderlichen Neubewertung der Nettoschuld (Vermögenswert) verwendet wurden. Daneben wurden klarstellende Ergänzungen aufgenommen, wie sich eine Planänderung, -kürzung oder -abgeltung auf die Anforderungen an die Vermögenswertobergrenze („asset ceiling“) auswirkt.

Die geänderten Vorschriften sind auf Planänderungen, -kürzungen oder -abgeltungen anzuwenden, die in ab dem 1. Januar 2019 beginnenden Geschäftsjahren erfolgen. Eine rückwirkende Anwendung ist damit nicht vorgesehen. Eine freiwillige vorzeitige Anwendung ist zulässig und im Anhang offenzulegen.

Änderungen der Verweise auf das Rahmenkonzept in IFRS-Standards

Zeitpunkt der verpflichtenden erstmaligen Anwendung: 1. Januar 2020

EU-Endorsement-Status: Übernahme noch nicht erfolgt

Die Änderungen resultieren aus dem Ende März 2018 veröffentlichten grundlegend überarbeitetem Rahmenkonzept 2018 („Conceptual Framework for Financial Reporting“) des IASB. Da das Rahmenkonzept 2018 unmittelbar nach Veröffentlichung vom IASB und vom IFRS Interpretations Committee (IFRS IC) im Rahmen ihrer Tätigkeit anzuwenden ist, enthält es daher keinen festgelegten Erstanwendungszeitpunkt und auch keine Übergangsvorschriften. Ebenso ist eine Übernahme in europäisches Recht (Endorsement) nicht vorgesehen.

Die Änderungen der Verweise sind infolge der Überarbeitung des Rahmenkonzepts erforderlich geworden, da in zahlreichen Standards und anderen Verlautbarungen des IASB Zitate aus dem Rahmenkonzept bzw. Verweise darauf enthalten sind. Neben diesen, z.T. redaktionellen Änderungen sind im Änderungsstandard insbesondere Klarstellungen enthalten, welche Fassung des Rahmenkonzepts im Einzelfall anzuwenden ist. Anwender müssen folglich je nach Regelungsgegenstand das Rahmenkonzept in den Fassungen von 2001, 2010 oder 2018 beachten.

Soweit erforderlich, ist ein Erstanwendungszeitpunkt für die Änderungen enthalten, welcher einheitlich auf Geschäftsjahre festgesetzt ist, die am oder nach dem 1. Januar 2020 beginnen. Eine vorzeitige Anwendung ist zulässig, soweit dies für sämtliche Änderungen dieses Standards erfolgt und im Anhang offengelegt wird.

Änderungen an IFRS 3: Definition eines Geschäftsbetriebs

Zeitpunkt der verpflichtenden erstmaligen Anwendung: 1. Januar 2020

EU-Endorsement-Status: Übernahme noch nicht erfolgt

Die Änderungen an IFRS 3 **Unternehmenszusammenschlüsse** dienen der Klarstellung der Definition eines Geschäftsbetriebs.

Ein Geschäftsbetrieb ist unverändert durch die drei Elemente Inputfaktor(en), Prozess(e) und Output definiert. Die Inputfaktoren und darauf angewendete Prozesse sollen dabei derart zum Einsatz kommen, dass sie zur Erzeugung von Output beitragen können. Die geänderte Definition von Output legt den Fokus auf die Bereitstellung von Gütern und Dienstleistungen an den Kunden, umfasst daneben aber auch Investitionserträge wie Dividenden, Zinsen und sonstige Erträge. Dagegen dienen Kostenreduktionen nicht mehr als Merkmal von Output.

Die Änderungen stellen klar, dass für das Vorliegen eines Geschäftsbetriebs ein Erwerb mindestens einen Inputfaktor und einen substanziellen Prozess umfassen muss, die zusammen signifikant zur Fähigkeit beitragen, Output erzeugen zu können. Das Vorliegen von Prozessen ist demnach letztlich der Unterschied zwischen dem Erwerb eines Geschäftsbetriebs und dem Erwerb einer Gruppe von Vermögenswerten. Die Prüfung ist dabei abhängig davon, ob mit der erworbenen Gruppe von Tätigkeiten und Vermögenswerten bereits Output erzeugt wird oder nicht.

Zusätzlich wurde ein sog. Konzentrationstest als transaktionsbezogenes Wahlrecht eingeführt, der eine vereinfachte Beurteilung ermöglicht, ob ein erworbenes Bündel von Aktivitäten und Vermögenswerten keinen Geschäftsbetrieb darstellt. Dies ist dann der Fall, wenn sich der beizulegende Zeitwert des erworbenen Bruttovermögens ganz überwiegend („substantially all“) auf einen einzelnen identifizierbaren Vermögenswert (bzw. eine Gruppe von vergleichbaren identifizierbaren Vermögenswerten) konzentriert.

Die Änderungen sind erstmals auf solche Transaktionen anzuwenden, deren Erwerbzeitpunkt zu Beginn oder nach dem Beginn von Geschäftsjahren liegt, die am oder nach dem 1. Januar 2020 beginnen (prospektive Anwendung). Eine vorzeitige Anwendung ist zulässig und entsprechend offenzulegen.

Änderungen an IAS 1 und IAS 8: Definition von Wesentlichkeit

Zeitpunkt der verpflichtenden erstmaligen Anwendung: 1. Januar 2020

EU-Endorsement-Status: Übernahme noch nicht erfolgt

Die Änderungen an IAS 1 **Darstellung des Abschlusses** und IAS 8 **Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden, Änderungen von Schätzungen und Fehler** dienen der Verfeinerung der Definition von Wesentlichkeit durch Vereinheitlichung des Wortlauts der in verschiedenen Standards und Verlautbarungen des IASB enthaltenen Wesentlichkeitsdefinition und der Schärfung von mit der Definition in Zusammenhang stehenden Begrifflichkeiten. Dabei wird der Begriff der Verschleierung eingeführt und durch Beispiele illustriert.

Die überarbeitete Definition legt den Fokus auf die Wesentlichkeit von Informationen. Danach sind Informationen wesentlich, wenn vernünftigerweise damit zu rechnen ist, dass das Auslassen, das fehlerhafte Darstellen und/oder das Verschleiern die Entscheidungen der primären Adressaten von IFRS-Abschlüssen beeinflussen könnten, die sie auf Basis dieser Abschlüsse treffen.

Die überarbeitete Definition von Wesentlichkeit ist künftig nur noch in IAS 1 enthalten. In IAS 8 wird lediglich darauf verwiesen, dass „wesentlich“ in IAS 1 definiert und in IAS 8 mit der gleichen Bedeutung anzuwenden ist.

Die Änderungen sind erstmals auf Geschäftsjahre anzuwenden, die am oder nach dem 1. Januar 2020 beginnen (prospektive Anwendung). Eine vorzeitige Anwendung ist zulässig und entsprechend offenzulegen.

Neue Interpretation

IFRIC 23 Unsicherheiten bei der ertragsteuerlichen Behandlung

Zeitpunkt der verpflichtenden erstmaligen Anwendung: 1. Januar 2019

EU-Endorsement-Status: Übernahme erfolgt

IFRIC 23 **Unsicherheiten bei der ertragsteuerlichen Behandlung** legt die Bilanzierung laufender und latenter Steuerschulden und -ansprüche aus, bei denen Unsicherheiten hinsichtlich der ertragsteuerlichen Behandlung bestehen.

Solche Unsicherheiten bei der ertragsteuerlichen Behandlung entstehen, wenn die Anwendung des jeweiligen Steuerrechts auf eine spezifische Transaktion nicht eindeutig ist und daher (auch) von der Auslegung durch die Steuerbehörden abhängt, die dem Unternehmen bei der Aufstellung des Abschlusses jedoch noch nicht bekannt ist.

Ein Unternehmen berücksichtigt diese Unsicherheiten nur dann bei den bilanziell erfassten Steuerschulden oder -ansprüchen, wenn es wahrscheinlich („probable“) ist, dass die entsprechenden Steuerbeträge bezahlt oder erstattet werden. Dabei ist davon auszugehen, dass die Steuerbehörden ihr Recht zur Überprüfung erklärter Beträge ausüben werden und dabei vollständige Kenntnis aller zugehörigen Informationen besitzen.

Wenn sich die Tatsachen und Umstände, die Grundlage für die Beurteilung der Unsicherheit waren, geändert haben oder bei Vorliegen neuer relevanter Informationen ist die Beurteilung zu überprüfen und gegebenenfalls anzupassen.

Die Interpretation enthält keine über die Anforderungen von IAS 12 hinausgehenden zusätzlichen Angabevorschriften. Jedoch können Informationen über Ermessensentscheidungen und Unsicherheiten gemäß IAS 1 **Darstellung des Abschlusses** hinsichtlich der Ertragsteuerbilanzierung erforderlich sein.

Die Interpretation ist erstmalig verpflichtend anzuwenden auf Geschäftsjahre, die am oder nach dem 1. Januar 2019 beginnen. Eine freiwillige vorzeitige Anwendung ist zulässig. Die Interpretation kann vollständig retrospektiv angewendet werden (sofern ohne Nutzung nachträglich besserer Erkenntnis möglich) oder retrospektiv mit Erfassung des kumulativen Effekts aus der erstmaligen Anwendung unmittelbar im Eröffnungsbilanzkapital (typischerweise in den Gewinnrücklagen) im Jahr der Erstanwendung ohne Anpassung der Vorjahresvergleichszahlen.

Ihre Ansprechpartner

Jens Berger

Tel: +49 (0)69 75695 6581

jensberger@deloitte.de

Kai Haussmann

Tel: +49 (0)69 75695 6556

khaussmann@deloitte.de

Hinweis

Bitte schicken Sie eine E-Mail an mdorbath@deloitte.de, wenn Sie Fragen zum Inhalt haben, dieser Newsletter an andere oder weitere Adressen geschickt werden soll oder Sie ihn nicht mehr erhalten wollen.

Deloitte.

Die Deloitte GmbH Wirtschaftsprüfungsgesellschaft („Deloitte“) als verantwortliche Stelle i.S.d. EU-Datenschutzgrundverordnung (DSGVO) und, soweit gesetzlich zulässig, die mit ihr verbundenen Unternehmen und ihre Rechtsberatungspraxis (Deloitte Legal Rechtsanwaltsgesellschaft mbH) nutzen Ihre personenbezogenen Daten (insbesondere Name, E-Mail-Adresse, Kontaktdaten etc.) im Rahmen individueller Vertragsbeziehungen sowie für eigene Marketingzwecke. Sie können der Verwendung Ihrer personenbezogenen Daten für Marketingzwecke jederzeit durch entsprechende Mitteilung an Deloitte, Business Development, Kurfürstendamm 23, 10719 Berlin, oder kontakt@deloitte.de widersprechen sowie ihre Berichtigung oder Löschung verlangen, ohne dass hierfür andere als die Übermittlungskosten nach den Basistarifen entstehen.

Diese Veröffentlichung enthält ausschließlich allgemeine Informationen, die nicht geeignet sind, den besonderen Umständen des Einzelfalls gerecht zu werden, und ist nicht dazu bestimmt, Grundlage für wirtschaftliche oder sonstige Entscheidungen zu sein. Weder die Deloitte GmbH Wirtschaftsprüfungsgesellschaft noch Deloitte Touche Tohmatsu Limited, noch ihre Mitgliedsunternehmen oder deren verbundene Unternehmen (insgesamt das „Deloitte Netzwerk“) erbringen mittels dieser Veröffentlichung professionelle Beratungs- oder Dienstleistungen. Keines der Mitgliedsunternehmen des Deloitte Netzwerks ist verantwortlich für Verluste jedweder Art, die irgendetwas im Vertrauen auf diese Veröffentlichung erlitten hat.

Deloitte bezieht sich auf Deloitte Touche Tohmatsu Limited („DTTL“), eine „private company limited by guarantee“ (Gesellschaft mit beschränkter Haftung nach britischem Recht), ihr Netzwerk von Mitgliedsunternehmen und ihre verbundenen Unternehmen. DTTL und jedes ihrer Mitgliedsunternehmen sind rechtlich selbstständig und unabhängig. DTTL (auch „Deloitte Global“ genannt) erbringt selbst keine Leistungen gegenüber Mandanten. Eine detailliertere Beschreibung von DTTL und ihren Mitgliedsunternehmen finden Sie auf www.deloitte.com/de/UeberUns.

Deloitte erbringt Dienstleistungen in den Bereichen Wirtschaftsprüfung, Risk Advisory, Steuerberatung, Financial Advisory und Consulting für Unternehmen und Institutionen aus allen Wirtschaftszweigen; Rechtsberatung wird in Deutschland von Deloitte Legal erbracht. Mit einem weltweiten Netzwerk von Mitgliedsgesellschaften in mehr als 150 Ländern verbindet Deloitte herausragende Kompetenz mit erstklassigen Leistungen und unterstützt Kunden bei der Lösung ihrer komplexen unternehmerischen Herausforderungen. Making an impact that matters – für rund 286.000 Mitarbeiter von Deloitte ist dies gemeinsames Leitbild und individueller Anspruch zugleich.