

International Accounting News

Nachrichten zu den aktuellen Entwicklungen der IFRS

Ausgabe 5, Mai 2017

Auf einen Blick

IFRS 17 „Versicherungsverträge“ .2

Informationen aus zurückliegenden IASB-Sitzungen..... 7

Vorläufige Agenda-Entscheidung des IFRS IC zu IFRS 9 9

Informationsanfrage (Request for Information) zu IFRS 13 9

EU-Endorsement 10

IASB-Projektplan11

PwC-Veranstaltungen..... 12

Ihre Ansprechpartner aus dem National Office..... 14

Ihre Ansprechpartner aus Capital Markets & Accounting Advisory Services (CMAAS)..... 15

Bestellung und Abbestellung 16



Liebe Leserinnen und Leser,

was lange währt, wird endlich gut: Der finale Standard zur Bilanzierung von Versicherungsverträgen (IFRS 17), der den in 2004 als Interims-Lösung veröffentlichten IFRS 4 ablöst, wurde veröffentlicht. Während IFRS 4 die Beibehaltung nationaler Rechnungslegungsregelungen für die Bilanzierung von Versicherungsverträgen im Grundsatz gestattete, erfolgt nunmehr erstmals eine einheitliche Regelung, die künftig zu einer vergleichbaren Bilanzierung von Versicherungsverträgen nach den IFRS und somit zu einer Verbesserung des Informationsgehalts der Abschlüsse führen wird.

Unser erster Beitrag dieser Newsletter-Ausgabe informiert Sie ausführlich über die neue Regelung, die erstmals verpflichtend in Geschäftsjahren, die am oder nach dem 1. Januar 2021 beginnen, anzuwenden ist. Eine freiwillige vorzeitige Anwendung ist jedoch – vorbehaltlich der noch ausstehenden Übernahme in EU-Recht - möglich.

Darüber hinaus finden Sie wie immer Ausführungen zu im Rahmen von IASB- und IFRS IC-Sitzungen getroffenen wichtigen (vorläufigen) Entscheidungen.



Mit freundlichen Grüßen

Guido Fladt
Leiter des National Office
(Grundsatzabteilung HGB und IFRS)



IFRS 17 „Versicherungsverträge“

Der am 18. Mai 2017 vom IASB veröffentlichte Standard IFRS 17 "Versicherungsverträge" (Insurance Contracts) enthält Regelungen zur bilanziellen Abbildung von aus Versicherungsverträgen resultierenden Vermögenswerten und Verbindlichkeiten.

IFRS 17 enthält drei zentrale Ansätze für die Abbildung von Versicherungsverträgen:

Der **Building Block Approach** (BBA) stellt das Basismodell zur Abbildung von Versicherungsverträgen dar. Er ist für alle Versicherungsverträge im Anwendungsbereich des IFRS 17 einschlägig, sofern nicht eine der folgenden Ausnahmenvorschriften angewendet wird.

Der **Premium Allocation Approach** (PAA) ist eine Vereinfachung des Building Block Approachs, die auf Verträge anwendbar ist, bei denen die Bewertung unter dem PAA zu keinen materiellen Abweichungen im Vergleich zum BBA führt oder die eine kurze Laufzeit aufweisen.

Der **Variable Fee Approach** (VFA) ist eine weitere Abwandlung des Building Block Approachs für Versicherungsverträge, deren Zahlungen vertraglich an die Erträge aus bestimmten Referenzwerten geknüpft sind (*direct participating features*).

Building Block Approach

Gemäß dem Building Block Approach ist ein Versicherungsvertrag im Zugangszeitpunkt in Höhe des Erfüllungsbetrags zuzüglich der Servicemarge (*contractual service margin*) zu bewerten. Der Erfüllungsbetrag ist als risikoadjustierter Barwert der erwarteten (d. h. wahrscheinlichkeitsgewichteten) Zahlungen definiert. Er umfasst sowohl die Rückstellung zur Deckung künftiger Versicherungsnehmeransprüche (*remaining coverage*) als auch zum Ausgleich bereits eingetretener Schadenfälle (*incurred claims*). Die Servicemarge repräsentiert noch nicht realisierte Gewinne, die der Versicherer im Zuge der Leistungserbringung erfasst.

Bei der Ermittlung des Zugangswerts sind vier Bausteine (*building blocks*) zu unterscheiden:

- **Zahlungsströme:** In einem ersten Schritt sind sämtliche erwarteten Zahlungen (Einzahlungen und Auszahlungen) innerhalb der Grenzen des jeweiligen Vertrags zu schätzen. Die Schätzung erfolgt dabei unabhängig von der später vorgenommenen Anpassung auf Grund des Risikos sowie des zeitlichen Anfalls, aus der Perspektive des Versicherers, unverzerrt (*unbiased*) sowie auf Basis aller am Bewertungsstichtag verfügbarer Informationen.

Einzubeziehen in die Zahlungsströme sind zum Beispiel:

- Prämien,
- Zahlungen an Versicherungsnehmer auf Grund von Schadenfällen (eingetretene und bereits gemeldete, eingetretene aber noch nicht gemeldete sowie zukünftige Schadenfälle),
- Zurechenbare Abschlusskosten (*attributable insurance acquisition cash flows*),
- Kosten der Schadenbearbeitung (*claim handling costs*),
- Zahlungen im Zusammenhang mit nicht abgespaltenen eingebetteten Optionen oder Garantien,
- Kosten der Vertragsverwaltung (*policy administration and maintenance costs*),

- transaktionsbezogene Steuern (wie beispielsweise *premium taxes*) sowie
- fixe und variable Gemeinkosten, sofern diese sich direkt der Gruppe von Verträgen zurechnen lassen.

- **Diskontierung:** In einem zweiten Schritt sind die erwarteten Zahlungen auf den Abschlussstichtag zu diskontieren. Der Diskontierungszinssatz orientiert sich dabei an den Charakteristika des Versicherungsvertrags (beispielsweise hinsichtlich Zahlungsprofil, Währung und Liquidität).
- **Risikomarge:** Danach ist der wie oben beschrieben ermittelte Barwert der erwarteten Zahlungen um einen Risikozuschlag anzupassen. Im Risikozuschlag spiegelt sich die Kompensation wider, die der Versicherer für die Übernahme der Unsicherheit hinsichtlich Höhe und zeitlichem Anfall der künftigen Zahlungen erhält.

Zahlungsströme, Diskontierung und Risikomarge bilden gemeinsam den **Erfüllungsbetrag**.

- **Servicemarge:** Die Servicemarge entspricht im Zugangszeitpunkt dem Erfüllungsbetrag zuzüglich Zahlungen vor/bei Beginn der Deckungsperiode (*pre-coverage cash flows*) und ist als Bestandteil der Rückstellung zur Deckung künftiger Versicherungsnehmersprüche mit umgekehrtem Vorzeichen zu bilanzieren.

Sofern die Servicemarge für eine Gruppe von Versicherungsverträgen negativ ist, ist der entsprechende Betrag unmittelbar bei Zugang ergebniswirksam zu erfassen. Zur Bewertung der Servicemarge (d. h. zur Ermittlung eines ggf. bei Zugang zu erfassenden Verlusts sowie zur Auflösung der Servicemarge) ist ein Portfolio von Versicherungsverträgen grundsätzlich in mindestens drei Gruppen aufzuteilen (bei einem Portfolio handelt es sich um Verträge, die ähnlichen Risiken ausgesetzt sind und gemeinsam gesteuert werden:

- Verträge, die bereits bei Vertragsabschluss verlustträchtig (*onerous*) sind, sofern relevant,
- Verträge, bei denen kein signifikantes Risiko besteht, dass sie verlustträchtig werden, sofern relevant, und
- alle übrigen Verträge, sofern relevant.

Verträge, die in einem zeitlichen Abstand von mehr als einem Jahr abgeschlossen wurden, können nicht zu einer Gruppe zusammengefasst werden. Über die oben beschriebene Aufteilung hinaus steht es Unternehmen frei, eine weitergehende Aufteilung vorzunehmen.

Für Zwecke der Schätzung des Erfüllungsbetrags können einzelne Verträge unter bestimmten Voraussetzungen zusammengefasst werden.

In **Folgeperioden** ist die Servicemarge ist wie folgt fortzuschreiben:

Fortschreibung der Servicemarge im Rahmen des Building Block Approachs

	Servicemarge zu Beginn der Periode
+	Servicemarge von Verträgen, die der jeweiligen Gruppe hinzugefügt wurden
+	Aufzinsung auf Basis des bei Zugang festgeschriebenen Zinssatzes (<i>locked-in rate</i>)
+/-	Anpassung auf Grund von Änderungen im Erfüllungsbetrag
+/-	Effekt aus der Fremdwährungsumrechnung
-	Auflösung der Servicemarge
=	Servicemarge am Ende der Periode

Änderungen im Erfüllungsbetrag führen nur dann zu einer Anpassung der Servicemarge, wenn sie sich auf zukünftig zu erbringende Leistungen (*future coverage or other services*) beziehen. Dies kann sowohl Änderungen bezogen auf die erwarteten Zahlungsströme als auch bezogen auf die Risikomarge umfassen. Zinsänderungen haben dagegen im BBA keinen Einfluss auf den Buchwert der Servicemarge; für die Diskontierung des Anpassungsbetrags ist der bei Zugang des Vertrags festgeschriebene Zins zu verwenden. Darüber hinaus darf die Servicemarge durch Anpassungen in Folge von Änderungen im Erfüllungsbetrag nicht negativ werden, ein entsprechender Betrag wäre stattdessen ergebniswirksam zu erfassen.

Die nach Aufzinsung und Anpassungen verbleibende Servicemarge ist zeitanteilig über die laufende und die verbleibende Deckungsperiode (*coverage period*) ergebniswirksam aufzulösen.

Der Erfüllungsbetrag ist auf Basis der Verhältnisse am Abschlussstichtag anzupassen; die Bewertung erfolgt dabei analog dem Vorgehen im Zugangszeitpunkt.

Die Erfassung möglicher Änderungen im Buchwert des Erfüllungsbetrags hängt von deren Ursachen ab. Änderungen in den erwarteten Zahlungsströmen sowie der Risikomarge führen wie oben beschrieben zu einer korrespondierenden Anpassung der Servicemarge, wenn sie sich auf zukünftig zu erbringende Leistungen beziehen (und die Servicemarge hierdurch nicht negativ wird); beziehen sie sich dagegen auf Leistungen der laufenden oder vergangener Perioden, sind sie ergebniswirksam in der Gewinn- und Verlustrechnung zu erfassen.

Für alle verbleibenden Buchwertänderungen (auf Grund der Aufzinsung sowie auf Grund von Änderungen des Zinses bzw. anderer finanzieller Variablen besteht ein Bilanzierungswahlrecht:

- Der Bilanzierende kann den Gesamtbetrag ergebniswirksam in der Gewinn- und Verlustrechnung erfassen.
- Alternativ kann eine erfolgsneutrale und erfolgswirksame Aufteilung der Zinsänderung auf Basis einer bei Einbuchung des Vertrags definierten systematischen Verteilungsmethode vorgenommen werden. Ungeachtet der tatsächlichen Zinsänderungen werden bei dieser Vorgehensweise lediglich die auf Basis des zu Beginn festgelegten Zinssatzes (*locked-in rate*) ermittelten Beträge ergebniswirksam in der Gewinn- und Verlustrechnung berücksichtigt. Differenzbeträge werden dagegen im sonstigen Ergebnis erfasst.

Premium Allocation Approach (PAA)

Der Bilanzierende kann den Premium Allocation Approach zur Ermittlung der Rückstellung zur Deckung künftiger Versicherungsnehmeransprüche anwenden, wenn die Deckungsperiode ein Jahr oder weniger beträgt oder bestimmte andere Anwendungsvoraussetzungen erfüllt sind. Es handelt sich hierbei um ein Wahlrecht.

Beim Premium Allocation Approach handelt es sich um ein vereinfachtes Verfahren zur Bewertung der Rückstellung zur Deckung künftiger Versicherungsnehmeransprüche. Die Ermittlung der Rückstellung für bereits eingetretene aber noch nicht abgewickelte Schadenfälle (Schadenrückstellung, *liability for incurred claims*) erfolgt weiterhin mittels des Building Block Approachs.

Sofern der Premium Allocation Approach zur Anwendung kommen kann, ermittelt sich die Rückstellung zur Deckung künftiger Versicherungsnehmeransprüche im Zugangszeitpunkt als Summe aus

- im Zugangszeitpunkt erhaltenen Prämienzahlungen,
- abzüglich im Zugangszeitpunkt gezahlten Abschlusskosten (*insurance acquisition cash flows*), sofern eine Erfassung nicht direkt in der Gewinn- und Verlustrechnung erfolgt,

- zuzüglich/ abzüglich bereits bilanzierter Vermögenswerte oder Verbindlichkeiten aus gezahlten oder erhaltenen Abschlusskosten vor Beginn der Deckungsperiode,
- zuzüglich Rückstellung für verlustträchtige Verträge.

Direkt zurechenbare Abschlusskosten können wahlweise unmittelbar ergebniswirksam erfasst werden, sofern die Deckungsperiode ein Jahr oder weniger beträgt. Die Rückstellung für verlustträchtige Verträge bestimmt sich als Differenz aus dem Buchwert der Rückstellung zur Deckung künftiger Versicherungsnehmeransprüche und dem Erfüllungsbetrags.

In Folgeperioden ist die Verbindlichkeit um erhaltene Prämien sowie in der laufenden Periode zusätzlich erfasste Rückstellung für verlustträchtige Verträge zu erhöhen. Zudem erfolgt ggf. eine Aufzinsung der Verbindlichkeit. Sofern sich Schätzungsänderungen bezogen auf bereits erfasste Rückstellung für verlustträchtige Verträge ergeben, ist die Verbindlichkeit entsprechend anzupassen.

Die ergebniswirksame Auflösung der Verbindlichkeit entsprechend der erbrachten Leistung erfolgt grundsätzlich zeitanteilig, es sei denn, der erwartete Risikoverlauf (*release of risk*) weicht hiervon signifikant ab. In diesem Fall orientiert sich die Auflösung am erwarteten Anfall der versicherungstechnischen Aufwendungen.

Variable Fee Approach (VFA)

Anders als unter dem Building Block Approach wird unter dem Variable Fee Approach die Änderung im Anteil des Versicherers an den zu Grunde liegenden Referenzwerten sowie in den Versicherungsvertrag eingebettete Optionen und Garantien laufend der Servicemarge zugeschrieben.

Hintergrund dieses Vorgehens ist die Überlegung, dass der Anteil des Versicherers an den Wertänderungen der zu Grunde liegenden Referenzwerte ökonomisch letztlich lediglich eine andere Form der Vergütung darstellt und folglich analog zu behandeln ist. Folgt man diesem Gedanken, ist es daher nur konsequent, den Anteil des Versicherers als variable Gebühr und folglich als Teil der Servicemarge zu betrachten, und sie entsprechend korrespondierend zur Leistungserbringung, d. h. über die Deckungsperiode des Versicherungsvertrags, zu erfassen. Änderungen in der Höhe der Gebühr stellen in diesem Konzept eine Anpassung der Servicemarge dar.

Die Fortschreibung der Servicemarge unter dem Variable Fee Approach stellt sich damit wie folgt dar:

Fortschreibung der Servicemarge im Rahmen des Variable Fee Approachs	
	Servicemarge zu Beginn der Periode
+	Servicemarge von Verträgen, die der jeweiligen Gruppe hinzugefügt wurden
+/-	Anteil des Versicherers an den Wertänderungen der zu Grunde liegenden Referenzwerte
+/-	Anpassung auf Grund von Änderungen im Erfüllungsbetrag
+/-	Effekt aus der Fremdwährungsumrechnung
-	Auflösung der Servicemarge
=	Servicemarge am Ende der Periode

Angemerkt sei an dieser Stelle, dass unter dem Variable Fee Approach keine explizite Aufzinsung der Servicemarge erforderlich ist, da diese implizit in dem Anteil des Versicherers an den Wertänderungen der zu Grunde liegenden Referenzwerte enthalten ist.

Eine unmittelbar ergebniswirksame Erfassung der in den Versicherungsvertrag eingebetteten Garantien oder Optionen ist nur zulässig, wenn das Unternehmen die resultierenden Risiken durch Derivate absichert und

- die Absicherung im Einklang mit einer zu Beginn dokumentierten Risikomanagementstrategie steht,
- die Wertänderungen von Option/Garantie und Derivat sich ökonomisch ausgleichen und
- der Ausgleich der Wertänderungen nicht durch das Kreditrisiko der Instrumente überlagert wird.

Die Bewertung des Erfüllungsbetrags erfolgt im Wesentlichen analog dem Building Block Approach. Ein Unterschied besteht allerdings in der Behandlung von Buchwertänderungen auf Grund der Aufzinsung sowie von Änderungen des Zinses bzw. anderer finanzieller Variablen, sofern der Versicherer die zu Grunde liegenden Referenzwerte selbst als Vermögenswerte hält.

Auch unter dem Variable Fee Approach besitzt der Bilanzierende in diesem Fall das Wahlrecht, die Änderungen entweder unmittelbar vollständig ergebniswirksam in der Gewinn- und Verlustrechnung zu erfassen, oder eine Aufteilung vorzunehmen. Die Aufteilung orientiert sich dabei allerdings an den Referenzwerten. Das bedeutet, dass die Wertänderungen in dem Umfang ergebniswirksam in der Gewinn- und Verlustrechnung zu erfassen sind, in dem auch die Wertänderungen der Referenzwerte ergebniswirksam erfasst wurden. Darüber hinaus verbleibende Wertänderungen des Erfüllungsbetrags sind im sonstigen Ergebnis zu berücksichtigen.

Der Variable Fee Approach kommt ausschließlich für Versicherungsverträge mit so genannten *Direct Participation Features* zur Anwendung. Diese weisen die folgenden drei Merkmale auf, die kumulativ vorliegen müssen:

- Im Vertrag werden die zu Grunde liegenden Referenzwerte an denen der Versicherungsnehmer partizipiert, eindeutig identifiziert.
- Bei dem Pool der zu Grunde liegenden Referenzwerte kann es sich beispielsweise um ein Portfolio von Vermögenswerten, das gesamte Nettovermögen des Versicherers oder einen klar abgegrenzten Teil des Nettovermögens des Versicherers handeln. Es ist nicht erforderlich, dass sich die Referenzwerte im Eigentum des Bilanzierenden befinden.
- Der Bilanzierende erwartet, einen substantiellen Teil der Erträge aus den Referenzwerten an den Versicherungsnehmer zu zahlen.
- Ein substantieller Teil der erwarteten Zahlungen des Bilanzierenden an den Versicherungsnehmer variiert mit den Zahlungen aus den Referenzwerten.

Rückversicherungsverträge

Die Bilanzierung von Rückversicherungsverträgen (*reinsurance contracts*) erfolgt im Kern analog zur Bilanzierung sonstiger Versicherungsverträge, ergänzt allerdings um einzelne Sondervorschriften bzw. Anpassungen für Rückversicherungsverträge, die der Versicherer hält (sog. passive Rückversicherungsverträge; *reinsurance contracts held*). Beispielhaft zu nennen sind:

- Die Kriterien hinsichtlich des erstmaligen Ansatzes von passiven Rückversicherungsverträgen weichen von den allgemeinen Vorschriften für Versicherungsverträge ab.
- Passive Rückversicherungsverträge sind getrennt von anderen Versicherungsverträgen zu bilanzieren (hinsichtlich Ansatz/Ausbuchung, Bewertung und Ausweis).
- Die zur Ermittlung des Erfüllungsbetrags erforderlichen Annahmen sind für den passiven Rückversicherungsvertrag und die zu Grunde liegenden Versicherungsverträge einheitlich zu treffen.
- Sofern Änderungen des Erfüllungsbetrags (bezogen auf künftige Leistungen) der zu Grunde liegenden Versicherungsverträge ergebniswirksam erfasst werden, sind auch

die korrespondierenden Änderungen des Erfüllungsbetrags (bezogen auf künftige Leistungen) des Rückversicherungsvertrags ergebniswirksam zu erfassen.

Zu beachten ist ferner, dass der Variable Fee Approach für Rückversicherungsverträge nicht anwendbar ist.

Inkrafttreten

IFRS 17 ist für Geschäftsjahre, die am oder nach dem 1. Januar 2021 beginnen anzuwenden. Die Erstanwendung hat grundsätzlich retrospektiv zu erfolgen. Der bisherige Standard IFRS 4 "Versicherungsverträge" wird durch IFRS 17 außer Kraft gesetzt.

Informationen aus zurückliegenden IASB-Sitzungen

Im Rahmen seiner Sitzungen im April und Mai entschied der IASB u.a. das Folgende:

Entwurf zu Änderungen an IFRS 3 und IFRS 11: Bilanzierung von Anteilen an gemeinschaftlichen Tätigkeiten

In Ausgabe 9, 2016 informierten wir Sie ausführlich über die Inhalte des Entwurfs von Änderungen an IFRS 3 „Unternehmenszusammenschlüsse“ und IFRS 11 „Gemeinsame Vereinbarungen“ (ED/2016/1), der folgende Fragestellungen thematisiert:

- Bilanzierung von bereits vor der Erlangung von (gemeinsamer) Beherrschung über einen Geschäftsbetrieb gehaltenen Anteilen an einer gemeinschaftlichen Tätigkeit im Sinne des IFRS 11 bzw. deren Vermögenswerten und Schulden
- Definition eines Geschäftsbetriebs im Sinne des IFRS 3.

Der IASB ist nunmehr dazu übergegangen, die beiden Fragestellungen unabhängig voneinander weiter zu behandeln:

Bilanzierung von Anteilen an gemeinschaftlichen Tätigkeiten

Mit ED/2016/1 hatte der IASB folgende Klarstellungen vorgeschlagen:

- Beim Erwerb der Beherrschung über einen Geschäftsbetrieb, der als gemeinschaftliche Tätigkeit gemäß IFRS 11 klassifiziert ist, an deren Vermögenswerten und Schulden der Erwerber bereits unmittelbar vor dem Erwerbszeitpunkt beteiligt war, handelt es sich um einen sukzessiven Unternehmenszusammenschluss. Entsprechend sind die Regelungen des IFRS 3 für die Bilanzierung sukzessiver Erwerbe auch in diesem Fall anzuwenden, sodass insbesondere etwaige bereits vor dem Erwerb gehaltene Anteile an der gemeinschaftlichen Tätigkeit bzw. deren Vermögenswerten und Schulden zum beizulegenden Zeitwert im Erwerbszeitpunkt neu zu bewerten sind.
- Beim Erwerb gemeinschaftlicher Beherrschung über einen Geschäftsbetrieb, der eine gemeinschaftliche Tätigkeit im Sinne des IFRS 11 darstellt, wird hingegen keine Neubewertung etwaiger bereits vor dem Erwerb gemeinschaftlicher Beherrschung gehaltener Anteile an den Vermögenswerten und Schulden der gemeinschaftlichen Tätigkeit vorgenommen.

Der IASB hat nun, nachdem auch das IFRS IC diese Thematik noch einmal diskutiert hat, vorläufig entschieden, die Änderungen ohne wesentliche Modifikationen zu finalisieren. Darüber hinaus hat der IASB vorläufig entschieden klarzustellen, dass nicht nur die bisher durch den Erwerber angesetzten Vermögenswerte und Schulden einer Neubewertung zu unterziehen sind, sondern der gesamte zuvor gehaltene Anteil, d.h. inklusive nicht erfasster Vermögenswerte und Schulden sowie inklusive nicht erfasstem Goodwill. Im Ergebnis ist im Rahmen der Neubewertung demnach der anteilige beizulegende Zeitwert der gemeinschaftlichen Tätigkeit zu ermitteln.

Definition eines Geschäftsbetriebs (ED/2016/1) - IASB entscheidet über den Screening-Test

Die Vorschläge in ED/2016/1 für eine Konkretisierung der Definition eines Geschäftsbetriebs (*business*) gemäß IFRS 3 übernehmen inhaltlich vom FASB für die US-GAAP bereits verabschiedete Regelungen. Der Entwurf sieht für den Test, ob die Definition eines Geschäftsbetriebs erfüllt ist, folgendes zweistufiges Vorgehen vor.

In einem ersten Schritt – dem sogenannten Screening-Test – ist zu prüfen, ob sich der gesamte Fair Value der Bruttovermögenswerte in einem Vermögenswert oder einer Gruppe gleichartiger Vermögenswerte konzentriert. Wenn dies der Fall ist, liegt kein Geschäftsbetrieb vor und es erfolgt keine weitere Prüfung, bei der im zweiten Schritt das Vorliegen von ökonomischen Ressourcen (*inputs*) und mindestens eines substantziellen Prozesses (*substantive process*), die zusammen die Möglichkeit schaffen, Output zu generieren, zu prüfen wäre.

Dieser deterministische Screening-Test im ersten Prüfungsschritt wurde 75 Mal kommentiert – bei insgesamt 81 eingereichten Kommentierungen. In seiner Sitzung vom 27. April 2017 wurden diese kontroversen Kommentierungen vom IASB diskutiert. Im Ergebnis entschied man sich dafür, die folgenden Änderungen bzw. Klarstellungen an dem bisherigen Standardentwurf vorzunehmen:

- Die Anwendung des Screening-Tests soll optional erfolgen, wobei das Wahlrecht für jede Transaktion neu in Anspruch genommen werden kann. Dieses fallweise anzuwendende Wahlrecht bedeutet eine Abweichung von den Regelungen der US-GAAP.
- Es wird bestätigt, dass der Screening-Test deterministisch sein soll. Wenn im Ergebnis eine Konzentration des Fair Values in einem Vermögenswert oder einer Gruppe gleichartiger Vermögenswerte vorliegt, hat folglich keine weitere Prüfung mehr zu erfolgen. Es handelt sich dann nicht um den Erwerb eines Geschäftsbetriebs.
- In den Bruttovermögenswerten sind keine latenten Steuern zu berücksichtigen (weder ein Goodwill resultierend aus einer passiven latenten Steuer, noch aktive latente Steuern).
- Es soll klargestellt werden, dass die Regelungen zur Feststellung, ob es sich um einen einzelnen Vermögenswert handelt, auch für ein Nutzungsrecht i.S.v. IFRS 16 gelten. Als Beispiel wird in diesem Zusammenhang ein Gebäude auf einem gepachteten Grundstück genannt. Nutzungsrecht und Gebäude stellen für den Screening-Test einen einheitlichen Vermögenswert dar.
- Weiterhin soll klargestellt werden, dass bei der Einschätzung, ob gleichartige Vermögenswerte vorliegen, sowohl die Art jedes Vermögenswertes als auch die Risiken bei seinem Einsatz oder der Leistungserbringung mit diesem Vermögenswert zu berücksichtigen sind.
- Die Regelungen, ob ein einzelner Vermögenswert oder eine Gruppe gleichartiger Vermögenswerte vorliegt, sollen keine Änderung der Anwendung des bereits verwendeten Begriffs der "Klassen" in IAS 16, IAS 38 und IFRS 7 bewirken.

In einer seiner kommenden Sitzungen wird sich der IASB dann den übrigen Kommentierungen zu ED/2016/1 widmen, die durchaus noch weitere interessante Bereiche betreffen. Innerhalb der nächsten drei Monate soll dann auch über das weitere Vorgehen im Projekt entschieden werden.

Darüber hinaus wurde:

- der endgültigen Veröffentlichung einer Interpretation zu IAS 12 zu Fragen der Bewertung eines Vermögenswerts oder einer Schuld aus einer Steuerrisikoposition zugestimmt. Die Veröffentlichung soll noch im 2. Quartal 2017 erfolgen.
- die geplante Änderung an IAS 28 zur Bilanzierung und Bewertung langfristiger Anteile an assoziierten Unternehmen und Gemeinschaftsunternehmen aus den Verbesserungen der IFRS (Zyklus 2015-2017) herausgenommen, um sie zeitnah als selbständiges Projekt zu finalisieren (zu den Inhalten verweisen wir auf unsere diesbezüglichen Ausführungen in der [Ausgabe 1, 2017](#) dieses Newsletters). Der

geplante voraussichtliche verpflichtende Erstanwendungszeitpunkt wurde in diesem Zusammenhang um ein Jahr nach hinten auf den 1. Januar 2019 verschoben. Die Veröffentlichung der Änderung soll bis November 2017 erfolgen.

Vorläufige Agenda-Entscheidung des IFRS IC zu IFRS 9

Im Rahmen seiner *Mai-Sitzung* beschäftigte sich das IFRS IC einzig mit einer Fragestellung zum Anwendungsbereich des Wahlrechts des IFRS 9 zur Erfassung von Änderungen des beizulegenden Zeitwerts von Finanzinvestitionen in Eigenkapitalinstrumente im sonstigen Ergebnis (OCI).

IFRS 9.4.1.4 regelt ein Wahlrecht wonach im Rahmen der Folgebewertung von Finanzinvestitionen in Eigenkapitalinstrumente eine Erfassung der Änderungen des beizulegenden Zeitwerts im sonstigen Ergebnis (anstelle einer GuV-wirksamen Erfassung) erfolgen kann.

Das IFRS IC erhielt eine Anfrage, die sich auf den Anwendungsbereich dieses Wahlrechts richtete. Konkret wurde angefragt, ob das Wahlrecht des IFRS 9.4.1.4 auch auf solche Finanzinstrumente anwendbar sei, die vom Emittenten in Anwendung der Regelungen des IAS 32.16A-D als Eigenkapital eingestuft werden.

Das IFRS IC führte in seiner vorläufigen Entscheidung aus, dass das Wahlrecht gemäß IFRS 9.4.1.4 für Finanzinvestitionen in Eigenkapitalinstrumente im Sinne des IAS 32.11 ausgeübt werden könne. Finanzinstrumente, die gemäß IAS 32.16A und 16B oder IAS 32.16C und 16D als Eigenkapitalinstrument eingestuft werden, erfüllten die Definition eines Eigenkapitalinstruments im Sinne des IAS 32.11 nicht, sondern werden nur in Folge einer Ausnahmeregelung als Eigenkapitalinstrumente eingestuft. Das Wahlrecht gemäß IFRS 9.4.1.4 sei für diese Instrumente folglich nicht anwendbar. Das IFRS IC verweist auch auf eine inhaltsgleiche Erläuterung des IASB in IFRS 9.BC5.21.

Informationsanfrage (Request for Information) zu IFRS 13

Als Teil des sog. Post-Implementation-Reviews (PiR) zu IFRS 13 „Bemessung des beizulegenden Zeitwerts“ hat der IASB eine Informationsanfrage (*Request for Information*, RFI) veröffentlicht. Ziel des PiR ist es, herauszufinden, ob IFRS 13 seine angestrebte Zielsetzung erreicht oder ob ggf. Änderungen am Standard notwendig sind. Hauptaugenmerk legt die Informationsanfrage dabei auf folgende Themengebiete:

- Anhangangaben zur Bewertung zum beizulegenden Zeitwert
- Informationen zur Bemessung börsennotierter Beteiligungen an Tochter-, Gemeinschafts- und assoziierten Unternehmen zum beizulegenden Zeitwert;
- Anwendung des Konzepts der „höchsten und besten Verwendung“ (*highest and best use*) bei der Bemessung des beizulegenden Zeitwerts von nicht finanziellen Vermögenswerten
- Anwendung von Ermessensentscheidungen.

Der Request for Information kann von folgender Website heruntergeladen werden: <http://www.ifrs.org/Current-Projects/IASB-Projects/post-implementation-review-of-ifrs-13-fair-value-measurement/Pages/request-for-information-and-comment-letters.aspx>

Stellungnahmen werden bis zum 22. September 2017 erbeten.

EU-Endorsement

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

	verbindliche Anwendung ¹	Endorsement
Klarstellungen zu IFRS 15 „Erlöse aus Verträgen mit Kunden“	ab Geschäftsjahr 2018	geplant für Q2 2017
Änderungen an IAS 7 – <i>Disclosure-Initiative</i>	ab Geschäftsjahr 2017	geplant für Q2 2017
Änderungen an IAS 12 - <i>Ansatz aktiver latenter Steuern auf unrealisierte Verluste</i>	ab Geschäftsjahr 2017	geplant für Q2 2017
Änderungen an IAS 40 - <i>Übertragungen von als Finanzinvestition gehaltenen Immobilien</i>	ab Geschäftsjahr 2018	geplant für Q3 2017
Änderungen an IFRS 2 – <i>Klassifizierung und Bewertung anteilsbasierter Transaktionen</i>	ab Geschäftsjahr 2018	geplant für Q3 2017
Jährliche Verbesserungen der IFRS (Zyklus 2014-2016)	ab Geschäftsjahr 2017 bzw. 2018	geplant für Q3 2017
IFRIC 22 „Vorauszahlungen im Zusammenhang mit Fremdwährungstransaktionen“	ab Geschäftsjahr 2018	geplant für Q3 2017
Änderungen an IFRS 4 – <i>Anwendung des IFRS 9 mit IFRS 4</i>	ab Geschäftsjahr 2018	geplant für Q3 2017
IFRS 16 „Leasing“	ab Geschäftsjahr 2019	geplant für Q4 2017
IFRS 17 „Versicherungsverträge“	ab Geschäftsjahr 2021	noch festzulegen
Änderung des IFRS 10 und IAS 28 - <i>Veräußerung von Vermögenswerten eines Investors an bzw. Einbringung in sein assoziiertes Unternehmen oder Gemeinschaftsunternehmen</i>	auf einen vom IASB noch zu bestimmenden Zeitpunkt verschoben	

¹für Unternehmen mit kalendergleichem Geschäftsjahr

Der aktuelle Bericht zum Stand des Übernahmeprozesses der IFRS gemäß der EU-Rechnungslegungsverordnung der European Financial Reporting Advisory Group (EFRAG-Bericht) steht auf der Website der EFRAG zum [Herunterladen](#) zur Verfügung (Stand: 18. Mai 2017).

IASB-Projektplan

Laufende Projekte	PwC- Dokument	bis 08/2017	bis 11/2017	ab 12/2017
Bilanzierung von Versicherungsverträgen	<u>ED</u>	IFRS	–	–
Preisregulierte Tätigkeiten	<u>DP</u>	–	–	erneutes DP
Jährlicher Verbesserungsprozess (2015–2017)	<u>ED</u>	DPD	–	–
Änderungen an IAS 28 – Langfristige Anteile an assoziierten Unternehmen und Gemeinschaftsunternehmen (zuvor Teil der Annual Improvements 2015-2017)	<u>ED</u>	–	IFRS	–
Jährlicher Verbesserungsprozess (nächster Zyklus)	–	–	–	ED
Änderungen an IFRS 8 und IAS 34	<u>ED</u>	–	–	DPD
IAS 1 – Klassifizierung von Verbindlichkeiten	<u>ED</u>	–	–	IFRS
IAS 8 – Unterscheidung zwischen Änderungen von Rechnungslegungsmethoden und rechnungslegungsbezogenen Schätzungen	–	ED	–	–
IAS 16 – Bilanzierung von Erträgen und Kosten für Testläufe von Sachanlagen	–	ED	–	–
Vorzeitige Rückzahlungsoptionen mit negativer Vorfälligkeitsentschädigung	<u>ED</u>	DPD	–	–
Disclosure-Initiative: Anwendung von Wesentlichkeit in Abschlüssen	<u>ED</u>	Practice Statement	–	–
Disclosure-Initiative: Definition von Wesentlichkeit (Änderungen an IAS 1 und IAS 8)	–	ED	–	–
IFRS 3 – Definition eines Geschäftsbetriebs	<u>ED</u>	DPD	–	–
IFRS 3 und IFRS 11 – Bilanzierung von Altanteilen an einer gemeinschaftlichen Tätigkeit	<u>ED</u>	–	–	IFRS
IAS 19 und IFRIC 14 – Neubewertung leistungsorientierter Versorgungspläne bei Anpassung, Kürzung oder Abgeltung des Plans / Verfügbarkeit von Erstattungen aus einem leistungsorientierten Plan	<u>ED</u>	–	IFRS	–
IAS 12 – Bewertung eines Vermögenswerts oder einer Schuld aus einer Steuerrisikoposition	<u>DI</u>	IFRIC	–	–
Konzeptionelles Rahmenkonzept	<u>ED</u>	–	–	Framework
Forschungsprojekte				
Disclosure-Initiative: Prinzipien der Offenlegung	<u>DP</u>	–	–	DPD
Primäre Abschlussbestandteile	–	–	–	DP oder ED
Unternehmenszusammenschlüsse unter gemeinsamer Beherrschung	–	–	–	DP
Dynamisches Risikomanagement (Sonderregelungen für Macro Hedges)	<u>DP</u>	–	–	erneutes DP
Finanzinstrumente mit Eigenkapitalcharakter	–	–	–	DP
Geschäfts- oder Firmenwert und Wertminderung	–	–	–	DPD
Abzinsungssätze	–	–	RS	–
Anteilsbasierte Vergütung	–	RS	–	–

Post-Implementation Reviews	PwC-Dokument	bis 08/2017	bis 11/2017	ab 12/2017
Post-Implementation-Review zu IFRS 13	<u>RFI</u>	–	–	–
Post-Implementation Review zu IFRS 10-12	–	–	–	Beginn des PiR
DI	Entwurf einer Interpretation (Draft Interpretation)			
DP	Diskussionspapier (Discussion Paper)			
DPD	Entscheidung über weiteres Vorgehen (Decide Project Direction)			
ED	Entwurf (Exposure Draft) eines International Financial Reporting Standards oder IFRS Practice Statements			
Framework	Konzeptionelles Rahmenkonzept			
IFRIC	Interpretation des IFRS Interpretations Committee			
IFRS	International Financial Reporting Standard			
PiR	Post-Implementation-Review			
RFI	Informationsanfrage (Request for Information)			
RS	Veröffentlichung einer Zusammenfassung der Forschungsergebnisse (Research-Summary)			

PwC-Veranstaltungen

17. Expertenforum – Trends und Perspektiven der Rechnungslegung

26. September 2017, Frankfurt am Main

Während der zweitägigen Fachkonferenz erhalten Sie einen komprimierten Ausblick auf Trends und Perspektiven der Rechnungslegung.

Hochrangige Vertreter aus Wirtschaft und Gremien und PwC-Experten nehmen am ersten Veranstaltungstag Stellung zu aktuellen Entwicklungen rund um IFRS und HGB sowie Herausforderungen bei der Umstellung auf neue Standards.

Die zahlreichen Foren am zweiten Veranstaltungstag bieten Ihnen Einblick und Erfahrungen aus der Praxis.

Wählen Sie unter 15 Foren Ihre Favoriten und tauschen Sie Ihre Erfahrungen mit den Profis aus!

Die Veranstaltung wendet sich insbesondere an Finanzvorstände, Mitglieder der Geschäftsführung und leitende Mitarbeiter aus den Bereichen Konzernrechnungswesen, Konsolidierung und Bilanzen, die bereits über Erfahrung in der Internationalen Rechnungslegung verfügen.

Tax Accounting Masterclass latente Steuern: Grundlagen

9. Oktober 2017, München

23. Oktober, Frankfurt am Main

8. November, Düsseldorf

Wir erläutern Ihnen die Bilanzierung latenter Steuern nach IAS 12 und gehen auch auf die Unterschiede zur Abgrenzung latenter Steuern nach HGB ein. Der Fokus liegt dabei auf der Abgrenzung latenter Steuern im Einzelabschluss der Unternehmen.

Anschauliche Praxisbeispiele erleichtern das Verständnis und die Anwendbarkeit.

Tax Accounting Masterclass latente Steuern: Aufbauseminar

10. Oktober 2017, München

24. Oktober, Frankfurt am Main

9. November, Düsseldorf

Im Gegensatz zum Grundlagenseminar liegt der Schwerpunkt des Aufbauseminars auf der Abgrenzung und Bilanzierung latenter Steuern nach IAS 12 im Konzernabschluss. Auch hier gehen wir auf Unterschiede zur Abgrenzung latenter Steuern nach HGB ein.

Tax Accounting Masterclass: Tax Rate Reconciliation

11. Oktober 2017, München

20. November, Frankfurt am Main

Wir informieren Sie umfassend zum Thema steuerliche Überleitungsrechnung (Tax Rate Reconciliation). Dabei erläutern wir Ihnen die Struktur einer Tax Rate Reconciliation und die zur Erstellung notwendigen Prozesse. Zudem gehen wir auf zahlreiche Sondersachverhalte ein und besprechen insbesondere die Behandlung von Organschaften, Personengesellschaften, Betriebsprüfungen, Goodwill und At-Equity-Gesellschaften.

Ansprechpartner sowie eine Anmeldemöglichkeit zu der genannten und weiteren PwC-Veranstaltungen finden Sie unter:

<http://www.pwc.de/de/veranstaltungen.html>

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



Karsten Ganssaug

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



Barbara Reitmeier

Handelsbilanzielle Fragestellungen
Frankfurt am Main
Tel.: +49 69 9585-5446
barbara.reitmeier@de.pwc.com



Wolfgang Weigel

Bankspezifische Fragestellungen
nach HGB und IFRS
(Finanzinstrumente)
Frankfurt am Main
Tel.: +49 69 9585-257
wolfgang.weigel@de.pwc.com

Ihre Ansprechpartner aus Capital Markets & Accounting Advisory Services (CMAAS)

Industrial Services



Dr. Rüdiger Loitz
Tel.: +49 211 981-2839
ruediger.loitz@de.pwc.com



Andrea Bardens
Tel.: +49 69 9585-1196
andrea.bardens@de.pwc.com



Klaus Bernhard
Tel.: +49 711 25034-5240
klaus.bernhard@de.pwc.com



Christoph Gruss
Tel.: +49 69 9585-3415
christoph.gruss@de.pwc.com



Udo Kalk-Griesan
Tel.: +49 201 438-1850
udo.kalk@de.pwc.com



Dr. Bernd Kliem
Tel.: +49 89 5790-5549
bernd.kliem@de.pwc.com



Sylvia Leuchtenstern
Tel.: +49 89 5790-5538
sylvia.leuchtenstern@de.pwc.com



Dirk Menker
Tel.: +49 89 5790-5538
dirk.x.menker@de.pwc.com



Nadja Picard
Tel.: +49 211 981-2978
nadja.picard@de.pwc.com



Björn Seidel
Tel.: +49 40 6378-8163
bjoern.seidel@de.pwc.com



Martin Theben
Tel.: +49 201 438-1524
martin.theben@de.pwc.com

Financial Services



Peter Flick
Tel.: +49 69 9585-2004
peter.flick@de.pwc.com



Judith Gehrler
Tel.: +49 69 9585-3315
judith.gehrler@de.pwc.com



Joachim Krakuhn
Tel.: +49 69 9585-2335
joachim.krakuhn@de.pwc.com

Bestellung und Abbestellung

Sie können den PDF-Newsletter *International Accounting News* 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: pwcplus.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)