

International Accounting News

Nachrichten zu den aktuellen Entwicklungen der IFRS

Ausgabe 6, Juni 2018

Auf einen Blick

Bilanzierung von Zuwendungen der öffentlichen Hand 2

Auf den Punkt gebracht: Die neuen Standards in verträglichen Dosen 4

Neue (vorläufige) Agenda-Entscheidungen des IFRS IC 7

EU-Endorsement 10

IASB-Projektplan 11

Service 12

- *Veranstaltungen*
- *Veröffentlichungen*

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,

die vorliegende Ausgabe der International Accounting News informiert Sie über (vorläufige) Agenda-Entscheidungen aus der Juni-Sitzung des IFRS IC und führt unsere Reihe zu Einzelaspekten von IFRS 9, IFRS 15 und IFRS 16 fort. Darüber hinaus stellen wir Ihnen in einem Sonderbeitrag die Regelungen zur Bilanzierung von Zuwendungen der öffentlichen Hand dar. Auf die Inhalte des heute veröffentlichten Discussion Paper zu Finanzinstrumenten mit Eigenkapitalcharakter werden wir in der nächsten Ausgabe dieses Newsletters näher eingehen.

Hinweisen möchte ich Sie noch auf das am 25. - 26. September stattfindende 18. Expertenforum von PwC, in dem wir Ihnen am ersten Tag aktuelle Entwicklungen der IFRS- und HGB-Rechnungslegung in Vorträgen erläutern und Sie am zweiten Tag die Möglichkeit haben, praxisrelevante Themen in unterschiedlichen Workshops zu vertiefen. Eine Anmeldemöglichkeit finden Sie unter der Rubrik "Veranstaltungen".



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

Bilanzierung von Zuwendungen der öffentlichen Hand

Zuwendungen der öffentlichen Hand können in Form von vermögenswert- oder erfolgsbezogenen Zuschüssen gewährt werden. Doch wie sind sie in IFRS-Abschlüssen abzubilden? Mit diesem Beitrag möchten wir die Regelungen des IAS 20 für die Bilanzierung von Zuwendungen der öffentlichen Hand rekapitulieren und Sie für verschiedene Facetten des Standards sensibilisieren.

Allgemein

IAS 20 behandelt Beihilfen der öffentlichen Hand in Form von Zuwendungen, die durch Übertragung von Mitteln an Unternehmen gewährt werden. Sie dienen als Ausgleich für die bereits erfolgte oder aber zukünftige Erfüllung bestimmter in Verbindung mit der betrieblichen Tätigkeit des Unternehmens stehenden Bedingungen.

Davon abzugrenzen sind Beihilfen der öffentlichen Hand, welche Unternehmen Vorteile bei der Ermittlung des zu versteuernden Gewinns bzw. Verlusts gewähren oder die auf der Grundlage der Einkommensteuerschuld bestimmt oder begrenzt werden. Diese sind nicht im Anwendungsbereich des IAS 20.

Ebenfalls nicht im Anwendungsbereich des IAS 20 sind Zuschüsse von privatwirtschaftlichen Unternehmen. Da hier oftmals ein Leistungsaustauschverhältnis der Parteien zu unterstellen ist, ist regelmäßig der Anwendungsbereich anderer Standards zu prüfen. Bei Zuwendungen zwischen verbundenen Unternehmen kann es sich u. U. auch um Einlage- oder Entnahmevergänge handeln, die als Eigenkapitaltransaktion abzubilden sind.

Ansatz

Zuwendungen der öffentlichen Hand können unterschiedliche Formen annehmen. Meist werden sie als vermögenswert- oder erfolgsbezogene Zuschüsse gewährt, können jedoch auch als un- oder unterverzinsliche Darlehen ausgestaltet sein. Ansprüche auf Zuwendungen sind gemäß IAS 20.7 nur bzw. erst dann bilanziell zu erfassen, wenn angemessene Sicherheit (*reasonable assurance*) darüber besteht, dass das Unternehmen die damit verbundenen Bedingungen erfüllt und die Zuwendungen auch gewährt werden. Da der Terminus „*reasonable assurance*“ in den internationalen Rechnungslegungsstandards jedoch nicht definiert wird und es auch im Schrifttum keine einheitliche Meinung gibt, ist in der Praxis hinsichtlich des Ansatzzeitpunkts für öffentliche Zuwendungen ein gewisses Ermessen erforderlich.

Vermögenswert- vs. erfolgsbezogene Zuwendungen

IAS 20 unterscheidet zwischen vermögenswert- und erfolgsbezogenen Zuwendungen der öffentlichen Hand:

Vermögenswertbezogene Zuwendungen können gemäß IAS 20.24 bilanziell entweder vom Buchwert des Vermögenswerts abgezogen oder als passivischer Abgrenzungsposten erfasst werden. Wird die Zuwendung zeitlich vor Anfall der betreffenden Ausgaben (Anschaffungs-/Herstellungsvorgang) erfasst, ist diese zunächst zu passivieren und später auf den beschafften bzw. geschaffenen Vermögenswert umzubuchen.

Zuwendungen für abschreibungsfähige Vermögenswerte werden über die Perioden und in dem Verhältnis im Gewinn oder Verlust erfasst, in dem die Abschreibung auf diese Vermögenswerte angesetzt wird (IAS 20.18).

Erfolgsbezogene Zuwendungen hingegen können die Form von Aufwands- oder Ertragszuschüssen annehmen. Sie sind gemäß IAS 20.12 planmäßig im Gewinn oder Verlust zu erfassen und zwar in denjenigen Perioden, in denen das begünstigte Unternehmen auch die entsprechenden Aufwendungen, die durch die Zuwendung der öffentlichen Hand alimentiert werden, ansetzt. Gemäß IAS 20.29 können erfolgsbezogene Zuwendungen in der Gewinn- und Verlustrechnung entweder separat in einem eigenen Posten oder unter einem Hauptposten wie bspw. „sonstige Erträge“ ausgewiesen werden. Alternativ können sie auch von den entsprechenden Aufwendungen abgezogen werden.

Un- bzw. unterverzinsliche Darlehen

Hinsichtlich un- oder unterverzinslicher Darlehen ist gemäß IAS 20.10A zu berücksichtigen, dass diese wie Zuwendungen der öffentlichen Hand zu behandeln sind. Das Darlehen ist nach IFRS 9 anzusetzen und zu bewerten, wobei der Zinsvorteil gemäß IAS 20 als Differenzbetrag zwischen der erhaltenen Zahlung und dem nach IFRS 9 ermittelten Buchwert des Darlehens zu bilanzieren ist.

Beispiel

Unternehmen A wird von der öffentlichen Hand zum 1. Januar 20X1 ein unverzinsliches Darlehen in Höhe von 1 Mio. € gewährt. Das Darlehen hat eine Laufzeit von 10 Jahren und ist dann vollständig zurückzuzahlen. Für ein betrags- und laufzeitgleiches Darlehen einer Bank müsste A einen marktgerechten Fremdkapitalzinssatz in Höhe von 6 Prozent p. a. bezahlen.

Wie ist das unverzinsliche Darlehen zu bilanzieren?

Das unverzinsliche Darlehen ist im Zugangszeitpunkt gemäß IAS 20.10A i. V. m. IFRS 9.5.1.1 in Höhe des beizulegenden Zeitwerts anzusetzen. Dieser entspricht zum 1. Januar 20X1 dem Barwert der zukünftigen Zahlungen, d. h. $1 \text{ Mio. €} / (1,06)^{10} = 558.395 \text{ €}$.

Der Zinsvorteil als Differenzbetrag zwischen der erhaltenen Zahlung in Höhe von 1 Mio. € und dem Buchwert des Darlehens beträgt 441.605 €. Dieser Zinsvorteil ist in der Bilanz als passiver Abgrenzungsposten (*deferred income*) auszuweisen und in Abhängigkeit des Zuschusszwecks erfolgswirksam aufzulösen.

Hinsichtlich der Folgebewertung sind gemäß IFRS 9.4.2.1 finanzielle Verbindlichkeiten grds. als zu fortgeführten Anschaffungskosten zu klassifizieren. Die finanzielle Verbindlichkeit ist somit nach der Effektivzinsmethode über die Darlehenslaufzeit aufzuzinsen, sodass bspw. in 20X1 Zinsaufwand in Höhe von 33.504 € ($0,06 \times 558.395 \text{ €}$) zu erfassen ist.

Ausweis in der Kapitalflussrechnung

Unabhängig von der bilanziellen Behandlung sind Einzahlungen aus vermögenswertbezogenen Zuwendungen der öffentlichen Hand u. E. als Cashflow aus Investitionstätigkeit auszuweisen, da sie regelmäßig an den Erwerb von langfristigen Vermögenswerten anknüpfen (vgl. IAS 20.3). Sollte jedoch eine unbedingte Rückzahlungsverpflichtung vereinbart sein, ist aufgrund des Finanzierungscharakters ein Ausweis der erhaltenen Zuwendung im Cashflow aus Finanzierungstätigkeit sachgerecht. Die Einzahlung aus der erhaltenen Zuwendung ist gemäß IAS 20.28 grds. als separater Posten in der Kapitalflussrechnung neben der Auszahlung für den erworbenen Vermögenswert auszuweisen. Unter Wesentlichkeitsgesichtspunkten kann jedoch u. U. auch eine Saldierung der Ein- und Auszahlungen vertretbar sein.

Der Ausweis von erfolgsbezogenen Zuwendungen in der Kapitalflussrechnung ist abhängig von der Zwecksetzung, d. h. dem zugrundeliegenden Geschäftsvorfall: in der Regel sind deshalb Einzahlungen aus erfolgsbezogenen Zuwendungen im Cashflow aus operativer Tätigkeit auszuweisen, weil sie mit den betrieblichen Tätigkeiten des Unternehmens verbunden sind. Bei Finanzierungskostenzuschüssen, die die zu tragende Zinslast des Unternehmens alimentieren sollen, ist hingegen ein Ausweis im Cashflow aus Finanzierungstätigkeit angebracht.

Fazit:

Zuwendungen der öffentlichen Hand sind bilanziell zu erfassen, wenn angemessene Sicherheit (*reasonable assurance*) darüber besteht, dass das Unternehmen die damit verbundenen Bedingungen erfüllt und die Zuwendungen auch gewährt werden. Der Ansatzzeitpunkt für öffentliche Zuwendungen ist dabei in der Praxis oftmals ermessensbehaftet.

Vermögenswertbezogene Zuwendungen können bilanziell entweder von den Anschaffungskosten des Vermögenswerts abgesetzt oder als passiver Abgrenzungsposten angesetzt werden. In der Kapitalflussrechnung sind die Einzahlungen grds. separat im Cashflow aus Investitionstätigkeit auszuweisen.

Aufwands- und Ertragszuschüsse sind zu realisieren, wenn die zu kompensierenden Aufwendungen anfallen. In der Kapitalflussrechnung ist ein Ausweis in Abhängigkeit von der Zwecksetzung vorzunehmen.

Auf den Punkt gebracht: Die neuen Standards in verträglichen Dosen

Es ist soweit: Die neuen Standards IFRS 9 und IFRS 15 sind seit dem 1. Januar 2018 verpflichtend in IFRS-Abschlüssen anzuwenden und für die Umsetzung von IFRS 16 bleiben nur noch wenige Monate Zeit. Wir konzentrieren uns auf das Wesentliche und analysieren für Sie monatlich je einen Aspekt der neuen Standards.

IFRS 9 „Finanzinstrumente“: Beurteilung des Zahlungsstromkriteriums nach IFRS 9 und praktische Anwendungsfälle

Finanzielle Vermögenswerte sind nach IFRS 9 nur dann zu fortgeführten Anschaffungskosten zu bewerten, wenn – neben den Anforderungen an das zugrundeliegende Geschäftsmodell – das Instrument ausschließlich Zins- und Tilgungszahlungen enthält („solely payments of principal and interest“; SPPI). Zinsen stellen im Wesentlichen Entgelt für den Zeitwert des Geldes und das Ausfallrisiko dar, das mit dem gewährten Darlehensbetrag verbunden ist.

Zentrale Fragestellungen für die Beurteilung, ob ausschließlich Zins- und Tilgungszahlungen vorliegen, sind u. a.:

- Wie werden die Zinsen berechnet? Umfassen die Zinsen nur das Entgelt für den Zeitwert des Geldes, für das Ausfallrisiko und eine angemessene Gewinnmarge? Enthält das Instrument eine Hebelwirkung?
- Wird der Zinssatz angepasst? Wenn ja, stimmt der Anpassungszeitraum mit dem Zeitraum des Zinssatzes überein (z. B.: 3-Monats-Zinssatz für 3-Monats-Zinsperiode)?
- Welche Auswirkungen hat ein Ausfall- oder Verzugsereignis? Spiegelt eine mögliche Erhöhung des Zinssatzes proportional die Erhöhung des Kreditrisikos wieder?

- Sind etwaige Entschädigungszahlungen bei vorzeitiger Tilgung auf ein angemessenes Entgelt für die vorzeitige Beendigung beschränkt? Werden bei vorzeitiger Tilgung weitere Gebühren verrechnet?

Diese Kriterien können anhand der folgenden beispielhaften Darlehensvereinbarungen illustriert werden:

Sachverhalt	Lösung
Ein Unternehmen gewährt einem assoziierten Unternehmen ein unbefristetes, zinsloses Darlehen. Dieses ist auf Anforderung des Darlehensgebers zurückzuzahlen.	Der vertragliche Zahlungsstrom ist in diesem Fall die Rückzahlung auf Anforderung. Die Zinslosigkeit stellt keinen Widerspruch zu SPPI dar. Das SPPI-Kriterium ist daher erfüllt .
Ein Unternehmen gewährt einem assoziierten Unternehmen ein Darlehen. Dieses hat eine Laufzeit von 10 Jahren und ist mit 2 % p.a. verzinst. Bei Erreichen eines Jahresergebnisses von > EUR 10 Mio. erhöht sich der Zinssatz um 100 Basispunkte.	Die Ergebnisabhängigkeit stellt faktisch eine Gewinnbeteiligung dar, was der Definition von „Zins“ nach IFRS 9 widerspricht. Das SPPI-Kriterium ist daher nicht erfüllt .
Ein Unternehmen gewährt einem assoziierten Unternehmen ein Darlehen mit einer Laufzeit von 5 Jahren und einem variablen Zinssatz (3M-EURIBOR zzgl. Marge). Zusätzlich ist eine Zinsuntergrenze von 0,1% p.a. vereinbart. Der Darlehensnehmer hat das Recht, das Darlehen am Ende der Laufzeit um 2 Jahre zu den gleichen Konditionen zu verlängern.	Die Zinsuntergrenze erfüllt die Definition von Zinsen nach IFRS 9. Auch während der Verlängerungsperiode fallen ausschließlich Zins- und Tilgungszahlungen an. Etwaige Entschädigungen für die Vertragsverlängerung sind unkritisch, sofern sie angemessen sind. Das SPPI-Kriterium ist daher erfüllt .

Fazit:

Die Frage, ob SPPI vorliegt, ist für jeden finanziellen Vermögenswert individuell zu treffen. In typischen Darlehensverträgen sind bei der Vertragsanalyse insbesondere die Festlegung des Zinssatzes sowie eventuelle Entschädigungszahlungen bei vorzeitiger Rückzahlung des Darlehens zu beachten.

IFRS 15 „Umsatzerlöse“: Garantien und Gewährleistung

Im Zusammenhang mit dem Verkauf von Produkten (Güter oder Dienstleistungen) gewähren Unternehmen ihren Kunden häufig eine Garantie oder Gewährleistung, die vertraglich vereinbart, gesetzlich vorgeschrieben oder nach den Geschäftsgepflogenheiten des Unternehmens üblich sein kann. Grundsätzlich werden zwei Arten von Garantien bzw. Gewährleistungen unterschieden:

„Assurance-type warranties“ sichern dem Kunden lediglich zu, dass das betreffende Produkt den vertraglich vereinbarten Spezifikationen entspricht und deshalb so funktionieren wird, wie es von den Vertragsparteien vereinbart wurde. Solche Versprechen sind nach IAS 37 als Rückstellung für Garantie- oder Gewährleistungsverpflichtungen zu bilanzieren.

„Service-type warranties“ stellen für den Kunden hingegen eine Leistung dar, die über die Zusicherung, dass das Produkt den vereinbarten Spezifikationen entspricht, hinausgeht. Insbesondere wenn der Kunde die Gewährleistungsverpflichtung separat erwerben kann, stellt dies eine separate Leistungsverpflichtung nach IFRS 15.22-.30 dar, da das Unternehmen dem Kunden den Nutzen aus der „service-type warranty“ zusätzlich zur Lieferung und ordnungsgemäßen Funktion des Produkts zusagt. Bei der Beurteilung, ob eine Gewährleistungs- oder Garantieverpflichtung für einen Kunden eine zusätzliche Leistung darstellt, hat ein Unternehmen nach IFRS 15.B31 zu berücksichtigen:

- ob die Gewährleistungs-/Garantieverpflichtung gesetzlich vorgeschrieben ist,
- wie lange die Gewährleistungs-/Garantiefrist dauert, und
- welche Leistungen das Unternehmen dem Kunden zusagt.

Beispiel

Unternehmen A schließt mit einem Kunden einen Vertrag zum Verkauf eines Notebooks ab und gewährt auf Kundenwunsch eine dreijährige Garantie gegen vom Kunden verursachte Schäden (z. B. wenn der Kunde seinen Kaffee ausschüttet und dadurch das Notebook beschädigt), die regelmäßig auch an andere Kunden separat veräußert wird. Im Rahmen der zweijährigen gesetzlichen Gewährleistung ist der Kunde gegen Herstellungsmängel geschützt.

Wie sind Garantie und Gewährleistung zu bilanzieren?

Der Vertrag besteht aus den folgenden Leistungen: Lieferung des Notebooks, Gewährleistung und Reparatur- und Ersatzservice. Bei der gesetzlichen Gewährleistung handelt es sich lediglich um eine gesetzlich geforderte Zusicherung, dass das erworbene Notebook wie vertraglich vereinbart für mindestens zwei Jahre funktioniert. Dies begründet keine zusätzliche Leistung von Unternehmen A. Daher handelt es sich um eine „assurance-type warranty“ und somit werden die aus der Gewährleistung erwarteten Kosten nach den Vorschriften von IAS 37 bilanziert. Der Reparatur- und Ersatzservice (d. h. der Schutz vor vom Kunden verursachten Schäden) wird hingegen als separate Leistungsverpflichtung bilanziert, da hier dem Kunden eine zusätzliche Leistung versprochen wird, die über die bloße Zusicherung, dass das Produkt den vertraglich vereinbarten Spezifikationen entspricht, hinausgeht. Folglich ist auf diese Leistungsverpflichtung im Gegensatz zur gesetzlichen Gewährleistung auch ein Teil des Transaktionspreises zu allozieren.

Fazit:

Garantie- und Gewährleistungsverpflichtungen sind nach IFRS 15 in „assurance-type“ und „service-type warranties“ zu unterscheiden. Garantie- und Gewährleistungsverpflichtungen, die als „assurance-type warranty“ klassifiziert werden, sind nach den Vorschriften des IAS 37 zu bilanzieren. „Service-type warranties“ stellen eine separate Leistungsverpflichtung nach IFRS 15 dar und sind nach diesen Vorschriften abzubilden.

IFRS 16 “Leasingverhältnisse“: Bis zum bitteren Ende? Zur Festlegung der Leasingdauer bei beiderseitigem Kündigungsrecht.

Die Laufzeit eines Leasingverhältnisses entspricht der unkündbaren Vertragslaufzeit, d. h. jener Periode, in der die Rechte und Pflichten der Vertragsparteien unbedingt durchsetzbar sind („period for which the contract is enforceable“). Gemäß IFRS 16.B34 ist diese Durchsetzbarkeit nicht mehr gegeben, wenn sowohl der Leasingnehmer als auch der Leasinggeber das Recht haben, den Vertrag ohne das Einverständnis der anderen Partei und ohne die Androhung einer nicht unwesentlichen („no more than insignificant“) „penalty“ zu beenden.

Eine genaue Definition des Begriffs „penalty“ bleibt der Standardsetter schuldig. Legt man den Begriff weit aus – d. h. so, wie es wohl auch der IASB auf Basis des im Oktober 2017 veröffentlichten Webcasts bei der Erarbeitung des Standards vor Augen hatte – sind darunter auch sämtliche wirtschaftlichen Nachteile zu verstehen, die aus der Beendigung des Leasingverhältnisses erwachsen. Aus Sicht des Leasingnehmers könnten dies bspw. Ersatzbeschaffungskosten, Umzugskosten, wesentliche getätigte Mietereinbauten u. Ä. sein. Der Leasinggeber könnte sich mit einer schwierigen Nachmetersuche oder mit Kosten für die Wiederherstellung der Vermietbarkeit des Leasingobjekts konfrontiert sehen. Demnach würde also die Substanz eines Kündigungsrechts vor dem Hintergrund seines wirtschaftlichen Kontextes beurteilt. Mangels konkreter Regelungen bleibt die Auslegung jedoch als ggf. wesentliche Ermessensentscheidung im Sinne von IAS 1 den Anwendern überantwortet. Dabei gilt es

auch, die in diesem Zusammenhang erforderlichen Anhangangaben zu bedenken. Letztlich wird zudem entscheidend sein, welcher Interpretation die zuständigen Enforcement-Behörden folgen werden.

Fazit:

Der Standardsetter bleibt mit der unterlassenen Definition des Begriffs „penalty“ die Antwort auf eine wesentliche Bilanzierungsfrage nach IFRS 16 schuldig. Ob die Anwender der vom IASB ausdrücklich intendierten, jedoch nicht kodifizierten, Begriffsauslegung folgen, kann eine wesentliche Ermessensentscheidung im Sinne des IAS 1 sein.

Neue (vorläufige) Agenda-Entscheidungen des IFRS IC

Das IFRS IC fällt im Rahmen seiner Juni-Sitzung nachfolgende endgültige und vorläufige Agenda-Entscheidungen:

Endgültige Agenda-Entscheidung

- IAS 7 „Kapitalflussrechnungen“: Klassifizierung von kurzfristigen Darlehen und Kreditlinien (zum Inhalt: [International Accounting News 4/2018](#))

Vorläufige Agenda-Entscheidungen

IAS 21 „Auswirkungen von Wechselkursänderungen“ – Bestimmung des Wechselkurses bei langfristig bestehenden Umtauschbeschränkungen zwischen Währungen

Wird der Abschluss eines ausländischen Geschäftsbetriebs in einer anderen funktionalen Währung als der Berichtswährung des Mutterunternehmens aufgestellt und ist dessen funktionale Währung nicht die Währung eines Hochinflationslandes, ist dieser Abschluss für Konzernzwecke

- mit dem Kassakurs im Erstellungszeitpunkt (Vermögenswerte und Schulden) bzw.
- mit dem im Zeitpunkt der jeweiligen Geschäftsvorfälle gültigen Wechselkurs bzw. vereinfachungshalber ggf. mit einem Durchschnittskurs (Erträge und Aufwendungen) in die Berichtswährung des Mutterunternehmens umzurechnen (IAS 21.39).

Das IFRS IC diskutierte in diesem Zusammenhang Besonderheiten bei der Bestimmung der zu verwendenden Wechselkurse am Beispiel der aktuellen Rahmenbedingungen in Venezuela. Diese zeichnen sich insbesondere dadurch aus, dass

- der Umtausch der nationalen Währung in Devisen von einer staatlichen Stelle kontrolliert wird. Der Umtausch basiert dabei auf einem offiziell festgesetzten Wechselkurs;
- die funktionale Währung des ausländischen Geschäftsbetriebs langfristig Umtauschbeschränkungen unterliegt und
- die Umtauschbeschränkungen de facto dazu führen, dass der ausländische Geschäftsbetrieb unter Verwendung des offiziellen Umtauschmechanismus nicht in der Lage ist, die nationale Währung in Venezuela gegen Devisen zu tauschen.

Diskutiert wurde, ob in einem solchen Fall für Zwecke der Währungsumrechnung nach IAS 21 dennoch auf den offiziellen Wechselkurs abzustellen ist.

Nach IAS 21.8 wird der Stichtagskurs als Kassakurs einer Währung am Abschlussstichtag definiert, wobei der Kassakurs der bei sofortiger Ausführung gültige Wechselkurs ist. Basierend auf diesen Definitionen ist nach Auffassung des IFRS IC der Stichtagskurs der Kurs, zu dem ein Unternehmen am Ende der Berichtsperiode Währungen auf legalem Weg (tatsächlich) tauschen kann. Nach Auffassung des IFRS IC ist somit vom Unternehmen zu jedem Erstellungszeitpunkt zu prüfen, ob der offiziell festgelegte Wechselkurs die Anforderungen des IAS 21 für einen Stichtagskurs erfüllt.

Analoges gelte für die unterjährige Umrechnung von Geschäftsvorfällen mit dem im Zeitpunkt der jeweiligen Transaktion geltenden Wechselkurs. Eine eigene Einschätzung zum konkreten Fall in Venezuela gab das IFRS IC dabei nicht ab.

Ferner verwies das IFRS IC auf notwendige Anhangangaben, insbesondere zu den Bilanzierungsgrundsätzen, den getroffenen Ermessensentscheidungen (IAS 1.117-.124), bestehenden Unsicherheiten, die sich wesentlich auf die Vermögenslage im nächsten Geschäftsjahr auswirken können (IAS 1.125-.133) sowie zu den maßgeblichen Beschränkungen des Konzerns, Zugang zu Vermögenswerten zu erlangen oder diese zu verwenden und Verbindlichkeiten zu erfüllen (IFRS 12.10, .13, .20, .22).

Mit den o. g. Ausführungen lehnte das IFRS IC die Aufnahme der Fragestellung, ob in den geschilderten engen Umständen der offizielle Wechselkurs zu verwenden sei, auf seine Agenda vorläufig ab.

Für die sich anschließende Frage, welcher Wechselkurs konkret zur Anwendung kommt, wenn kein Kassakurs feststellbar ist, der den Anforderungen des IAS 21 entspricht, wird die Möglichkeit einer eng begrenzten Änderung von IAS 21 in Erwägung gezogen. Das Thema soll, nach ausführlicherer Analyse, künftig vom IFRS IC erneut diskutiert werden.

IAS 23 „Fremdkapitalkosten“ – Höhe zu aktivierender Fremdkapitalkosten

Das IFRS IC erhielt eine Anfrage zur Höhe der auf einen qualifizierten Vermögenswert zu aktivierenden Fremdkapitalkosten.

Folgender Sachverhalt lag der Anfrage zugrunde:

- Ein Unternehmen stellt einen qualifizierten Vermögenswert her.
- Bei Beginn der Herstellung wurden noch keinerlei Fremdmittel aufgenommen. Erst im Laufe der Herstellung nimmt das Unternehmen allgemeine Fremdmittel auf, die (auch) zur Finanzierung der Herstellung des qualifizierten Vermögenswerts verwendet werden.
- Ausgaben zur Herstellung des qualifizierten Vermögenswerts fallen sowohl vor als auch nach der allgemeinen Fremdmittelaufnahme an.

Gefragt wurde, ob auch die vor der Fremdmittelaufnahme angefallenen Ausgaben bei der Bestimmung der Höhe der aktivierungsfähigen Fremdkapitalkosten zu berücksichtigen sind.

Das IFRS IC stellte fest, dass nach IAS 23.17 mit der Aktivierung von Fremdkapitalkosten als Teil der Herstellungskosten eines qualifizierten Vermögenswerts zu beginnen ist, wenn:

- Ausgaben für den Vermögenswert anfallen,
- Fremdkapitalkosten anfallen und
- die erforderlichen Arbeiten durchgeführt werden, um den Vermögenswert für seinen beabsichtigten Gebrauch oder Verkauf herzurichten.

Hiernach darf mit der Aktivierung von Fremdkapitalkosten erst dann begonnen werden, wenn diese tatsächlich anfallen. Allerdings sei der Betrag der aktivierbaren Fremdkapitalkosten gemäß IAS 23.14 durch Anwendung eines Finanzierungskostensatzes auf die Ausgaben für den qualifizierten Vermögenswert zu bestimmen. Hierbei seien die gesamten für den qualifizierten Vermögenswert anfallenden Ausgaben, d. h. auch jene, die vor der Fremdmittelaufnahme angefallen sind, zu berücksichtigen.

In Anbetracht der bestehenden ausreichenden Regelungen des IAS 23 lehnte das IFRS IC eine Aufnahme der Fragestellung auf seine Agenda vorläufig ab.

IAS 23 „Fremdkapitalkosten“ - Beendigung der Aktivierung von Fremdkapitalkosten

Das IFRS IC erhielt eine Anfrage, ab welchem Zeitpunkt die Aktivierung von Fremdkapitalkosten zu beenden ist.

Der Anfrage lag folgender Sachverhalt zugrunde:

- Ein Unternehmen erwirbt ein Grundstück und errichtet darauf ein Gebäude.
- Sowohl das Grundstück als auch das Gebäude erfüllen die Definition qualifizierter Vermögenswerte nach IAS 23.
- Zur Finanzierung der Anschaffung des Grundstücks und der Errichtung des Gebäudes werden allgemeine Fremdmittel verwendet.

Gefragt wurde, ob die Aktivierung von Fremdkapitalkosten auf die Anschaffungskosten für das Grundstück einzustellen ist, wenn mit dem Bau des Gebäudes begonnen wird oder ob auch während der Gebäudeerrichtung auf das Grundstück Fremdkapitalkosten zu aktivieren sind.

Das IFRS IC stellte fest, dass die Aktivierung von Fremdkapitalkosten gemäß IAS 23.24 zu beenden ist, wenn im Wesentlichen alle Arbeiten abgeschlossen sind, um den qualifizierten Vermögenswert (bzw. den einzeln nutzbaren Teil des qualifizierten Vermögenswerts) für den beabsichtigten Gebrauch oder Verkauf herzurichten.

Insofern sei - in Abhängigkeit von der durch das Unternehmen beabsichtigten Nutzung des Grundstücks (Eigennutzung nach IAS 16, Vermietung oder Nutzung von Wertsteigerungen nach IAS 40 oder Verkauf nach IAS 2) - zu prüfen, ob das Grundstück bereits für seinen vorgesehenen Zweck genutzt werden kann, während das Gebäude noch errichtet wird. Ist dies nicht der Fall, seien Grundstück und Gebäude für die Frage der Fremdkapitalkostenaktivierung zusammen zu betrachten. In diesem Fall wäre das Grundstück erst dann für die beabsichtigte Nutzung oder den Verkauf bereit, wenn im Wesentlichen alle erforderlichen Aktivitäten zur Vorbereitung des Grundstücks und Gebäudes für die beabsichtigte Nutzung oder den Verkauf abgeschlossen sind. Bis zu diesem Zeitpunkt wären dann auch weiterhin Fremdkapitalkosten für das Grundstück zu aktivieren.

Das IFRS IC sieht die bestehenden Regelungen des IAS 23 als ausreichend an und lehnte daher eine Aufnahme der Fragestellung auf seine Agenda vorläufig ab.

EU-Endorsement

Die nachfolgende Tabelle informiert Sie über noch nicht oder erst in jüngerer Zeit von der EU übernommene Standards und Interpretationen. Im Falle einer bereits erfolgten Übernahme finden Sie eine Verlinkung auf das Amtsblatt der EU, welches die entsprechende Verordnung zur Übernahme enthält.

IFRIC 22 „Fremdwährungstransaktionen und im Voraus erbrachte oder erhaltene Gegenleistungen“	ab Geschäftsjahr 2018	EU-Verordnung vom 28. März 2018
Änderungen an IFRS 9 – <i>Vorfälligkeitsregelungen mit negativer Ausgleichszahlung</i>	ab Geschäftsjahr 2019	EU-Verordnung vom 22. März 2018
Änderungen an IAS 40 - <i>Übertragungen in den und aus dem Bestand der als Finanzinvestition gehaltenen Immobilien</i>	ab Geschäftsjahr 2018	EU-Verordnung vom 14. März 2018
Änderungen an IFRS 2 – <i>Einstufung und Bewertung anteilsbasierter Vergütungen</i>	ab Geschäftsjahr 2018	EU-Verordnung vom 26. Februar 2018
IFRIC 23 „Stuerrisikopositionen aus Ertragsteuern“	ab Geschäftsjahr 2019	geplant für Q3 2018
Änderungen an IAS 28 – <i>Langfristige Anteile an assoziierten Unternehmen und Gemeinschaftsunternehmen</i>	ab Geschäftsjahr 2019	geplant für 2018
Jährliche Verbesserungen der IFRS (Zyklus 2015-2017)	ab Geschäftsjahr 2019	geplant für 2018
Änderungen an IAS 19 – <i>Plananpassung, -kürzung und -abgeltung</i>	ab Geschäftsjahr 2019	geplant für 2018
Änderungen der Verweise auf das Rahmenkonzept zur Rechnungslegung	ab Geschäftsjahr 2020	geplant für 2019
IFRS 17 „Versicherungsverträge“	ab Geschäftsjahr 2021	noch festzulegen

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: 28. Mai 2018).

IASB-Projektplan

Laufende Projekte	PwC- Dokument	bis 6/2018	ab 07/2018	ab 01/2019
Preisregulierte Tätigkeiten	<u>DP</u>	–	–	DP oder ED
Jährlicher Verbesserungsprozess (nächster Zyklus): Änderungen an IFRS 9 und den erläuternden Beispielen zu IFRS 16	–	–	–	–
Änderungen an IFRS 8 und IAS 34	<u>Einstellung des Projekts</u>	–	FS	–
IAS 1 – Klassifizierung von Verbindlichkeiten	<u>ED</u>	–	DPD	–
IAS 8 – Unterscheidung zwischen Änderungen von Rechnungslegungsmethoden und rechnungslegungsbezogenen Schätzungen	<u>ED</u>	–	–	–
IAS 8 – Freiwillige Änderungen von Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden	<u>ED</u>	–	ED Feedback	–
IAS 16 – Bilanzierung von Erträgen und Kosten für Testläufe von Sachanlagen	<u>ED</u>	–	–	–
Disclosure-Initiative: Definition von Wesentlichkeit (Änderungen an IAS 1 und IAS 8)	<u>ED</u>	DPD	–	–
Disclosure Initiative – Gezielte Überprüfung der Angabepflichten auf Standardebene	–	DPD	–	–
IFRS 3 – Definition eines Geschäftsbetriebs	<u>ED</u>	–	IFRS	–
IFRIC 14 – Verfügbarkeit von Erstattungen aus einem leistungsorientierten Plan	<u>ED</u>	–	–	–
Lagebericht (<i>management commentary</i>)	–	–	–	ED
IFRS 1 - Tochterunternehmen als erstmaliger Anwender	–	–	–	–
IAS 41 – Berücksichtigung von Cashflows für Steuern bei der Bestimmung des beizulegenden Zeitwerts	–	–	–	–
Forschungsprojekte				
Disclosure-Initiative: Prinzipien der Offenlegung	<u>DP</u>	–	Diskussion verbleibender Themen	–
Primäre Abschlussbestandteile	–	–	–	DP oder ED
Unternehmenszusammenschlüsse unter gemeinsamer Beherrschung	–	–	–	DP
Dynamisches Risikomanagement (Sonderregelungen für Macro Hedges)	<u>DP</u>	–	–	Zentrales Modell
Finanzinstrumente mit Eigenkapitalcharakter	DP	–	–	–
Geschäfts- oder Firmenwert und Wertminderung	–	–	–	–
Abzinsungssätze	–	–	RS	–
Anteilsbasierte Vergütung	–	–	RS	–

Post-Implementation Reviews	PwC-Dokument	bis 6/2018	ab 07/2018	ab 01/2019
Post-Implementation-Review zu IFRS 13	<u>RFI</u>	–	Feedback Statement	–
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			
FS	Feedback Statement			
IFRIC	Interpretation des IFRS Interpretations Committee			
IFRS	International Financial Reporting Standard			
RFI	Informationsanfrage (Request for Information)			
RS	Veröffentlichung einer Zusammenfassung der Forschungsergebnisse (Research-Summary)			

Service

Veröffentlichungen

IFRS 15 solutions for the retail and consumer industry

Die Publikation beleuchtet praktische Fragestellungen der Anwendung des IFRS 15 „Erlöse aus Verträgen mit Kunden“ in der Einzelhandels- und Konsumgüterbranche.

Sie können die Publikation unter folgendem Link herunterladen:

<https://inform.pwc.com/inform2/show?action=informContent&id=1804110206157413>

In transition – Transition Resource Group debates IFRS 17 implementation issues

Lesen Sie Ausführungen zu den Sitzungen der Transition Resource Group (TRG) zu IFRS 17 „Versicherungsverträge“, die sich mit verschiedenen Fragestellungen zur Implementierung des neuen Standards beschäftigt.

Die Ausführungen zu den ersten beiden Sitzungen erreichen Sie unter nachfolgenden Links:

1. Sitzung (Februar 2018):

[https://inform.pwc.com/s/In transition the latest on IFRS 17 implementation Feb 2018/informContent/1810091102137891#ic_1810091102137891](https://inform.pwc.com/s/In%20transition%20the%20latest%20on%20IFRS%2017%20implementation%20Feb%202018/informContent/1810091102137891#ic_1810091102137891)

2. Sitzung:

<https://inform.pwc.com/inform2/show?action=informContent&id=1833030905170997>

Veranstaltungen

18. Expertenforum – Trends und Perspektiven der Rechnungslegung 25. -26- September, Frankfurt am Main

Die Anwendung der IFRS gehört bei deutschen kapitalmarktorientierten Unternehmen zum Tagesgeschäft. Allerdings stehen auch sie immer wieder vor neuen Fragen zur Auslegung und praktischen Umsetzung – nicht zuletzt aufgrund der regelmäßigen Anpassung der IFRS durch den IASB.

Die Meinungsbildung im Hinblick auf die handelsrechtlichen Vorschriften entwickelt sich ebenfalls weiter und ihre Anwendung auf komplexe Sachverhalte führt in der Praxis zu Fragestellungen, die auch für Unternehmen mit Fokus auf den nach IFRS erstellten Konzernabschluss relevant sind.

Es besteht also stets Bedarf an gesicherten Informationen und brauchbaren Tipps für die Praxis der internationalen und nationalen Rechnungslegung. Fachliche Expertise in diesen Fragen ist eine der Kernkompetenzen von PwC – und wir möchten dieses Wissen mit Ihnen teilen. Auf unserer zweitägigen Fachkonferenz bieten wir Ihnen interessante Vorträge und Foren mit Einblicken aus der Praxis zu brandaktuellen Rechnungslegungsthemen.

Tax Accounting Masterclass: Einführung GlobalTaxCenter

14. September, München

Wir geben Ihnen eine Einführung in das GlobalTaxCenter, ein Softwaretool für das Tax Reporting. Der Fokus liegt dabei auf der Ermittlung latenter und tatsächlicher Steuern anhand von Fallbeispielen. Ebenso wird die Abbildung von Organschaften und Personengesellschaften behandelt.

Die Veranstaltung richtet sich an Mitarbeiter und Führungskräfte aus den Bereichen Bilanzierung, Rechnungswesen, Controlling, Finanzen und Steuern, deren Unternehmen das GlobalTaxCenter nutzen. Sie erlangen Grundlagenkenntnisse und Sicherheit im Umgang mit dem GlobalTaxCenter.

Tax Accounting Masterclass: Latente Steuern - Grundlagen

8. Oktober, München

30. Oktober, Düsseldorf

6. November, Frankfurt am Main

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.

Sie erlangen Grundlagenkenntnisse und Sicherheit im Umgang mit der Bilanzierung latenter Steuern und können so eine Qualitätssteigerung beim Jahresabschluss erzielen.

Tax Accounting Masterclass: Latente Steuern - Aufbauseminar

9. Oktober, München

31. Oktober, Düsseldorf

7. November, Frankfurt am Main

Wir erläutern Ihnen die Bilanzierung latenter Steuern nach IAS 12 und gehen auf die Unterschiede zur Abgrenzung latenter Steuern nach HGB ein. Der Fokus liegt dabei auf der Abgrenzung latenter Steuern im Konzernabschluss sowie auf häufigen Fragestellungen zum Tax Accounting aus verschiedenen Bereichen. Anschauliche Praxisbeispiele erleichtern das Verständnis und die Anwendbarkeit.

Sie erlangen weitergehende Kenntnisse und Sicherheit im Umgang mit der Bilanzierung latenter Steuern und können so eine weitere Qualitätssteigerung beim Konzernabschluss erzielen.

Tax Accounting Masterclass: Tax Rate Reconciliation

10. Oktober, München

8. 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 den genannten und weiteren 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@pwc.com



Andreas Bödecker

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



Dr. Sebastian Heintges

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



Alexander Hofmann

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



Dr. Bernd Kliem

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

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

Industrial Services



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



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



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



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



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



Andreas Kunz
Tel.: +49 69 9585-6197
andreas.kunz@pwc.com



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



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



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



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

Financial Services



Peter Schüz
Tel.: +49 69 9585-5836
peter.schuez@pwc.com



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



Joachim Krakuhn
Tel.: +49 69 9585-2335
joachim.krakuhn@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: <https://www.pwc.de/de/newsletter/kapitalmarkt/newsletter-fuer-internationale-rechnungslegung-neu.html>.

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.

© Juni 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.