

# Rödl & Partner

## IFRS NEWSLETTER

Ausgabe:  
Dezember  
2018

### NEUES AUS DER INTERNATIONALEN RECHNUNGSLEGUNG

Capital Markets & Accounting Advisory Services  
[www.roedl.de](http://www.roedl.de)

#### Lesen Sie in dieser Ausgabe:

---

##### → Im Fokus

- IFRS 9 - im Übergang von Theorie zu Praxis
- 

##### → IFRS aktuell

- Kurzinformationen im Überblick
  - Projektzeitplan des IASB
  - EU-Endorsement
- 

##### → In eigener Sache

- Wir als Partner für Ihr IFRS 16- Umstellungsprojekt
- Vorträge und Seminare
- Themenspecials
- Publikationen
- Newsletter-Abonnement
- Kontakt



## → Im Fokus

### IFRS 9 – im Übergang von Theorie zu Praxis

Durch die verpflichtende Anwendung von IFRS 9 *Finanzinstrumente* im aktuellen Geschäftsjahr sammeln die betroffenen Unternehmen erste praktische Erfahrungen mit dessen Umsetzung. Halbjahres- und Quartalsberichte aus dem laufenden Jahr sind inzwischen einsehbar. Es ist wenig überraschend, dass der bereits in seiner Theorie sehr komplexe Standard in seiner praktischen Anwendung viele Fragestellungen aufgeworfen hat. Die standardkonforme Umsetzung von IFRS 9 ist außerdem von zentraler Bedeutung, da die deutsche Prüfstelle für Rechnungslegung e.V. (DPR) die Anwendung von IFRS 9 zu einem der Prüfungsschwerpunkte für 2019 erklärt hat. Die neuen DPR Prüfungsschwerpunkte werden Thema in unserer Ausgabe Januar 2019 sein. Nachfolgend möchten wir Ihnen daher einige ausgewählte Problemstellungen und Lösungen zu den zentralen Themenbereichen Klassifizierung und Wertminderung vorstellen.

### Klassifizierung

#### GRUNDSÄTZE DER KLASSIFIZIERUNG

Grundsätzlich sind sämtliche finanziellen Vermögenswerte im Anwendungsbereich des IFRS 9 in eine der drei Bewertungskategorien AC (*amortized cost*/ Bewertung zu fortgeführten Anschaffungskosten), FVtPL (*fair value through profit or loss*/ erfolgswirksam zum beizulegenden Zeitwert bewertet) oder FVtOCI (*fair value through other comprehensive income*/ erfolgsneutral zum beizulegenden Zeitwert bewertet) einzuordnen. Die Klassifizierung hängt insbesondere von zwei Kriterien ab, dem Geschäftsmodell- und dem Zahlungsstromkriterium (auch *solely payments of principal and interest*, SPPI genannt). Dieser

SPPI-Test ist dann erfüllt, wenn die Zahlungsströme aus dem Finanzinstrument ausschließlich aus vertraglich festgelegten Zahlungen auf den ausstehenden Betrag sowie ggf. Zinsen bestehen. Damit sind Instrumente mit Hebelwirkung (u.a. Derivate) sowie Instrumente mit an z.B. Indizes oder Performance-Indikatoren gekoppelten Zahlungen, die keinen Zinscharakter haben, grundsätzlich von der Bewertung zu fortgeführten Anschaffungskosten ausgeschlossen. Gleiches gilt für Investitionen in Eigenkapitalinstrumente, da hierbei keine Zahlungen auf einen ausstehenden Betrag erfolgen. Ein Scheitern des SPPI-Tests führt grundsätzlich zur Einordnung in die Kategorie FVtPL.

Des Weiteren ist das sogenannte Geschäftsmodellkriterium zu prüfen. Dieses zielt auf die Steue-

rung verschiedener Gruppen von Finanzinstrumenten zur Erzielung von Zahlungsströmen ab. Mögliche Geschäftsmodelle sind das Modell *held to collect*, nach welchem Zahlungsströme vorwiegend durch das Halten der Vermögenswerte erzielt werden und das Modell *held to collect and sell*, welches sich durch ein Halten der Vermögenswerte bis zu Fälligkeit und auch durch die vorzeitige Veräußerung auszeichnet. In allen anderen Fällen, insbesondere wenn die betreffenden Finanzinstrumente vorzeitig verkauft werden oder zu Handelszwecken gehalten werden, liegt das Modell *other business model* vor.

Die Klassifizierungsregeln sind auf alle finanziellen Vermögenswerte anzuwenden. Neben den klassischen Bilanzposten wie Forderungen aus Lieferungen und Leistungen oder flüssige Mittel umfassen diese auch alle übrigen finanziellen Vermögenswerte auf der Aktivseite, die oft zusammengefasst unter dem Posten sonstige finanzielle Vermögenswerte ausgewiesen werden. Hierzu gehören beispielsweise Wertpapiere, Beteiligungen (ausgenommen Beteiligungen an Tochterunternehmen, assoziierten Unternehmen und Gemeinschaftsunternehmen), Ausleihungen, Kautionen oder Derivate. Auch für diese Einzelposten muss eine Klassifizierung vorgenommen werden, die über die Bewertung entscheidet.

## EINZELFRAGEN DER KLASSIFIZIERUNG – FACTORING

Bei der Einschätzung des Geschäftsmodells ist eine Vielzahl von Faktoren zu berücksichtigen. Besondere Bedeutung hat dies im Falle von Factoring. Factoring bezeichnet den laufenden Ankauf von Forderungen eines Unternehmens vor deren Fälligkeit durch ein Kreditinstitut oder eine spezialisierte Finanzierungsgesellschaft. Sofern solche Vereinbarungen regelmäßig zur bilanziellen Ausbuchung des Vermögenswerts beim Verkäufer der Forderungen führen, legt dies auch das zugrunde legende Geschäftsmodell fest, nach welchem die Forderungen gesteuert werden. Grundsätzlich sind Forderungen aus Lieferungen und Leistungen als *held to collect* einzuordnen, da diese regelmäßig zur Vereinnahmung der vertraglichen Zahlungsströme (in diesem Fall Zahlung durch den Kunden) gehalten werden. Bei regelmäßiger Ausbuchung des Großteils eines Portfolios ist jedoch für die verbleibenden Forderungen das Geschäftsmodell *other business model* zutreffender, da hierbei nicht mehr primär von einer Halteabsicht ausgegangen werden kann. Handelt es sich nur um einen moderateren Umfang von Verkäufen kommt das gemischte Modell *held to collect and sell* zur Anwendung. Alternativ können auch zwei separate Portfolios vorliegen,

welche von der Steuerungsart des anderen unberührt bleiben. Dies erfordert jedoch eine separate Betrachtung bzw. Steuerung der beiden Portfolios.

Unterschiedliche Auffassungen bestehen, wenn die Forderungen aufgrund eines Risikorückbehalts des Verkäufers nicht ausgebucht werden (unechtes Factoring). Teilweise besteht die Ansicht, dass aufgrund des Verkaufs der Forderungen und mangels künftiger Erfassung der Zahlungsströme durch den Verkäufer eine Bewertung zu fortgeführten Anschaffungskosten unzutreffend wäre. In diesem Fall wäre für die verbleibenden Forderungen eine Bewertung zu fortgeführten Anschaffungskosten nicht mehr möglich und die Bewertung müsste zwangsläufig zum beizulegenden Zeitwert erfolgen. Eine andere Sichtweise spricht sich für solche Fälle für ein faktisches Bilanzierungswahlrecht aus. Danach besteht die Wahl zwischen einer Bewertung des Restbestands des Portfolios zu fortgeführten Anschaffungskosten und einer Bewertung zum beizulegenden Zeitwert. Nach anderen Auffassungen stellen Geschäftsvorfälle, die nicht zu einer Ausbuchung führen, ohnehin keinen Einflussfaktor auf die Beurteilung des Geschäftsmodells dar. Der grundsätzliche Ansatz nach AC bliebe somit unberührt. Somit erscheint insgesamt betrachtet sowohl eine Bewertung der Forderungen zum beizulegenden Zeitwert als auch eine Einordnung in die Kategorie AC grundsätzlich vertretbar.

## EINZELFRAGEN DER KLASSIFIZIERUNG – KATEGORIE FVTOCI

Finanzielle Vermögenswerte sind zwingend erfolgsneutral zum beizulegenden Zeitwert zu bewerten, wenn das SPPI-Kriterium erfüllt ist, d.h. die Zahlungen ausschließlich aus Zinsen und Tilgung bestehen und das Geschäftsmodell als *held to collect and sell* zu klassifizieren ist.

Die Handhabung von Finanzinstrumenten der Kategorie FVtOCI kann sich in der Praxis als aufwändig gestalten. Für Vermögenswerte mit dem gemischten Geschäftsmodell *held to collect and sell* besitzen sowohl Informationen über die Vereinnahmung der vertraglichen Zahlungsströme, als auch der *fair value* der Instrumente Relevanz. Somit werden die fortgeführten Anschaffungskosten der Vermögenswerte in einer separaten Rechnung ermittelt und deren Differenz zum *fair value* zunächst erfolgsneutral im sonstigen Ergebnis erfasst. Ein sog. „recycling“ der dort im Zeitverlauf angesammelten Beträge in die GuV erfolgt bei Veräußerung oder Reklassifizierung. Zu beachten ist jedoch, dass bei durch Wahlrechtsausübung der FVtOCI-Kategorie zugeordneten Eigenkapi-

talinstrumenten kein recycling erfolgt. Die ebenfalls anhand der fortgeführten Anschaffungskosten ermittelten Effektivzinsserträge, Wertminderungen im Zuge des Modells für erwartete Kreditverluste (*expected credit loss model*) sowie Ergebnisse aus Währungsumrechnungen sind hingegen unmittelbar erfolgswirksam zu erfassen. Somit entspricht die GuV-Auswirkung dieser Vermögenswerte der Kategorie AC, obwohl der Bilanzansatz zum beizulegenden Zeitwert erfolgt.

Die Anwendung ist jedoch vereinfacht, wenn aus Wesentlichkeitsgründen die Anschaffungskosten anstatt des beizulegenden Zeitwerts angesetzt werden, wie es beispielsweise bei kurzfristigen Forderungen (welche u.a. durch Factoringvereinbarungen in die Kategorie FVtOCI fallen können) möglich sein könnte. In diesem Fall wären mangels Differenz zwischen dem beizulegenden Zeitwert und den fortgeführten Anschaffungskosten keine Beträge im OCI zu erfassen. In der Gewinn- und Verlustrechnung wären dann lediglich Wertminderungen oder Währungsumrechnungen zu erfassen.

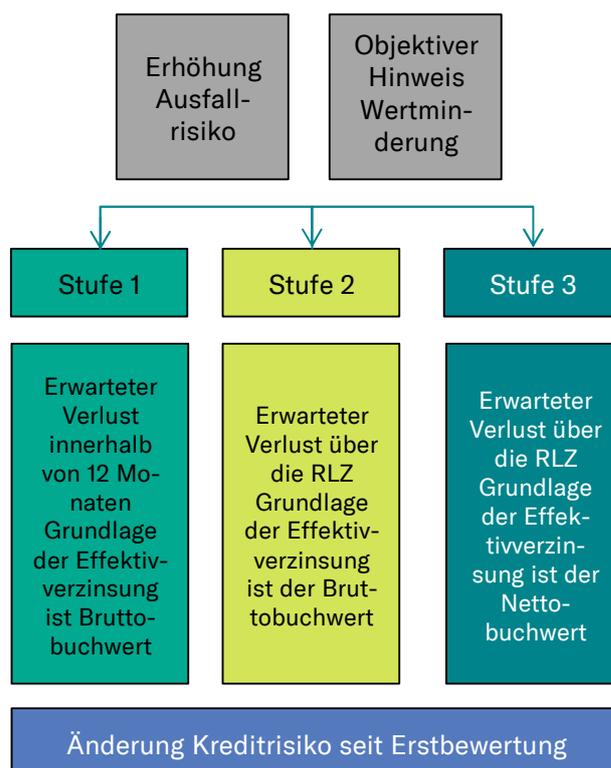
## EINZELFRAGEN DER KLASSIFIZIERUNG – EIGENKAPITALINSTRUMENTE

Eigenkapitalinstrumente werden grundsätzlich zum beizulegenden Zeitwert bewertet. Es besteht jedoch im Regelfall ein Wahlrecht, die Veränderung des beizulegenden Zeitwerts ergebniswirksam oder ergebnisneutral zu erfassen. Bei der praktischen Anwendung dieser Regelung stellt sich mitunter die Frage, welche Instrumente als Eigenkapitalinstrumente im Sinne der IFRS gelten. Dies betrifft beispielsweise Anteile an Personengesellschaften. Das Kapital einer Personengesellschaft ist bilanziell als Fremdkapital auszuweisen. Jedoch ist aufgrund der Ausnahmenvorschriften für kündbare Anteile gem. IAS 32 dennoch ein Ausweis als Eigenkapital möglich. Für die Anwendung der Klassifizierungskriterien für Eigenkapitalinstrumente des IFRS 9 muss jedoch beachtet werden, dass die zu betrachtenden Instrumente bereits die grundsätzlichen Definitionskriterien für Eigenkapital erfüllen müssen. Lediglich aufgrund eines Ausnahmetatbestands als Eigenkapital bilanzierte Verbindlichkeiten stellen somit keine Eigenkapitalinstrumente dar und sind ausnahmslos der Kategorie FVtPL zuzuordnen.

## Wertminderung

Durch IFRS 9 wird für die Ermittlung von Wertminderungen das sogenannte Modell der erwarteten Kreditverluste (*expected credit loss model*)

eingeführt. Im Gegensatz zum Modell der eingetretenen Verluste (*incurred loss model*) des IAS 39 werden dadurch künftig erwartete Verluste in die Bewertung einbezogen. Dazu wird eine sog. Risikovorsorge (*loss allowance*) für alle Vermögenswerte, die in den Anwendungsbereich fallen, angesetzt. Dies gilt unabhängig davon, ob bereits ein Verlustereignis eingetreten ist oder nicht. Nach dem Grundfall des Modells erfolgt eine Einordnung der Vermögenswerte in eine von drei Stufen. Grundsätzlich erfolgt eine Zuordnung in Stufe 1, falls seit dem Erstansatz keine signifikante Erhöhung des Kreditrisikos eingetreten ist. In dieser Stufe erfolgt eine Betrachtung der erwarteten Kreditverluste aus dem Instrument über die kommenden 12 Monate nach dem Bilanzstichtag. Im Fall einer solchen signifikanten Erhöhung wird stattdessen auf die gesamte Laufzeit des Instruments abgestellt (Stufe 2). Belege hierfür kann u.a. eine Erhöhung der Wahrscheinlichkeit auf Insolvenz der Gegenseite sein. Unterschiede zwischen Stufe 1 und 2 ergeben sich somit insbesondere bei Instrumenten mit langer Laufzeit. Eine Einordnung in Stufe 3 erfolgt, wenn objektive Hinweise auf Wertminderung vorliegen. Analog zu den Kriterien nach IAS 39 können dies beispielsweise bedeutende finanzielle Schwierigkeiten der Gegenseite sein. Im Unterschied zu Stufe 3 wird bei der Erfassung der Effektivzinsen lediglich auf den bereits wertberichtigten Buchwert des Vermögenswerts abgestellt, anstatt auf den ursprünglichen Buchwert. Die Erfassung der Wertminderung bleibt analog zu Stufe 2.



## AUSWAHL EINES GEEIGNETEN WERTMINDE- RUNGSMODELLS

---

IFRS 9 gibt kein konkretes Modell zur Berechnung der Wertminderung vor. Stattdessen sind lediglich einige grundlegende Prinzipien einzuhalten. Somit bestehen verschiedene Handlungsmöglichkeiten, die Anforderungen des Standards zu erfüllen. Diese hängen von der Situation, den verfügbaren Mitteln des Unternehmens sowie den betroffenen Finanzinstrumenten ab. Eine mögliche Ermittlungsart der Risikovorsorge ist anhand der Parameter Ausfallwahrscheinlichkeit (*probability of default*, PD), der Verlustquote (*loss given default*, LGD) und dem ausfallgefährdeten Betrag (*exposure at default*, EAD). In einer Formel ausgedrückt:  $expected\ credit\ loss = PD \times LGD \times EAD$ .

Insbesondere die Ausfallwahrscheinlichkeit des Kunden ist in der Praxis bei Industrieunternehmen mit vielen unterschiedlichen Kunden nicht ohne weiteres ermittelbar. Zwar sieht das Wertminderungsmodell des IFRS 9 grundsätzlich eine Einzelbetrachtung der Finanzinstrumente vor, eine zusammengefasste Ermittlung der Wertberichtigungen ist jedoch explizit zugelassen. Eine solche Gruppenbetrachtung ist vor allem dann zulässig, falls individuelle Informationen zum Ausfallrisiko einzelner Instrumente nicht ohne weiteres verfügbar sind.

## MODELLIERUNG DES EXPECTED CREDIT LOSS WENN KEINE ODER NUR UNZUREICHENDE HISTORISCHE INFORMATIONEN VORLIEGEN

---

Forderungen aus Lieferungen und Leistungen stellen insbesondere für Unternehmen außerhalb des Bankensektors einen zentralen Anwendungsbereich für das *expected credit loss model* dar. Die im Regelfall Vielzahl an Forderungen gegenüber verschiedenen Kunden lässt eine Einzelbewertung annähernd unmöglich werden. Jedoch ist eine kollektive Beurteilung erwarteter Kreditverluste seitens IFRS 9 explizit zugelassen. Ein häufig verwendetes Beispiel einer solchen Betrachtung ist die sogenannte Wertminderungsmatrix, ein im Standard dargestelltes Hilfsmittel.

Die Wertminderungsmatrix ermittelt die Wertminderungen anhand der Überfälligkeit der Forderungen. Hierfür wird, basierend auf den tatsächlichen Forderungsausfällen der Vergangenheit, für jede Altersstrukturklasse der Forderungen eine entsprechende Wertminderung ermittelt. Ein mögliches Ergebnis der Berechnungen könnten folgende drei Kategorien sein: 1% Ausfallwahrscheinlichkeit bei nicht-überfälligen Forderungen, 3% bei 1-60 Tagen und ab 60 Tagen 10%. Diese Prozentzahlen werden auf den gesamten, nicht-

einzelwertberechtigten Forderungsbestand, gegliedert nach Fälligkeit, angewendet. Eine darüber hinausgehende Differenzierung wäre allenfalls bei signifikant voneinander abweichenden Ausfallmustern, beispielsweise innerhalb unterschiedlicher geografischer Regionen, notwendig.

Voraussetzung für eine solche Matrix ist jedoch eine ausreichend robuste Datenbasis, über welche nicht jedes Unternehmen verfügt. Alternativ kann für große Einzelkunden mit hohem Forderungsbestand, die über ein Rating verfügen, die Ausfallwahrscheinlichkeit über einen externen Datenanbieter ermittelt werden.

Die ferner zu modellierende Verlustquote ist insbesondere von der Besicherung der finanziellen Vermögenswerte, sowie von der erwarteten (Teil-) Rückzahlung im Ausfallereignis abhängig. Die Höhe der erwarteten Rückzahlungen kann ebenfalls aus externen Durchschnittswerten hergeleitet werden. Beispielsweise belegten Studien, dass Gläubiger bei zwischen 2011 und 2015 beendeten Insolvenzverfahren in Deutschland durchschnittlich lediglich 2,2% der Forderungsbeträge zurück erhielten. Eine Verlustquote von 100% würde somit eine grundsätzlich vertretbare Annahme darstellen.

Die Einschätzung der erwarteten Kreditverluste schließt zusätzlich zu den gegenwärtigen Bedingungen auch Prognosen der künftigen Lage ein. Hierbei sind alle zum Abschlussstichtag ohne unangemessenen Kosten- oder Zeitaufwand verfügbaren Informationen heranzuziehen. Für weit in der Zukunft liegende Perioden werden keine detaillierten Schätzungen verlangt, da solche Einschätzungen verstärkt ermessensbehaftet und weniger relevant sind. Somit ist eine Extrapolation der verfügbaren Informationen gestattet. Soweit sich jedoch keine drastische Verschlechterung oder Verbesserung der Lage abzeichnet, wird teilweise seitens der Praxis ein Anpassungsfaktor an künftige Ereignisse von 1 als bestmöglicher Näherungswert gesehen.

## KOMPLETTABSCHREIBUNG AB EINER BE- STIMMTEN ÜBERFÄLLIGKEIT

---

Unabhängig von der Bildung einer Risikovorsorge stellt sich in der Praxis immer wieder die Frage, ob ab einem bestimmten Zeitpunkt (z.B. 360 Tage) eine Komplettabschreibung anstatt einer partiellen Wertminderung, nicht nur einfacher umsetzbar, sondern auch wahrheitsgetreuer ist. Zunächst ist jedoch zwischen einer Abschreibung, welche einen Ausbuchungsvorgang darstellt, und einer Wertberichtigung zu differenzieren. Die vorgelagerte Beurteilung einer Abschreibung zielt

darauf ab, ob nach angemessener Einschätzung nicht mehr von einer Realisierbarkeit des finanziellen Vermögenswerts ausgegangen werden kann. Dies kann beispielsweise bei Abschluss (nicht bereits zu Beginn) eines Insolvenzverfahrens oder aufgrund richterlicher Beschlüsse der Fall sein.

Eine Wertberichtigung im Sinne einer Risikoversorge hingegen ist auch ohne ein Ausfallereignis vorzunehmen und basiert auf einer wahrscheinlichkeitsgewichteten Schätzung des Barwerts aller Zahlungsausfälle. Hierbei sind weder „worst case“ noch „best case“-Szenarien zugrunde zu legen. Eine Komplettabschreibung würde daher eher als „worst case“-Annahme gewertet werden.

Eine durch Überfälligkeit bedingte Wertminderung von 100% (Komplettabschreibung) im Zuge des *expected credit loss model* ist lediglich unter zwei Bedingungen möglich. Zunächst muss ab einem bestimmten Fälligkeitszeitpunkt von einer Ausfallwahrscheinlichkeit von annähernd 100% ausgegangen werden können. Außerdem muss die Verlustquote im Ausfallereignis ebenfalls bei nahe 100% liegen. Zum Nachweis, dass dies dennoch keine „worst case“-Betrachtung darstellt, sind ausreichende Belege, beispielsweise historische Datensätze und externe Statistiken, notwendig.

## Fazit

Die hier vorgestellten Fragestellungen sind lediglich ein kleiner Ausschnitt der praktischen Herausforderungen durch IFRS 9. Es zeigt sich jedoch auch, dass der Standard durchaus ein Maß an Flexibilität aufweist und somit auch Unternehmen mit begrenzteren Datensätzen eine sachgerechte Anwendung ermöglicht. Trotzdem sind die Herausforderungen bei der praktischen Umsetzung nicht zu unterschätzen. Diese Umsetzung erfordert Zeit, Fachwissen und Flexibilität bei der Anwendung, da die Einführung von IFRS 9 immer eine individuelle Herangehensweise nötig macht.

Ihr Kontakte für weitere Informationen



Karsten Luce  
Wirtschaftsprüfer  
Steuerberater

T + 49 (911) 9193 – 2521  
[karsten.luce@roedl.de](mailto:karsten.luce@roedl.de)

## → IFRS aktuell

### Kurzinformationen im Überblick

**IDW VERABSCHIEDET NEUE MODULE ZU IFRS 3 IN IFRS MODULVERLAUTBARUNG IDW RS HFA 50**

Das IDW (Institut der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e.V.) hat in der Stellungnahme zur Rechnungslegung IFRS-Modulverlautbarung (IDW RS HFA 50) zwei Module ergänzt. Diese wurden vom Hauptfachausschuss im August verabschiedet. Dieses erste veröffentlichte Modul thematisiert Unternehmenszusammenschlüsse, die mithilfe von speziell für dieses Ziel gegründeten Vorrats- oder Mantelgesellschaften (die keinen Geschäftsbetrieb i. S. d. IFRS 3 darstellen) durchgeführt werden. Diese Einheiten werden als „Newcos“ bezeichnet.

**IDW VERABSCHIEDET NEUES MODUL ZU IFRS 9 IN DER IFRS MODULVERLAUTBARUNG IDW RS HFA 50**

Das IDW hat am 12. Juni 2018 ein neues Modul zu IFRS 9 verabschiedet. Thematisiert werden Kreditzusagen im Zusammenhang mit der Lieferung von Gütern oder der Erbringung von Dienstleistungen. Zu weiteren inhaltlichen Ausführungen verweisen wir auf unsere Newsletter-Ausgabe Januar 2018.

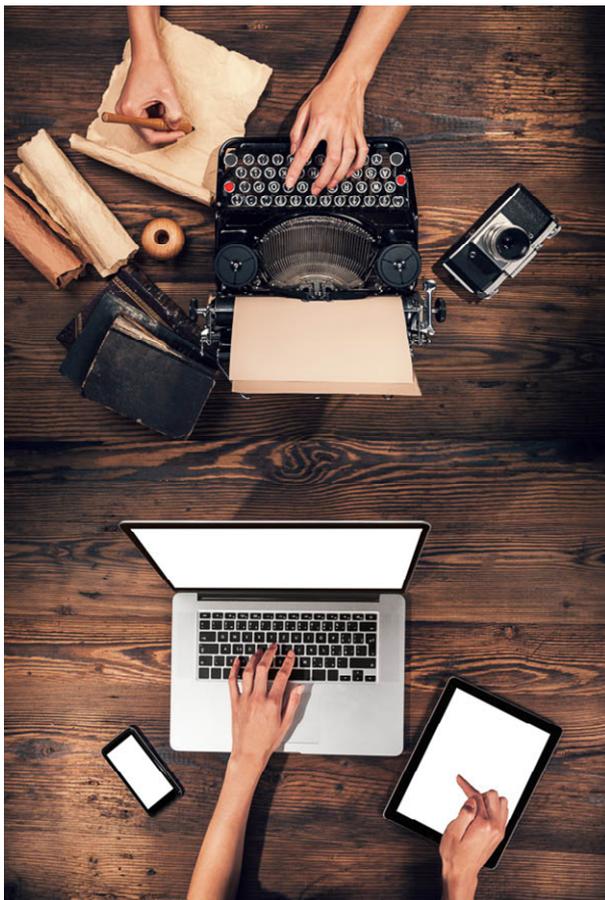
**IASB STELLT LERNMODULE ZUM THEMA „IFRS FÜR SMES“ ZUR VERFÜGUNG**

Neben den bereits bestehenden Schulungsunterlagen für den International Financial Reporting

Standard für kleine und mittelgroße Unternehmen (IFRS for SMEs) hat der IASB nun auch Lernmodule erarbeitet. Aktuell sind zehn Module zu den folgenden Themen kostenfrei auf der IASB-Homepage verfügbar:

- „Small and Medium – sized Entities“,
- „Financial Statement Presentation“,
- „Statement of Comprehensive Income and Income Statement“,
- „Statement of Changes in Equity and Statement of Income and Retained Earnings“,
- „Statement of Cash Flows“,
- „Basic Financial Instruments“,
- „Other Financial Instrument Issues“,
- „Inventories“,
- „Property, Plant and Equipment“ und
- „Events after the End of the Reporting Period“

Auch das zweite Modul beschäftigt sich mit „Newcos“. Hier wird anhand von zwei Sachverhalten dargestellt, wie „Newcos“ im Zusammenhang mit konzerninternen Umstrukturierungen genutzt werden können und wie deren bilanzielle Abbildung korrekt zu erfolgen hat. Inhaltlich beschäftigen sich die Beispielfälle mit einer Reorganisation sowie einem Unternehmenszusammenschluss unter gemeinsamer Kontrolle.



## DRSC VERABSCHIEDET INTERPRETATION 4 (IFRS)

Am 5. September 2018 hat der DRSC (Deutsches Rechnungslegungs Standards Committee e.V.) die Interpretation 4 (IFRS) „Bilanzierung ertragsteuerlicher Nebenleistungen in einem IFRS Abschluss“ verabschiedet. Inhaltlich wird die Bilanzierung von steuerlichen Nebenleistungen i. S. d. § 3 Abs. 4 AO, welche sich auf tatsächliche Steuern i. S. d. IAS 12.5 beziehen, aufgegriffen.

Es wird dargestellt, ob auf die steuerlichen Nebenleistungen i. S. d. § 3 Abs. 4 AO IAS 37 Rückstellungen, Eventualverbindlichkeiten und Eventualforderungen Anwendung findet, sowie die sich daraus ergebenden Konsequenzen für Ansatz, Bewertung und Ausweis. Des Weiteren wird klargestellt, dass eine veränderte Bilanzierungsweise aufgrund der Interpretation eine Methodenänderung i. S. d. IAS 8 und keine Fehlerkorrektur darstellt.

Die Reaktionen auf den ersten, am 16. Juli 2018 veröffentlichten Entwurf der Interpretation wurden intensiv diskutiert und gewürdigt. Um den Entscheidungsprozess transparent zu machen will der DRSC in Kürze ein separates Dokument veröffentlichen, das ein Feedback zu einzelnen Rückmeldungen enthält.

## KLARSTELLUNG ZUR DRSC INTERPRETATION 4

Kurz nach der Verabschiedung der Interpretation 4 (IFRS) zur „Bilanzierung von ertragsteuerlichen Nebenleistungen in einem IFRS Abschluss“ kam der IFRS-Fachausschuss des DRSC erneut zusammen, um eine Klarstellung zum Erstanwendungszeitpunkt zu erörtern. Da die Interpretation keine klare Aussage zum Erstanwendungszeitpunkt enthält, wurden Auffassungen vertreten, dass die Interpretation bereits für Quartalsabschlüsse zum 30. September sowie für Jahresabschlüsse mit abweichendem Stichtag, die vor dem 31. Dezember 2018 enden, anzuwenden ist. Dieser Auffassung folgt der Fachausschuss des DRSC nicht.

Es wird eine zusätzliche Textziffer angeregt, in der aufgenommen werden soll, dass die Interpretation erstmalig für Geschäftsjahre ab dem 1. Januar 2018 anzuwenden ist.

## ÄNDERUNGSFASSUNG IDW RS HFA 48

Am 11. September 2018 wurde zu IDW RS HFA 48 „Einzelfragen der Bilanzierung von Finanzinstrumenten nach IFRS 9“ eine Änderungsfassung vom

Hauptfachausschuss (HFA) des IDW verabschiedet.

Inhaltlich wurden weitere Ausführungen zum Thema „Modifikation finanzieller Vermögenswerte“ ergänzt. Insbesondere geht es um die Fragen, wann eine Modifikation einer vertraglichen Zahlung im Sinne von IFRS 9 vorliegt, welche Auswirkungen substantielle und nicht-substantielle Modifikationen auf das Periodenergebnis haben und wie substantielle und nicht-substantielle Modifikationen voneinander abzugrenzen sind.

## ENTSCHLIEßUNG DES EUROPÄISCHEN PARLAMENTS ZU IFRS 17 „VERSICHERUNGSVERTRÄGE“

Am 3. Oktober 2018 wurde der Entschließungsantrag zu IFRS 17 Versicherungsverträge im EU-Parlament diskutiert. Dieser wurde vom Ausschuss für Wirtschaft und Währung eingebracht.

In diesem Zusammenhang wurden von den Vertretern der Europäischen Kommission und Mitgliedern des Europäischen Parlaments unter anderem nachfolgende Vorteile, Verbesserungen und Bedenken aufgegriffen:

- Hinweis, dass durch IFRS 17 eine bessere Vergleichbarkeit von Abschlüssen innerhalb der Versicherungsbranche ermöglicht werden soll.
- Hinweis, dass die EFRAG derzeit ihre Übernahmeempfehlung zu IFRS 17 ausarbeitet und den IASB bittet, verschiedene Themen erneut zu überprüfen.
- Hinweis, dass der IASB mögliche Änderungen an IFRS 17 und Verschiebungen des Zeitplans in Q4/2018 erörtern wird.
- Hinweis, dass weiterhin die Arbeit an IFRS 17 von der Kommission überwacht wird um sicherzustellen, dass IFRS 17 im Falle seiner Übernahme dem europäischen Gemeinwohl zuträglich ist.

## IASB VERÖFFENTLICHT ÄNDERUNG AN IFRS 3

Am 22. Oktober 2018 hat der IASB Änderungen an IFRS 3 betreffend der „Definition eines Geschäftsbetriebs“ veröffentlicht. Mithilfe der Änderung soll künftig besser abgrenzbar sein, ob ein Geschäftsbetrieb oder eine Gruppe von Vermögenswerten erworben wurde.

Durch die Änderung werden Textziffern im Anhang, den Anwendungsleitlinien geändert und Beispiele ergänzt, welche die drei Elemente eines Geschäftsbetriebs klarstellen.

Die Änderungen sind für Geschäftsjahre ab dem 1. Januar 2020 anzuwenden.

## EU-ÜBERNAHME VON IFRIC 23

Mit der am 24. Oktober 2018 in ihrem Amtsblatt veröffentlichten Verordnung (EG) 2018/1595 vom 23. Oktober 2018 zur Änderung der Verordnung (EG) Nr. 1126/2008 wurde die „Interpretation zur Bilanzierung von Unsicherheiten in Bezug auf Ertragsteuern“ von der EU übernommen. Die Interpretation tritt für Geschäftsjahre, die ab dem 1. Januar 2019 beginnen in Kraft.

Die neue Interpretation klärt die Unsicherheiten über die für das Geschäftsjahr zu zahlende Steuerlast, da die steuerliche Anerkennung vorgenommener Gestaltungen erst später geklärt wird. Wenn steuerlich die Anerkennung zwar unsicher, aber wahrscheinlich ist, erfolgt die Bilanzierung im Einklang mit der Steuererklärung, wobei die Unsicherheit unberücksichtigt bleibt. Wenn die steuerliche Anerkennung nicht wahrscheinlich ist, erfolgt die Bewertung der Steuerlast entweder nach dem wahrscheinlichsten Wert oder dem Erwartungswert.

## IASB VERÖFFENTLICHT ÄNDERUNGEN AN IAS 1 UND IAS 8

Am 31. Oktober 2018 hat der IASB Änderungen bezüglich der Definition von Wesentlichkeit von Abschlussinformationen veröffentlicht. Die Änderungen betreffen die Standards IAS 1 Darstellung des Abschlusses und IAS 8 Rechnungslegungsmethoden, Änderungen von rechnungslegungsbezogenen Schätzungen und Fehler. Zusammen mit zusätzlichen Anwendungserläuterungen sollen die Änderungen insbesondere dem Ersteller eines IFRS-Abschlusses die Beurteilung von Wesentlichkeit erleichtern. Zudem wird mit den Änderungen sichergestellt, dass die Definition von Wesentlichkeit einheitlich im IFRS-Regelwerk erfolgt. Die Änderungen sind für Geschäftsjahre ab dem 1. Januar 2020 anzuwenden.

→ IFRS aktuell

## Projektzeitplan des IASB

Nachfolgend stellen wir Ihnen die laufenden Projekte des IASB vor:

IASB-Projekt	Aktueller Stand	Nächster Meilenstein	Voraus-sichtliche Veröffentlichung
<b>Standardsetzung</b>			
Lagebericht	Entwurf ED	ED	H1 2020
Preisregulierte Aktivitäten	DP-Feedback	DP oder ED	H2 2019
Primäre Abschlussbestandteile	Entwurf ED oder DP	DP oder ED	H2 2019
<b>Standardänderungen</b>			
Rechnungslegungsmethoden (vorgeschlagene Änderungen an IAS 8)	ED/2018/1	ED-Feedback	Q4 2018
Rechnungslegungsmethoden und rechnungslegungsbezogene Schätzungen (vorgeschlagene Änderungen an IAS 8)	ED-Feedback	DPD	Q4 2018
Klarstellungen an IFRS 8 Geschäftssegmente (vorgeschlagene Änderungen an IFRS 8 und IAS 34)	Entwurf FS	FS	Q4 2018
Klassifizierung von Verbindlichkeiten (vorgeschlagene Änderungen an IAS 1)	ED-Feedback	IFRS	TBD
Geschätzte Kosten bei der Bewertung von belastenden Verträgen (Änderungen an IAS 37)	Entwurf ED	ED	Q4 2018
Gebühren und Kosten, die im 10%-Prozent-Test für die Ausbuchung von finanziellen Verbindlichkeiten enthalten sind (vorgeschlagene Änderungen an IFRS 9)	Entwurf ED	ED	TBD
Erlöse vor beabsichtigter Nutzung (vorgeschlagene Änderungen an IAS 16)	ED-Feedback	IFRS	TBD
Verfügbarkeit einer Erstattung aus einem leistungsorientierten Plan (Änderungen an IFRIC 14)	ED/2015/5 Analyse	IFRS	TBD
Tochterunternehmen als ein IFRS Erstanwender (IFRS 1)	Entwurf ED	ED	TBD
Initiative zur Verbesserung von Angabepflichten (sog. „Disclosure Initiative“): Überprüfung der Angabevorschriften auf Standardebene	DP/2017/1	ED	TBD
Initiative zur Verbesserung von Angabepflichten (sog. „Disclosure Initiative“): Rechnungslegungsgrundsätze	DP/2017/1	ED	TBD
Besteuerung bei Bewertung zum beizulegenden Zeitwert (IAS 41)	Entwurf ED	ED	TBD

Standardänderungen			
Leasinganreize (vorgeschlagene Änderungen an IFRS 16 Illustrative Examples)	Entwurf ED	ED	TBD
Aktualisierung von Verweisen auf das Rahmenkonzept (vorgeschlagene Änderungen an IFRS 3)	DPD	ED	TBD
Forschungsprojekte			
Bilanzierung dynamischer Risikomanagement-tätigkeiten	DP-Feedback	Core Model	H1 2019
Finanzinstrumente mit Eigenkapitaleigenschaften	DP	DP-Feedback	Q1 2019
Geschäfts- oder Firmenwert und Wertminderung	Entwurf DP oder ED	DP oder ED	TBD
Abzinsungssätze	Entwurf RS	RS	Q4 2018
Rohstofffördernde Aktivitäten	RS	Review Research	TBD
PIR zu IFRS 13 Bemessung des beizulegenden Zeitwerts	RFI-Feedback	FS	Q4 2018
Unternehmenszusammenschlüsse unter gemeinsamer Kontrolle	Entwurf DP	DP	H2 2019
„Disclosure Initiative“ Prinzipien der Angabepflichten	DP-Feedback	RS	Q1 2019
IBOR Reform und Auswirkungen auf das Reporting	Research	TBD	Q4 2018
Vermögensrenditen als Pensionsleistungen (IAS 19)	Research	Review Research	H2 2019

Stand: 5. Dezember 2018

IFRS = Veröffentlichung eines (Änderungs-) Standards  
 IFRIC = Veröffentlichung einer Interpretation  
 ED = Entwurf eines IFRS (Exposure Draft)  
 DP = Diskussionspapier (Discussion Paper)  
 Re-ED = Erneute Veröffentlichung eines geänderten Entwurfs  
 Re-DP = Erneute Veröffentlichung eines geänderten Discussion Paper  
 RFI = Informationsanfrage (Request for Information)  
 DPS = Entscheidung über Umfang des Projekts (Decide Project Scope)

PIR = Post-Implementation Review  
 RS = Veröffentlichung Forschungsbericht (Research Summary)  
 DI = Entwurf einer IFRIC Interpretation  
 TBD = Noch festzulegen (to be decided)  
 DRI = Restante (Discuss Remaining Issues)  
 DPD = Entscheidung über einzuschlagende Projektrichtung (Decide Project Direction)  
 FS = Stellungnahme vom IASB Forum (Feedback Statement)

→ IFRS aktuell

## EU-Endorsement

Nachfolgend informieren wir Sie über noch nicht in europäisches Recht übernommene Standards und Interpretationen sowie den Zeitpunkt der erwarteten EU-Übernahme:

Standards	Inkrafttreten	Beratung EFRAG	Übernahme EU
IFRS 17 Versicherungsverträge	01.01.2021	Q4/2018	TBD
Standardänderungen	Inkrafttreten	Beratung EFRAG	Übernahme EU
Änderung an IAS 28 in Bezug auf langfristige Beteiligungen an assoziierten Unternehmen und Joint Ventures	01.01.2019	erfolgt	2018
Jährliche Verbesserungen (2015-2017)	01.01.2019	erfolgt	2018
Änderung an IAS 19 in Bezug auf Planänderungen, -kürzungen oder -abgeltungen	01.01.2019	erfolgt	2018
Änderungen von Verweise zum aktualisierten Rahmenkonzept in den IFRS Standards	01.01.2020	2019	2019
Änderung an IFRS 3 Unternehmenszusammenschlüsse	01.01.2020	2019	2019
Änderungen an IAS 1 und IAS 8 bezüglich der Definition von Wesentlichkeit	01.01.2020	2019	2019

Stand: 5. Dezember 2018

# → In eigener Sache

## Wir als Partner für Ihr IFRS 16 Umstellungsprojekt

Ein entscheidender Faktor bei der Implementierung von IFRS 16 ist die Auswahl eines geeigneten Leasing-Tools und dessen Integration in die IT-Systeme des Unternehmens. Die smarte und individualisierbare Lease-App unterstützt Sie bei der standardkonformen und workflowbasierten Abbildung von Leasingverträgen.

### DIE LEASE-APP

Lease-App

Die Lease-App fungiert als eigenständiges Leasingnebenbuch und ist ideal auf Ihre Bedürfnisse anpassbar.

Die Lösung bietet einen modularen Aufbau, so dass Sie nur die Module lizenzieren müssen, die Sie auch benötigen:

- Modul Leasingnehmer nach IFRS
- Modul Leasinggeber nach IFRS (verfügbar in 2019)
- Weitere Bewertungsbereiche: HGB und US GAAP (in Planung)

Die Lease-App wird zu Ihrer Datenbank für Leasing- und Mietverträge. Sie bietet Funktionalitäten zur Vertragsanalyse und Klassifizierung, der Identifikation von Ausnahmeregelungen sowie der Trennung von Nicht-Leasingkomponenten aus Verträgen. Auch Ihre Vertragskalkulationen werden durch die Lease-App erleichtert und beispielsweise durch folgende Funktionen unterstützt:

- Automatische Kalkulation des Nutzungsrechts, Zins, Tilgung und Amortisation
- Generierung von Anhangangaben

- Vollständige Datenbank aller Leasingverträge
- Import bestehender Vertragsstamm- und Geschäftspartner-Datensätze
- Analyse der Vertragsklassifizierung

In dem Vertragsmanagement Tool können Sie nachträglich ganz einfach Vertragsmodifikationen berücksichtigen und Vertragsdaten laufend pflegen. Diverse Auswertungs- und Analysemöglichkeiten ergänzen das umfassende Angebot der [Lease-App](#).

Sprechen Sie uns gerne an. Weitere Informationen zur Anwendung finden Sie auch auf unserer Website - [Lease-App](#)!

→ In eigener Sache

## Vorträge und Seminare

Auf folgende Veranstaltungen möchten wir Sie hinweisen:

### CA CONTROLLER AKADEMIE

Rödl & Partner bietet in Kooperation mit der CA controller akademie AG Seminare zu vielfältigen Themen der nationalen und internationalen Rechnungslegung sowie der Unternehmensbewertung.

Nähere Information zum Programm und zur Anmeldung finden Sie auf unserer [Website](#).

→ In eigener Sache

## Themenspecials

Hier finden Sie eine Auswahl der Rödl & Partner Themenspecials, die interessante Beiträge zu Fragestellungen der Rechnungslegung kapitalmarktorientierter Unternehmen beinhalten:

- Aktuelle Herausforderungen für Aufsichtsräte und Beiräte
- Rechnungslegung und Berichterstattung - Fit für die Zukunft
- Nachhaltigkeit - Corporate Social Responsibility im Unternehmensalltag
- Kapitalmarktorientierte Unternehmen - Mit Sicherheit auf dem Parkett

→ In eigener Sache

## Publikationen

Hier finden Sie eine Auswahl der kürzlich unter Mitwirkung des Bereichs Capital Markets & Accounting Advisory Services erschienenen Publikationen sowie Beiträge, die in Kürze veröffentlicht werden:

### DER BETRIEB (DB)

**Thema** IDW Positionspapier zur Weiterentwicklung des externen Reportings kapitalmarktorientierter Unternehmen  
**Ausgabe** 11/2018  
**Autor** Dr. Christian Maier

### ZEITSCHRIFT FÜR INTERNATIONALE RECHNUNGSLEGUNG (IRZ)

**Thema** Erkennen und Abbildung umgekehrter Unternehmenserwerbe nach IFRS  
**Ausgabe** 02/2018  
**Autoren** Christian Landgraf, David Shirkhani, Jan-Niklas Meese

### PRAXIS DER INTERNATIONALEN RECHNUNGSLEGUNG (PIR)

**Thema** Prüfungsschwerpunkte 2018 der Deutschen Prüfstelle für Rechnungslegung (DPR)  
**Ausgabe** 01/2018  
**Autoren** Thomas Rattler, Jan Henning Storbeck

### PRAXIS DER INTERNATIONALEN RECHNUNGSLEGUNG (PIR)

**Thema** Portfoliobildung bei der Bilanzierung von Leasingverhältnissen nach IFRS 16  
**Ausgabe** 11/2017  
**Autoren** Christian Landgraf, David Shirkhani, Jeetendra Singh-Verma

→ In eigener Sache

## Newsletter-Abonnement

Diesen und weitere von Rödl & Partner publizierte Newsletter können Sie über folgenden Link bestellen: [www.roedl.de/newsletter](http://www.roedl.de/newsletter)

→ In eigener Sache

## Kontakt

Bei Fragen und Anregungen wenden Sie sich bitte an die Leitung des Bereichs Capital Markets & Accounting Advisory Services:



Christian Landgraf  
Wirtschaftsprüfer  
CPA  
T + 49 (911) 9193 – 2523  
[karsten.luce@roedl.de](mailto:karsten.luce@roedl.de)



Thomas Rattler  
Wirtschaftsprüfer  
CPA  
T + 49 (911) 9193 – 2524  
[thomas.rattler@roedl.de](mailto:thomas.rattler@roedl.de)



Karsten Luce  
Wirtschaftsprüfer  
Steuerberater  
T + 49 (911) 9193 – 2521  
[karsten.luce@roedl.de](mailto:karsten.luce@roedl.de)

Besuchen Sie uns  
auf [www.roedl.de](http://www.roedl.de):



## Impressum

Herausgeber:  
Rödl & Partner Rechtsanwaltsgesellschaft &  
Steuerberatungsgesellschaft mbH  
Äußere Sulzbacher Str. 100, 90491 Nürnberg  
Tel.: + 49 (9 11) 9193 – 0  
[www.roedl.de](http://www.roedl.de)  
[www.roedl.com](http://www.roedl.com)

Verantwortlich für den Inhalt:  
Christian Landgraf  
[christian.landgraf@roedl.com](mailto:christian.landgraf@roedl.com)  
Äußere Sulzbacher Str. 100, 90491 Nürnberg  
Karsten Luce  
[karsten.luce@roedl.com](mailto:karsten.luce@roedl.com)  
Äußere Sulzbacher Str. 100, 90491 Nürnberg  
Thomas Rattler  
[thomas.rattler@roedl.com](mailto:thomas.rattler@roedl.com)  
Äußere Sulzbacher Str. 100, 90491 Nürnberg

Layout/Satz:  
Miriam Kreß  
[miriam.kress@roedl.com](mailto:miriam.kress@roedl.com)

Dieser Newsletter ist ein unverbindliches Informationsangebot und dient allgemeinen Informationszwecken. Es handelt sich dabei weder um eine rechtliche, steuerrechtliche oder betriebswirtschaftliche Beratung, noch kann es eine individuelle Beratung ersetzen. Bei der Erstellung des Newsletters und der darin enthaltenen Informationen ist Rödl & Partner stets um größtmögliche Sorgfalt bemüht, jedoch haftet Rödl & Partner nicht für die Richtigkeit, Aktualität und Vollständigkeit der Informationen. Die enthaltenen Informationen sind nicht auf einen speziellen Sachverhalt einer Einzelperson oder einer juristischen Person bezogen, daher sollte im konkreten Einzelfall stets fachlicher Rat eingeholt werden. Rödl & Partner übernimmt keine Verantwortung für Entscheidungen, die der Leser aufgrund dieses Newsletters trifft. Unsere Ansprechpartner stehen gerne für Sie zur Verfügung.

Der gesamte Inhalt des Newsletters und der fachlichen Informationen im Internet ist geistiges Eigentum von Rödl & Partner und steht unter Urheberrechtsschutz. Nutzer dürfen den Inhalt des Newsletters nur für den eigenen Bedarf laden, ausdrucken oder kopieren. Jegliche Veränderungen, Vervielfältigung, Verbreitung oder öffentliche Wiedergabe des Inhalts oder von Teilen hiervon, egal ob on- oder offline, bedürfen der vorherigen schriftlichen Genehmigung von Rödl & Partner.