

IFRS direkt

Update zu den aktuellen Entwicklungen der IFRS

März 2018



Übergang auf neue Standards versus erstmalige Anwendung der IFRS

Eine Darstellung der Übergangsvorschriften von IFRS 9, 15, 16 und 17 im Vergleich zu den Vorschriften für erstmalige IFRS-Anwender nach IFRS 1

Sachverhalt

Der vorliegende „IFRS direkt“ stellt die Unterschiede des Übergangs auf die neuen Standards zwischen bereits nach IFRS berichtenden Unternehmen und erstmaligen IFRS-Anwendern dar. Auch Unternehmen, die umfangreichere Finanzinformationen für Börsengänge oder andere Transaktionen als erstmalige IFRS-Anwender aufstellen, sind möglicherweise betroffen.

Der für die erstmalige Anwendung der IFRS maßgebliche Standard IFRS 1 verlangt die Anwendung einheitlicher Rechnungslegungsmethoden in der IFRS-Eröffnungsbilanz und für alle innerhalb des ersten IFRS-Abschlusses dargestellten Perioden. Diese Rechnungslegungsmethoden müssen im Einklang mit den am Ende der ersten IFRS-Berichtsperiode geltenden IFRS stehen, mit Ausnahme von in IFRS 1 enthaltenen verpflichtenden oder optionalen Ausnahmeregelungen. Übergangsvorschriften anderer

Standards gelten nicht für erstmalige Anwender, es sei denn, sie sind in IFRS 1 festgelegt.

Erstmalige Anwender dürfen wahlweise neue, am Ende der ersten IFRS-Berichtsperiode noch nicht verbindliche IFRS anwenden, falls für diese eine frühere Anwendung zulässig ist.

Tochterunternehmen (einschließlich ‚carve-outs‘), die nach ihrem Mutterunternehmen ein erstmaliger Anwender werden, verfügen über zusätzliche Flexibilität.

Auswirkungen

Auswirkungen von IFRS 9 „Finanzinstrumente“

IFRS 9 gilt für Berichtsperioden, die am oder nach dem 1. Januar 2018 beginnen und ist nach IAS 8 ‘Rechnungslegungsmethoden, Änderungen von rechnungslegungsbezogenen Schätzungen und Fehler’ rückwirkend anzuwenden. Unternehmen dürfen jedoch weiterhin die Vorschriften für die Bilanzierung von Sicherungsbeziehungen nach IAS 39 anwenden. Abschnitt 7.2 des IFRS 9 beinhaltet einige verpflichtende Ausnahme- und optionale Befreiungsregelungen hinsichtlich der Übergangsvorschriften.

Erstmalige Anwender müssen IFRS 9 vollumfänglich anwenden, können jedoch für Vergleichsperioden, die vor Januar 2019 beginnen, auf die zuvor geltenden Rechnungslegungsmethoden zurückgreifen. Etwaige Anpassungen aufgrund des Übergangs auf IFRS 9 werden in der Periode der erstmaligen Anwendung erfasst. Dadurch wird der Zeitpunkt der Anwendung von IFRS 9 durch erstmalige Anwender auf die bereits nach IFRS berichtenden Unternehmen abgestimmt.

IFRS 1 enthält auch die in IFRS 9 enthaltenen, einzelnen verpflichtenden Ausnahme- und optionalen Befreiungsregelungen zu den Übergangsvorschriften für bereits nach IFRS berichtende Unternehmen.

Auswirkungen von IFRS 15 „Erlöse aus Verträgen mit Kunden“

IFRS 15 gilt verpflichtend für Berichtsperioden, die am oder nach dem 1. Januar 2018 beginnen, und umfasst Übergangsvorschriften, die entweder eine vollständige rückwirkende Anwendung (mit einigen praktischen Behelfen) gestatten oder einen vereinfachten Übergang. Die vereinfachte Übergangsmethode gilt ebenfalls rückwirkend, wobei der kumulierte Übergangseffekt in den Gewinnrücklagen zum Zeitpunkt der erstmaligen Anwendung erfolgsneutral erfasst wird, ohne die dargestellten Vergleichsperioden anzupassen.

IFRS-Erstanwender müssen IFRS 15 vollständig rückwirkend anwenden, die vereinfachte Übergangsmethode steht ihnen nicht zur Verfügung. Allerdings erlaubt IFRS 1 die Anwendung bestimmter in IFRS 15.C5 aufgeführten Ausnahmeregelungen von der rückwirkenden Anwendung der Regelungen des Standards.

Auswirkungen von IFRS 16 „Leasingverhältnisse“

IFRS 16 gilt verpflichtend für Berichtsperioden, die am oder nach dem 1. Januar 2019 beginnen und gestattet entweder eine vollständige rückwirkende Anwendung oder einen ‘vereinfachten Ansatz’, vergleichbar mit IFRS 15. Der vereinfachte Ansatz ist für erstmalige Anwender nicht zulässig.

IFRS 1 verlangt von erstmaligen IFRS-Anwendern eine vollständig rückwirkende Anwendung von IFRS 16. Handelt es sich bei erstmaligen Anwendern um Leasingnehmer, dürfen diese jedoch einige der Übergangserleichterungen anwenden, die den bereits nach IFRS berichtenden Unternehmen im Rahmen des ‘vereinfachten Ansatzes’ zur Verfügung stehen. So darf ein Leasingnehmer etwa die Leasingverbindlichkeit zum Barwert der abgezinsten restlichen Leasingzahlungen

bemessen und hierbei den Grenzfremdkapitalzinssatz des Leasingnehmers zum Zeitpunkt des Übergangs auf IFRS verwenden.

Das Nutzungsrecht (*right-of-use asset*) wird entweder so bemessen, als ob IFRS 16 schon immer angewandt worden wäre, jedoch abgezinst mit dem Grenzfremdkapitalzinssatz des Leasingnehmers im Übergangszeitpunkt, oder in Höhe der Leasingverbindlichkeit (angepasst um etwaige vorausgezahlte oder abgegrenzte Leasingzahlungen, die nach den zuvor geltenden Rechnungslegungsmethoden in der Bilanz angesetzt worden sind) entspricht. Leasingnehmer, die sich für diese Vereinfachungen entscheiden, müssen das Nutzungsrecht zum Übergangszeitpunkt nach IAS 36 auf eine etwaige Wertminderung überprüfen.

Ein erstmaliger Anwender beurteilt alle Verträge zu Vertragsbeginn oder zum Zeitpunkt des Übergangs auf IFRS darauf, ob der Vertrag ein Leasingverhältnis beinhaltet. Außerdem sind die Vergleichsangaben anzupassen.

Auswirkungen von IFRS 17 „Versicherungsverträge“

IFRS 17 gilt verpflichtend für Berichtsperioden, die am oder nach dem 1. Januar 2021 beginnen. Eine frühere Anwendung ist zulässig, wenn IFRS 15 und IFRS 9 ebenfalls angewendet werden. Der Standard ist rückwirkend anzuwenden, wenn dies nicht undurchführbar ist.

IFRS 17 ist vollständig rückwirkend anzuwenden. IFRS 1 entspricht insoweit den in Anlage C von IFRS 17 festgelegten Übergangsregelungen.

Tochterunternehmen (einschließlich ‚carve-outs‘), die zeitlich nach ihrem Mutterunternehmen auf IFRS umstellen

Wird ein Tochterunternehmen nach seinem Mutterunternehmen ein erstmaliger Anwender der IFRS, enthält IFRS 1.D16 ein Wahlrecht in Bezug auf die Bewertung seiner Vermögenswerte und Schulden. Diese können:

- entweder zu denselben Buchwerten wie sie im Konzernabschluss des Mutterunternehmens enthalten wären, basierend auf dem Übergangszeitpunkt des Mutterunternehmens oder
- zu den nach IFRS 1 verlangten Buchwerten, basierend auf dem Übergangszeitpunkt des Tochterunternehmens angesetzt werden.

Erstmalige IFRS-Anwendung aufgrund von Kapitalmarkttransaktionen

Ausgelöst durch einen Unternehmenszusammenschluss oder einen Börsengang kann ein Unternehmen vor die Herausforderung gestellt werden, als erstmaliger Anwender IFRS-konforme Finanzinformationen veröffentlichen zu müssen. Gefordert ist dabei üblicherweise auch die Darstellung von IFRS-Finanzinformationen für eine oder mehrere Vergleichsperioden. Diese sind dabei grds. für alle Berichtsperioden einheitlich darzustellen. Regulierungsbehörden können dabei ggf. die Anwendung der Standards, die zum Ende der folgenden Berichtsperiode in Kraft sein werden, verlangen. Ein gutes Verständnis der Anforderungen der zuständigen Regulierungsbehörde wird daher empfohlen.

Der Zeitpunkt des Übergangs auf IFRS für erstmalige IFRS-Anwender ist der Beginn der frühesten Periode, für die das Unternehmen in seinem ersten IFRS-Abschluss vollständige Vergleichsinformationen nach IFRS veröffentlicht. Somit kann es für einen IFRS-Erstanwender erforderlich sein, die neuen Standards bereits früher anzuwenden, als ein Unternehmen, welches bereits nach IFRS bilanziert. Bei einem 3-Jahres-Zeitraum, der im Dezember 2018 endet, wäre etwa IFRS 15 ab Januar 2016 anzuwenden, zwei Jahre früher als gemäß der modifizierten retrospektiven Methode verlangt.

In Bezug auf neue, bereits veröffentlichte Standards, die jedoch im Zeitraum, auf die sich der erste IFRS-Abschluss bezieht noch nicht in Kraft sind, kann sich ein IFRS-Erstanwender – ähnlich wie ein bereits nach IFRS berichtendes Unternehmen – dazu

entscheiden, diese erst in Zukunft anzuwenden. Allerdings sind in diesem Fall alle relevanten Angaben nach IAS 8 hinsichtlich der erwarteten Auswirkungen aus der künftigen Anwendung der Standards zu machen.

Die unterschiedlichen Übergangsvorschriften für bereits nach IFRS berichtende Unternehmen und IFRS-Erstanwender können wie folgt zusammengefasst werden:

	Unternehmen, die bereits nach IFRS berichten oder Tochterunternehmen, die IFRS 1.D16(a) anwenden	Erstmalige Anwender oder Tochterunternehmen, die IFRS 1.D16(b) anwenden
IFRS 9 „Finanzinstrumente“		
Kurzfristige Erleichterung für die Anwendung von IFRS 9 vor dem 1. Januar 2019	Nicht zutreffend	Ja – IFRS 1.E1/E2 Anpassungen zur Überleitung auf IFRS 9 werden in der Übergangsperiode abgebildet.
IAS 39 Bilanzierung von Sicherungsbeziehungen kann angewendet werden	Ja – IFRS 9.7.2.21	Nein
IFRS 9 Bilanzierung von Sicherungsbeziehungen kann angewendet werden	Ja – IFRS 9.7.2.21	Ja – IFRS 1.B4/B6
IFRS 15 „Erlöse aus Verträgen mit Kunden“		
Vollständige rückwirkende Anwendung	Ja – IFRS 15.C3(a) ; C5	Ja – IFRS 1.D34
‘Vereinfachte Übergangsmethode’ Rückwirkend mit Erfassung des kumulierten Effekts zum Zeitpunkt der erstmaligen Anwendung	Ja – IFRS 15.C3(b) ; C5(c)	Nein
IFRS 16 „Leasingverhältnisse“		
Vollständige rückwirkende Übernahme oder ‚Vereinfachter Ansatz‘	Ja – IFRS 16.C5(a)	Ja – IFRS 1.13
Rückwirkend mit Erfassung des kumulierten Effekts zum Zeitpunkt der erstmaligen Anwendung	Ja – IFRS 16.C5(b)	Nein
Keine Neubeurteilung erforderlich, ob ein Vertrag ein Leasingverhältnis beinhaltet	Ja – IFRS 16.C3	Nein
Beurteilung, ob ein Vertrag ein Leasingverhältnis beinhaltet, zu Vertragsbeginn	Ja, IFRS 16.C3 ignorieren und IFRS 16.9 anwenden	Ja, IFRS 1.D9 ignorieren und IFRS 16 Paragraph 9 anwenden
Beurteilung, ob ein Vertrag ein Leasingverhältnis beinhaltet, zum Zeitpunkt des Übergangs auf IFRS	Nicht zutreffend	Ja – IFRS 1.D9
Abzinsung von Leasingverbindlichkeiten ozum Grenzfremdkapitalzinssatz	Bei vollständiger rückwirkender Anwendung: Bereitstellungsdatum (<i>commencement date</i>) – IFRS 16.26 Bei Anwendung des vereinfachten Ansatzes: Zum Zeitpunkt der erstmaligen Anwendung – IFRS 16.C8(a)	Zum Bereitstellungsdatum (<i>commencement date</i>): IFRS 1.D9B(a) ignorieren, IFRS 16.26 anwenden oder Zum Zeitpunkt des Übergangs auf IFRS: IFRS 1.D9B(a)

	Unternehmen, die bereits nach IFRS berichten oder Tochterunternehmen, die IFRS 1.D16(a) anwenden	Erstmalige Anwender oder Tochterunternehmen, die IFRS 1.D16(b) anwenden
Anwendung von IAS 36: Wertminderung von Nutzungsrechten	Ja, bei vollständiger rückwirkender Anwendung: IFRS 16.33	Ja – IFRS 1.D9B(c)
	Optional, bei Anwendung des vereinfachten Ansatzes: IFRS 16.C8(c), 16.C10(b)	
Anwendung der Regelungen zu „belastenden Verträgen“ nach IAS 37 statt IAS 36	Nein, bei vollständiger rückwirkender Anwendung: IFRS 16.33	
	Optional, bei Anwendung des vereinfachten Ansatzes: IFRS 16.C8(c), 16.C10(b)	
IFRS 17 „Versicherungsverträge“		
Rückwirkende Anwendung	Vollständig rückwirkend (sofern praktikabel)	

Hinweis:

Eine englischsprachige Version dieser Publikation erreichen Sie über den folgenden Link.

Ihre Ansprechpartner aus dem National Office



Guido Fladt

Leiter des National Office (Grundsatzabteilung HGB und IFRS)
Frankfurt am Main
Tel.: +49 69 9585-1455
g.fladt@de.pwc.com



Andreas Bödecker

Unternehmenszusammenschlüsse,
Joint Arrangements, assoziierte
Unternehmen und Impairmenttest
nach IFRS
Hannover
Tel.: +49 511 5357-3230
andreas.boedecker@de.pwc.com



Peter Flick

Bankspezifische Fragestellungen
nach HGB und IFRS
(Finanzinstrumente)
Frankfurt am Main
Tel.: +49 69 9585-2004
peter.flick@pwc.com



Karsten Ganssaue

Bilanzierung von Finanz-
instrumenten und Leasing
nach IFRS
Hamburg
Tel.: +49 40 6378-8164
karsten.ganssaue@de.pwc.com



Dr. Sebastian Heintges

Umsatzrealisierung, Mitarbeiter-
vergütungen und latente Steuern
nach IFRS
Düsseldorf
Tel.: +49 69 9585-3220
sebastian.heintges@de.pwc.com



Alexander Hofmann

Bilanzierung von Versicherungs-
verträgen nach HGB und IFRS
Düsseldorf
Tel.: +49 221 2084-340
alexander.hofmann@de.pwc.com



Dr. Bernd Kliem

Handelsbilanzielle Fragestellungen
München
Tel.: +49 89 5790-5549
bernd.kliem@pwc.com

Bestellung und Abbestellung

Sie können den PDF-Newsletter *IFRS direkt* über unser PwCPlus-Modul „Capital Markets & Accounting Advisory“ abrufen.

Haben Sie sich bereits registriert? Dann können Sie mit den Zugangsdaten, die wir Ihnen zugesandt haben, online recherchieren.

Wenn Sie sich neu registrieren wollen, senden Sie dazu bitte eine E-Mail an: pwplus.knowledgetransfer@de.pwc.com oder registrieren Sie sich [hier](#).

Alternativ können Sie den Newsletter auch über folgenden Link abonnieren: www.pwc.de/de/newsletter/kapitalmarkt/newsletter-fuer-internationale-rechnungslegung.jhtml

Beide Bezugsmöglichkeiten sind für Sie gebührenfrei.

Wenn Sie den Newsletter abbestellen möchten, senden Sie bitte eine leere E-Mail mit der Betreffzeile „Abbestellung“ an folgende Adresse: [UNSUBSCRIBE International Accounting News@de.pwc.com](mailto:UNSUBSCRIBE_International_Accounting_News@de.pwc.com)

Die Beiträge dieser Publikation sind zur Information unserer Mandanten bestimmt. Für die Lösung einschlägiger Probleme greifen Sie bitte auf die angegebenen Quellen oder die Unterstützung unserer Büros zurück. Meinungsbeiträge geben die Auffassung der einzelnen Autoren wieder.

© März 2018 PricewaterhouseCoopers GmbH Wirtschaftsprüfungsgesellschaft. Alle Rechte vorbehalten.
„PwC“ bezeichnet in diesem Dokument die PricewaterhouseCoopers GmbH Wirtschaftsprüfungsgesellschaft, die eine Mitgliedsgesellschaft der PricewaterhouseCoopers International Limited (PwCIL) ist. Jede der Mitgliedsgesellschaften der PwCIL ist eine rechtlich selbstständige Gesellschaft.