

IFRS-BULLETIN

ESMA und DPR:
Tätigkeitsberichte 2018

u.a. IBOR Reform,
Ergänzungen zu IFRS 17,
IDW Stellungnahme zu DP/2018/1

Im Blickpunkt:
Drohverluste bei
Fertigungsaufträgen



NEWSLETTER NR. 2 - APRIL 2019

BDO AG
Wirtschaftsprüfungsgesellschaft
Accounting Advisory Group (AAG)

ANSPRECHPARTNER:

WP Dr. Jens Freiberg
WP StB Dr. Norbert Lüdenbach

KONTAKT:

BDO AG
Wirtschaftsprüfungsgesellschaft
Georg-Glock-Straße 8
40474 Düsseldorf
Telefon: +49 211 1371-200
Telefax: +49 211 1371-120
E-Mail: zar@bdo.de

Editorial

Wir begrüßen Sie herzlich zur zweiten Ausgabe unseres „IFRS-Bulletins“ im Jahr 2019, mit dem wir Sie über aktuelle und bedeutsame Entwicklungen zu den IFRS informieren wollen.

Neben der übersichtlichen Darstellung aller Übernahmen in EU-Recht des letzten Quartals werden in dieser Ausgabe die wichtigsten Agenda Decisions des IFRS Interpretations Committee (IFRS IC) kompakt dargestellt. Zudem wollen wir die wichtigsten Fakten der Tätigkeitsberichte 2018 der ESMA bzw. der DPR vorstellen.

Auf internationaler Ebene wurden vom IASB Ergänzungen an IAS 12 und IFRS 17 diskutiert. Die IBOR Reform und deren Auswirkungen auf die Fin-

anzberichterstattung ist ebenfalls ein aktuelles Thema. Auf nationaler Ebene hat das IDW Stellung zu DP/2018/1 genommen, sowie das DRSC zu den vorläufigen IFRS IC Agenda-Entscheidungen von November 2018.

Das aktuelle Blickpunktthema stellt die Frage der bilanziellen Abbildung von drohenden Verlusten aus langfristigen Fertigungsaufträgen im Spannungsfeld von IFRS 15 und IAS 37 dar.

Unsere Fachmitarbeiter der Accounting Advisory Group der BDO stehen Ihnen für weitere Auskünfte gerne zur Verfügung und beraten Sie in allen weiteren Fragen zu Themen rund um die Rechnungslegung.

1. ENDORSEMENT STATUS

1.1. Übernahmen in EU-Recht

Nachfolgende Neuerung wurde in Q1/2019 in EU-Recht übernommen (EU-Anwendungszeitpunkt für alle Änderungen: 1. Januar 2019):

- Änderungen an IAS 28 - Langfristige Beteiligungen an assoziierten Unternehmen und Joint Ventures;
- Änderungen an IAS 19 - Planänderungen, -kürzungen oder -abgeltungen;
- Jährliche Verbesserungen an den IFRS - AIP 2015-2017.

1.2. Ausstehende Übernahmen

Das *endorsement* der nachfolgenden Standards sowie Änderungen an IFRS steht noch aus (erwartetes EU-Übernahmedatum jeweils in Klammern; Stand: 28. März 2019):

Standards:

- IFRS 17 *Insurance Contracts* (*endorsement*: noch offen).

Änderungen an IFRS:

- Änderungen der Verweise auf das Rahmenkonzept in IFRS-Standards (2019),
- IFRS 3 *Definition of a Business* (2019)
- IAS 1 und IAS 8 *Definition of Material* (2019)

2. EUROPÄISCHES ENFORCEMENT

2.1. ESMA-Tätigkeitsbericht 2018

Die europäische Wertpapier- und Marktaufsichtsbehörde (European Securities and Markets Authority, ESMA) hat am 27. März 2019 einen Überblick ihrer Tätigkeiten und der nationalen Enforcementstellen in Europa im Zusammenhang mit der Einhaltung der anzuwendenden Rechnungslegungsvorschriften in den Abschlüssen börsennotierter Unternehmen im Jahr 2018 veröffentlicht.

Die Prüfquote (Umfang) aller IFRS-Emittenten mit an geregelten Märkten notierten Wertpapieren sank gegenüber 2017 von 19 % auf 16 %. Wesentliche Schwachstellen wurden in den Bereichen Abschlusserstellung, Wertminderung von nicht finanziellen Vermögenswerten und Finanzinstrumenten festgestellt. Bei insgesamt 296 Emittenten (33 %) wurden im Rahmen von Ex-Post-Prüfungen Maßnahmen eingeleitet.

Insgesamt 260 Emittenten wurden im Rahmen einer Stichprobenprüfung mit Fokus auf die festgelegten Prüfungsschwerpunkte für den Jahresab-

schluss 2017 untersucht. Bei insgesamt 28 Unternehmen kam es zu Fehlerfeststellungen, wovon etwa die Hälfte auf eine fehlerhafte Anwendung von IAS 7 zur Kapitalflussrechnung zurückzuführen ist.

2.2. DPR-Tätigkeitsbericht 2018

Am 24. Januar 2019 veröffentlichte die Deutsche Prüfstelle für Rechnungslegung (DPR) ihren Tätigkeitsbericht 2018. Im Jahr 2018 hat die DPR 84 Prüfungen (Vorjahr: 99) abgeschlossen.

Die normalisierte Fehlerquote (ohne Mehrfachzählungen und Prüfungen mit offenkundig fehlerhafter Rechnungslegung) lag im Jahr 2018 mit 12 % unter dem Niveau des Vorjahres (14 %). Die Fehlerquote (ohne Bereinigung) beträgt 15 % und liegt damit auf dem Niveau der Vorjahre. Besonders hervorzuheben ist, die im Vergleich zu den Vorjahren deutlich erhöhte Fehlerquote bei den Unternehmen mit Indexzugehörigkeit (16 %). Demgegenüber hat sich die Fehlerquote bei den Unternehmen ohne Indexzugehörigkeit wesentlich vermindert (15 %).

Zu den am häufigsten festgestellten Fehlern zählen die folgenden Kategorien:

- Unternehmenserwerb/ Goodwill
 - Nicht sachgerecht vorgenommene Kaufpreisallokationen
 - Fehlende Anhangangaben
 - Werthaltigkeitstests des Goodwill
- Anlagevermögen
 - Fehlerhafte Immobilienbewertung
 - Werthaltigkeitstest einer Marke
- Darstellung des Abschlusses
 - Fehlerhafter Ausweis eines negativen Unterschiedsbetrags auf Grund eines Unternehmenserwerbs
- Finanzinstrumente
 - Wertänderung einer variablen Kaufpreisverbindlichkeit

Die häufigsten Hinweise gab es aufgrund unzureichender Berichterstattung im Anhang und Lagebericht.

Die Nachschau für das Jahr 2017 ist zu einem positiven Ergebnis gekommen, da soweit erkennbar, die festgestellten Fehler und erteilten Hinweise korrigiert bzw. umgesetzt wurden.

3. AKTIVITÄTEN VON DRSC UND IDW

3.1. IDW Stellungnahme zu DP/2018/1

Ziel des Diskussionspapiers *Financial Instruments with Characteristics of Equity* (DP/2018/1) des IASB ist die Behebung bestehender Zweifelsfragen bei der Unterscheidung von Fremd- und Eigenkapital. Das Institut der Wirtschaftsprüfer (IDW) hat am 7. Januar 2019 seine Stellungnahme zum Diskussionspapier abgegeben. Das IDW begrüßt die Bemühungen des IASB das komplexe Thema anzugehen, da es aktuell keine klare konzeptionelle Grundlage gibt.

Das IDW kritisiert die im DP/2018/1 gegebenen Leitlinien und hinterfragt, ob diese zur Lösung der praktischen und konzeptionellen Fragen hilfreich sind. Nach Ansicht des IDW gebe es (nur) zwei „vernünftige“ (*reasonable*) Ansätze zur Klärung der aktuellen Anwendungsfragen zu IAS 32:

- Entwicklung eines völlig neuen und umfassenden Ansatzes zur Unterscheidung von (finanziellen) Verbindlichkeiten vom Eigenkapital - anwendbar auf alle ausgegebenen Finanzinstrumente, ohne wesentliche Ausnahmen; oder
- Fokussierung auf die Lösung der bestehenden praktischen Fragen im Rahmen der Leitlinien in IAS 32, d.h. Entwicklung neuer Anforderungen an (eingebettete) Derivate auf das Eigenkapital, da sie in der Praxis die anspruchsvollsten Finanzinstrumente sind (ein Mittel zur Vermeidung von Strukturierungsmöglichkeiten wäre lt. IDW alle solche Derivate erfolgswirksam zum beizulegenden Zeitwert zu bewerten, ergänzt um Anhangangaben).

Der im DP/2018/1 vorgeschlagene Ansatz sei aber nach Ansicht des IDW eine Mischung aus beiden Ansätzen und helfe konzeptionell nicht weiter.

3.2. DRSC Stellungnahme zu vorläufigen Agenda-Entscheidungen des IFRS IC (November 2018)

Das IFRS IC hat in seiner November Sitzung sechs vorläufige Agenda Decisions getroffen. Diese betrafen IFRS 9, IFRS 11, IAS 23 und IAS 38. Das Deutsche Rechnungslegung Standards Committee e.V. (DRSC) hat hierzu am 6. Februar 2019 Stellung genommen und stimmt allen (vorläufigen) Entscheidungen zu. Ausgenommen ist eine Entscheidung zu IAS 38 und eine zu IFRS 9.

- IAS 38: Das IFRS IC erhielt eine Anfrage zur bilanziellen Abbildung von Cloud-Software-Verbindungen (SaaS, *Software as a Service*) auf Kundenseite. Das IFRS IC kam (vorläufig) zu

dem Schluss, dass ein Vertrag, der dem Kunden nur das Recht zum künftigen Zugriff auf eine Software einräumt, einen Dienstleistungsvertrag darstellt. Anlass der Kritik seitens des DRSC ist die Aussage des IFRS IC, dass die bestehenden IFRS eine ausreichende Basis für die Lösung darstellen. Der beim IFRS IC eingereichte Fall behandelt einen SaaS-Fall, in der Praxis gebe es aber eine Vielzahl von Vertragsgestaltungen.

- IFRS 9: Ein weiterer Kritikpunkt betraf die Anfrage an das IFRS IC, wie IFRS 9 auf bestimmte Verträge über den Kauf oder Verkauf nicht-finanzieller Posten zu einem festen Preis zu einem zukünftigen Zeitpunkt anzuwenden ist. Das DRSC kritisiert in seiner Stellungnahme, dass es angesichts des Fehlens spezifischer Regelungen und unterschiedlicher Literaturlauslegung nicht nur eine Lösung gebe. Das DRSC bietet auch an das IFRS IC hier bei der Entwicklung einer Regelung zu unterstützen.

3.3. DRSC Stellungnahme zum EFRAG DP „Non-Exchange Transfers“

Im März kommentiert das DRSC das Diskussionspapier zu „*Non-Exchange Transfers*“ (sog. NETs) und lehnt die vorgeschlagene Zielsetzung des EFRAG-Projektes ab. Das DRSC kritisiert nicht nur den vorgeschlagenen Anwendungsbereich für NETs, sondern auch die vorgeschlagene Definition und die Ausgestaltung des vierstufigen Ansatzes zur Erfassung von NETs.

4. AKTIVITÄTEN DES IASB/ IFRS IC

4.1. Aktualisierung des Arbeitsprogramms des IASB

Der International Accounting Standards Board (IASB) hat sein Arbeitsprogramm aktualisiert. Ein Überblick findet sich am Ende dieses Bulletins.

4.2. Ergänzungen an IAS 12

Der IASB traf sich am 23. Januar 2019, um über Einführungs- und Überarbeitungsprojekte zu diskutieren. Das Board diskutierte die Übergangsvorschriften und weitere Aspekte zu den vorgeschlagenen Ergänzungen des IAS 12 zu Ertragsteuern aus der Oktober 2018 Sitzung, welche die Ausnahmen der Bilanzierung latenter Steueransprüche aus dem erstmaligen Ansatz eines Vermögenswertes oder einer Schuld aus einem Geschäftsvorfall begrenzen würde. Dabei wurde Folgendes vorläufig entschieden:

- Die rückwirkende Anwendung der Ergänzungen unter Anwendung von IAS 8 Rechnungslegungsmethoden, Änderungen von rechnungslegungsbezogenen Schätzungen und Fehlern. Unternehmen könnten jedoch beurteilen, ob die Anforderungen des IAS 12 zum Ansatz latenter Steuern nur zum Zeitpunkt des Übergangs erfüllt werden (Übergangszeitraum).
- Einen Übergangszeitraum für Erstanwender; z.B. könnten Erstanwender beurteilen, ob die Anforderungen nur zum Zeitpunkt des Übergangs zu den IFRS erfüllt werden.
- Eine frühere Anwendung der Ergänzungen.

Der Kommentierungszeitraum der vorgeschlagenen Ergänzungen des IAS 12 wurde auf 120 Tage festgelegt.

4.3. IBOR Reform und die Auswirkungen auf die Finanzberichterstattung

In der Sitzung am 8. Februar 2019 ging es um vorgeschlagene Ergänzungen der IFRS Standards, um die Auswirkungen der IBOR Reform zu adressieren. Einerseits sollen aus der IBOR Reform resultierende Unsicherheiten in den IFRS Standards eingefügt werden, andererseits soll die Finanzberichterstattung auch deren Effekte (IBOR Reform) widerspiegeln. Insbesondere wurde vorläufig beschlossen, dass IFRS 9 (und IAS 39) bezüglich des Kriteriums „hoch wahrscheinlich“ angepasst werden sollen, um Erleichterungen in Bezug auf die Unsicherheiten neben den allgemeinen Bedingungen zu verschaffen. Im Speziellen sollen Unternehmen bei der Einschätzung der Wahrscheinlichkeit, die IBOR-bezogenen Vertragsbedingungen als unverändert annehmen. Des Weiteren sollen Unternehmen bei der Bewertung, ob ein *hedge* hinsichtlich seiner Absicherung wirksam ist, die Bewertung auf die bestehenden vertraglichen *cash flows* des Grund- und Absicherungsgeschäfts aufbauen. Ebenfalls wurde beschlossen, dass die Möglichkeit eingeräumt werden soll, das *hedge accounting* fortzusetzen, wenn eine IBOR-Risikokomponente die separat identifizierbare Anforderung zu Beginn der Sicherungsbeziehung erfüllt, obwohl die Identifizierung in der Zukunft von der IBOR Reform betroffen sein wird. Zu Beginn nicht identifizierbare Risikokomponenten sollen dagegen keine Entlastung erfahren. Die vorgeschlagenen Ergänzungen sollen rückwirkend angewendet werden. Das vorgeschlagene Inkrafttreten ist der 1. Januar 2020 mit zulässiger früherer Anwendung.

In einer weiteren Sitzung des Boards am 14. März 2019 wurde beschlossen, dass die Anwendung der Erleichterungen, wenn anwendbar, verpflichtend

ist. Hierbei sollen Unternehmen die Anwendung der Erleichterungen einstellen, wenn das frühere der beiden folgenden Fälle eintritt: die Unsicherheit bezüglich des Zeitpunkts und des Betrags der *cash flows* besteht nicht mehr oder die Sicherungsbeziehung wird beendet. Die Beendigung der Erleichterung ist nicht für separat identifizierbare Risikokomponenten anwendbar.

Der Kommentierungszeitraum der Anpassungen zu IFRS 9 (und IAS 39) wurde auf 45 Tage festgelegt. Ein Entwurf ist für das zweite Quartal 2019 geplant.

4.4. Klassifizierung von Verbindlichkeiten als lang- oder kurzfristig

In einer Sitzung am 12. März 2019 wurden die Kommentare zum *Exposure Draft* Klassifizierung von Schulden (Anpassungen an IAS 1) weiterdiskutiert, welcher Anpassungen der Paragraphen 69-76 des IAS 1 vorsieht. Der Board beschloss vorläufig die Anforderungen des IAS 1 zur Klassifizierung von Verbindlichkeiten mit Eigenkapitalkomponenten zu erläutern. Hierbei wurde klargestellt, wann eine Verpflichtung zur Übertragung von Eigenkapitalinstrumenten des eigenen Unternehmens die Einstufung als Verbindlichkeit beeinflusst. Des Weiteren wurde geklärt, dass sich die bestehenden und vorgeschlagenen Verweise auf die Eigenkapitalinstrumente des eigenen Unternehmens beziehen und es wurde die Terminologie „Übertragung auf die Gegenpartei“ (nicht „Ausgabe“) der eigenen Eigenkapitalinstrumente angepasst. Der Begriff der Übertragung würde für sämtliche Wege gelten, bei dem Eigenkapitalinstrumente des Unternehmens auf die Gegenpartei übertragen werden, einschließlich der Ausgabe neuer Instrumente.

In einer früheren Sitzung beschloss der Board vorläufig, in IAS 1 klarzustellen, dass bei der Beurteilung des Rechts eines Unternehmens, die Erfüllung einer Schuld zu verschieben, die Einhaltung etwaiger Bedingungen in einem Kreditvertrag zum Stichtag bewertet werden sollte, auch wenn der Kreditgeber die Einhaltung erst zu einem späteren Zeitpunkt prüfen wird. In dieser Sitzung beschloss der Board vorläufig, keine weiteren Leitlinien zur Prüfung der Einhaltung der Bedingungen zu setzen, die mit der finanziellen Leistungsfähigkeit des Unternehmens verbunden sind.

4.5. Ergänzungen zu IFRS 17

In einer Sitzung vom 23. Januar 2019 wurden mögliche Anpassungen des IFRS 17 zu den Themen *cash flows* bei Versicherungsabschluss, gehaltene

Rückersicherungsverträge und die Erfassung von vertraglichen Service Margen in der Gewinn- und Verlustrechnung besprochen. Es wurden mehrere Anpassungen zu den Themen vorläufig beschlossen.

In einer weiteren Sitzung des Boards am 7. Februar 2019 wurden weitere Anpassungen des IFRS 17 ins Auge gefasst. Für Darlehen, die signifikante Versicherungsrisiken übertragen, wurde vorläufig beschlossen, den Anwendungsbereich von IFRS 17 sowie IFRS 9 um solche Versicherungsverträge zu erweitern. Die Erweiterung gilt für Versicherungsverträge, die Versicherungsschutz nur für die Abwicklung der durch den Vertrag geschaffenen Verpflichtung des Versicherungsnehmers bieten. Des Weiteren wurden vorläufige Beschlüsse rund um die Übergangsregelungen (Optionalität und vergleichende Informationen, Risikominderungsoption und Beträge im sonstigen Ergebnis, modifizierter retrospektiver Ansatz) gefasst.

4.6. Entscheidungen des IFRS IC in Q1 2019

Norm	Kurzbeschreibung	Monat
IAS 37	Für eine Vorauszahlung bestrittener Steuerschulden, die keine Ertragssteuern darstellen, (daher nicht unter IAS 12 fallen und zur Vermeidung möglicher Strafen oder Zinsen gezahlt werden) ist ein Vermögenswert zu aktivieren.	Jan
IFRS 15	Die Gebühren für die Börsenzulassung und die Gebühren für das laufende Börsenlisting beziehen sich nur auf eine einzige Leistungsverpflichtung.	Jan
IAS 27	Wenn ein Unternehmen durch Abstockung die Kontrolle über ein Tochterunternehmen verliert, ist eine Klassifizierung in der FV-OCI-Kategorie zulässig und jeder Gewinn oder Verlust infolge der Neubewertung der verbleibenden Anteile ist sofort ergebniswirksam zu erfassen.	Jan
IAS 27	Die Anschaffungskosten eines sukzessiven Erwerbs eines Tochterunternehmens kann entweder der <i>fair value</i> des Ursprungsanteils zuzgl. des gezahlten Betrags für die neuen Anteile oder die	Jan

	Summe der tatsächlich gezahlten Gegenleistung sein.	
IFRS 11	Wenn sich die Ergebnisse, die ein gemeinsamer Betreiber in einem Berichtszeitraum erhält, von den Ergebnissen unterscheidet, auf die er Anspruch hat, erfasst der gemeinsame Betreiber Umsatzerlöse, die die Übertragung der Ergebnisse an seine Kunden in jedem Berichtszeitraum widerspiegeln, d. h. Erlöserfassung nach IFRS 15.	März
IFRS 11	IFRS 11 schreibt vor, dass die Verbindlichkeiten, die ein gemeinsamer Betreiber anerkennt, diejenigen umfassen, für die er die Hauptverantwortung trägt.	März
IAS 38	Ein Vertrag, der dem Kunden nur das Recht auf Zugang zur Anwendungssoftware des Lieferanten in Zukunft gewährt, ist ein Servicevertrag und kein Leasingverhältnis.	März
IFRS 9	Wenn ein Unternehmen eine Vereinbarung eingeht, einen nichtfinanziellen Posten in Zukunft zu einem festen Preis zu kaufen oder zu verkaufen, ist es zum Zeitpunkt der physischen Erfüllung für ein Unternehmen nicht sachgerecht, (a) den zuvor erfolgswirksam erfassten kumulierten Gewinn oder Verlust aus dem Derivat umzukehren und (b) eine entsprechende Anpassung entweder der Erlöse (im Falle eines Kaufvertrags) oder der Vorräte (im Falle eines Kaufvertrags) vorzunehmen.	März
IAS 23	Fremdkapitalkosten werden nicht aktiviert, wenn sich die Fremdkapitalaufnahme auf den Bau einer Wohnanlage mit mehreren Einheiten bezieht, deren Erlöse im Zeitablauf erfasst werden.	März
IFRS 9	Bei einem <i>cashflow-hedge</i> kann eine geplante Transaktion abgesichert werden, wenn und nur wenn sie hochwahrscheinlich (Berücksichtigung der Unsicherheit über den Zeitpunkt und die Höhe	März

	der geplanten Transaktion) ist. Das IFRS IC kam zu dem Schluss, dass die Anforderungen von IFRS 9 und IAS 39 eine ausreichende Grundlage für ein Unternehmen darstellen, um festzustellen, ob eine prognostizierte Transaktion höchstwahrscheinlich ist.	
IFRS 9	Wenn eine Kreditverbesserung nach den IFRS separat zu erfassen ist, darf ein Unternehmen die von ihm erwarteten <i>cash flows</i> nicht in die Bewertung der erwarteten Kreditverluste einbeziehen.	März
IFRS 9	Die Umkehrung der Auflösung der Diskontierung wird als Auflösung der Kreditwertminderung bei Heilung des Vermögenswertes dargestellt.	März

5. AKTIVITÄTEN AUF EUROPÄISCHER EBENE

5.1. EFRAG Übernahmeempfehlung zu Änderungen an IFRS 3

Am 22. Oktober 2018 hatte der IASB Änderungen an IFRS 3 herausgegeben. Inhalt der Änderungen betrifft, die in der Praxis teils ermessensbehaftete Abgrenzung eines Geschäftsbetriebs (*business*). Die Neudefinition in IFRS 3 stellt klar, dass ein *business* eine Gruppe von Tätigkeiten und Vermögenswerten umfasst, die mindestens einen Ressourceneinsatz (Input) und einen substanziellen Prozess beinhalten, die dann zusammen signifikant zur Fähigkeit beitragen, Leistungen (Output) zu produzieren.

Die EFRAG (*European Financial Reporting Advisory Group*) hat in Bezug auf die Änderungen am 28. März 2019 eine Übernahmeempfehlung ausgesprochen.

5.2. EFRAG Stellungnahme zu DP/2018/1

Zum Diskussionspapier DP/2018/1 (Finanzinstrumente mit Eigenschaften von Eigenkapital) hat die EFRAG im Februar 2019 eine endgültige Stellungnahme abgegeben.

Die EFRAG begrüßt die Bemühungen des IASB, die identifizierten Herausforderungen durch die Entwicklung von Vorschlägen für die Klassifizierung, Darstellung und Offenlegung anzugehen. Den be-

vorzugten Ansatz des IASB zur Klassifizierung unterstützt die EFRAG nicht, kritisiert auch einzelne Punkte der Präsentation und Offenlegung und schlägt stattdessen vor, sich auf die gezielte Verbesserung der derzeitigen Anforderungen des IAS 32 und anderer Standards zu konzentrieren.

5.3. EFRAG Stellungnahme zu Änderungen an IAS 1 und IAS 8

Am 31. Oktober 2018 hatte der IASB Änderungen an IAS 1 und IAS 8 - *Definition of Material* - herausgegeben.

Ziel ist eine Vereinheitlichung der Definition von Wesentlichkeit in den IFRS sowie Rahmenkonzept. Die Änderungen sind für Berichtsperioden anzuwenden, die am oder nach dem 1. Januar 2020 beginnen (eine EU-Übernahme vorausgesetzt). Die EFRAG hat am 20. Februar 2019 eine Übernahmeempfehlung in Bezug auf die Änderungen an IAS 1 und IAS 8 herausgegeben.

5.4. EFRAG-Entwurf einer Stellungnahme zu den Änderungen an IAS 37

Die EFRAG hat in Bezug auf den Entwurf des IASB ED/2018/2 (Kosten für die Erfüllung eines Vertrages (vorgeschlagene Änderungen an IAS 37)) am 25. Januar 2019 einen Entwurf einer Stellungnahme veröffentlicht. Ursprung war eine Anfrage an das IFRS IC, in der es aufgefordert wurde, die Bedeutung von "unvermeidbaren Kosten der Erfüllung der Verpflichtung" für die Verträge zu klären, die zuvor im Rahmen von IAS 11 und nun im Rahmen von IFRS 15 lagen.

EFRAG begrüßt das Vorgehen des IASB IAS 37 klarzustellen, da bislang in der Praxis Unklarheit besteht, welche Kostenansätze sachgerecht sind (*incremental cost approach und directly cost approach*). EFRAG bewertet den Ansatz des ED daher positiv den *directly cost approach* zu wählen, da dieser eine genauere Darstellung der Kosten für die Erfüllung eines Auftrags liefert.

Zwar ist EFRAG der Ansicht, dass die Vorschläge zu relevanteren Informationen für die Abschlussadressaten führen werden, indem sie Leitlinien bereitstellen, die nach der Rücknahme von IAS 11 aus den IFRS-Standards entfernt wurden. Jedoch stellt EFRAG auch fest, dass der Anwendungsbereich des ED/2018/2 nicht nur auf drohende Verluste bei langfristigen Fertigungsaufträgen (IAS 11 bzw. IFRS 15) haben werde, sondern auch generell alle Verträge, die in den Anwendungsbereich von IAS 37 fallen.

6. BLICKPUNKT: DROHVERLUSTE BEI FERTIGUNGS-AUFTRÄGEN*

6.1. Bilanzierung von Drohverlustrückstellungen nach IAS 37

Drohverlustrückstellungen unterliegen nach IFRS der Passivierungspflicht, sofern ihnen ein belastender, d. h. verlustträchtiger Vertrag (onerous contract) i. S. des IAS 37.67 zugrunde liegt, der einen Verpflichtungsüberschuss für das Unternehmen begründet. Ein Vertrag ist nach IAS 37.10 i. V. mit .68 als belastend anzusehen, wenn die unvermeidbaren Kosten (unavoidable costs) zur Erfüllung der Verpflichtung aus dem Vertrag dessen erwarteten wirtschaftlichen Nutzen übersteigen. Ein etwaiger Verpflichtungsüberschuss ermittelt sich demnach als Saldo aus vertragsbezogenen Erlös- und Kostengrößen, so dass der Ansatz einer Drohverlustrückstellung hier durch eine bewertungsbezogene Fragestellung determiniert wird. Die unvermeidbaren Kosten stellen dabei den Betrag dar, der dem Unternehmen im Zusammenhang mit dem Vertrag mindestens entsteht. Es handelt sich dabei um den niedrigeren Betrag aus (IAS 37.68):

- den Kosten der Vertragserfüllung und
- den Kosten der Vertragsauflösung, d. h. etwaigen Entschädigungszahlungen oder Strafgeldern.

6.2. Spannungsverhältnis von IFRS 15 zu IAS 37

Bei drohenden Verlusten aus langfristigen Fertigungsaufträgen stellt sich insbesondere im Spannungsfeld von IFRS 15 und IAS 37 die Frage der bilanziellen Abbildung dieser Verluste. Fraglich ist insbesondere, wie der drohende Verlust abzubilden ist; über IAS 37 oder bei gleichzeitigem Vorliegen eines Fertigungsauftrags über IFRS 15?

Zur Klärung soll folgendes kurzes Beispiel dienen:

Ein Unternehmen U nimmt Mitte X1 einen kundenspezifischen Fertigungsauftrag i.S. von IFRS 15 über 100 Mio. EUR an. Es ergibt sich folgende Ablauf des Projekts bzw. der Kosten über die Vertragslaufzeit:

Jahr	31.12.X1	31.12.X2	31.12.X3
Gesamtkosten	110 Mio. EUR (Schätzung)		
Auftragsfortschritt	0%	50%	100%

Per 31. Dezember X1 ist daher gem. IAS 37.66 i. H. von 10 Mio. EUR eine Rückstellung zu passivieren (Ausweis als Umsatzkosten), da IAS 37.5(g) die Anwendung der Vorschriften des IAS 37 auf solche Kundenverträge vorsieht, die belastend (*onerous*) sind.

Im Geschäftsjahr X2 ist ggf. eine differenzierte Sichtweise notwendig. Zunächst ist in Höhe des Leistungsfortschritts von 50 % ein vertraglicher Vermögenswert (IFRS 15.107) gegen Umsatzerlöse (IFRS 15.31 ff. i. V. mit .46 ff.) einzubuchen. Erlös und vertraglicher Vermögenswert betragen somit 50 Mio. EUR. Weiterhin ist die Rückstellung i. H. von 5 Mio. EUR gegen die entstandenen Fertigungskosten in Anspruch zu nehmen.

Nun verbleibt aber ein „Überschuss“ als Rückstellung i.H.v. 5 Mio. EUR. Möglich wäre eine Minderung des vertraglichen Vermögenswerts auf 45 Mio. EUR (abgeleitet aus IFRS 15.101, 15.107 oder IAS 37.69). Dies erscheint aber aus folgenden Gründen nicht sachgerecht:

- IFRS 15.101: Vertragsanbahnungskosten liegen im konkreten Beispiel nicht vor, scheiden somit aus. Vertragserfüllungskosten sind eine eigene Vermögenswertklasse und unterscheiden sich von vertraglichen Vermögenswerten, z.B. durch eine planmäßige Abschreibung.
- IFRS 15.107 behandelt nur bonitätsbedingte Wertberichtigungen, nicht solche wegen Drohverlusten.
- IAS 37.69: Zum einen stellt der vertragliche Vermögenswert den bedingten Anspruch auf Entgelt dar, der sich nach Maßgabe des schon erbrachten Leistungsteils und eventuell schon erhaltener Zahlungen ergibt. Als vertraglicher Vermögenswert wird die Erlös- bzw. Entgeltseite, also die Bruttogröße aus dem Vertragsverhältnis gezeigt. Die Kosten sind irrelevant. Zum andern stellt sich die in IAS 37.69 formulierte Vorrangfrage überhaupt nur dann, wenn belastender Vertrag und Wertminderung zusammentreffen. Wertgemindert ist der vertragliche Vermögenswert aber gar nicht.

6.3. Ergebnis

Bilanziell sollte im konkreten Beispiel der drohende Verlust ausschließlich über eine Rückstellung abgebildet werden. In der GuV erfolgt deren Inanspruchnahme zu je 50 % in Jahr 02 und 03.

*Literatur: Lüdenbach, PiR 1/2019. S. 32

Anlage - Überblick über die Projekte des IASB

Maintenance Projects	Nächster milestone	Zeitpunkt
2019 Comprehensive Review of the IFRS for SMEs Standard	Request for Information	H2/2019
Accounting Policies and Accounting Estimates (Amendments to IAS 8)	Decide Project Direction	-
Accounting policy changes (Amendments to IAS 8)	Decide Project Direction	-
Amendments to IFRS 17 Insurance Contracts	Exposure Draft	June 2019
Availability of a Refund (Amendments to IFRIC 14)	IFRS Amendment	-
Classification of Liabilities as Current or Non-current (Amendments to IAS 1)	IFRS Amendment	H2/2019
Deferred tax related to assets and liabilities arising from single transaction (Amendments to IAS 12)	Exposure Draft	June 2019
Disclosure Initiative - Accounting Policies	Exposure Draft	H2/2019
Disclosure Initiative - Targeted Standards level Review of Disclosures	Exposure Draft	-
Fees in the '10 per cent' test for derecognition (Amendments to IFRS 9)	Exposure Draft	June 2019
IBOR Reform and its Effects on Financial Reporting	Exposure Draft	May 2019
Lease Incentives (Amendment to Illustrative Example 13 accompanying IFRS 16)	Exposure Draft	June 2019
Onerous Contracts - Cost of Fulfilling a Contract (Amendments to IAS 37)	Exposure Draft Feedback	June 2019
Property, Plant and Equipment: Proceeds before Intended Use (Amendments to IAS 16)	IFRS Amendment	-
Subsidiary as a First-time Adopter (IFRS 1)	Exposure Draft	June 2019

Taxation in Fair Value Measurements (Amendments to IAS 41)	Exposure Draft	June 2019
Updating a Reference to the Conceptual Framework (Amendments to IFRS 3)	Exposure Draft	June 2019
Standard-Setting Projects	Nächster milestone	Zeitpunkt
Management Commentary	Exposure Draft	H1/2020
Rate-regulated Activities	Discussion Paper or Exposure Draft	H2/2019
Primary Financial Statements	Discussion Paper or Exposure Draft	H2/2019
Research Projects	Nächster milestone	Zeitpunkt
Business Combinations under Common Control	Discussion Paper	H1/2020
Subsidiaries that are SMEs	Review Research	H2/2019
Dynamic Risk Management	Core Model	H2/2019
Extractive Activities	Review Research	-
Financial Instruments with Characteristics of Equity	Discussion Paper	H2/2019
Goodwill and Impairment	Discussion Paper	H2/2019
Provisions	Review Research	H2/2019
Pension Benefits that Depend on Asset Returns	Review Research	H2/2019
Other Projects	Nächster milestone	Zeitpunkt
Due Process Handbook Review	Exposure Draft	June 2019

HAMBURG (ZENTRALE)

Fuhrentwiete 12
20355 Hamburg
Telefon: +49 40 30293-0
Telefax: +49 40 337691
hamburg@bdo.de

BERLIN

Katharina-Heinroth-Ufer 1
10787 Berlin
Telefon: +49 30 885722-0
Telefax: +49 30 8838299
berlin@bdo.de

BIELEFELD

Viktoriastraße 16-20
33602 Bielefeld
Telefon: +49 521 52084-0
Telefax: +49 521 52084-84
bielefeld@bdo.de

BONN

Godesbergerallee 119
53175 Bonn
Telefon: +49 228 9849-0
Telefax: +49 228 9849-450
bonn@bdo.de

BREMEN

Bürgermeister-Smidt-Straße 128
28195 Bremen
Telefon: +49 421 59847-0
Telefax: +49 421 59847-75
bremen@bdo.de

BREMERHAVEN

Grashoffstraße 7
27570 Bremerhaven
Telefon: +49 471 8993-0
Telefax: +49 471 8993-76
bremerhaven@bdo.de

CHEMNITZ

Sophienstraße 7
09130 Chemnitz
Telefon: +49 371 4348-0
Telefax: +49 371 4348-300
chemnitz@bdo.de

DORTMUND

Stockholmer Allee 32b
44269 Dortmund
Telefon: +49 231 419040
Telefax: +49 231 4190418
dortmund@bdo.de

DRESDEN

Am Waldschlößchen 2
01099 Dresden
Telefon: +49 351 86691-0
Telefax: +49 351 86691-55
dresden@bdo.de

DÜSSELDORF

Georg-Glock-Straße 8
40474 Düsseldorf
Telefon: +49 211 1371-0
Telefax: +49 211 1371-120
duesseldorf@bdo.de

ERFURT

Arnstädter Straße 28
99096 Erfurt
Telefon: +49 361 3487-0
Telefax: +49 361 3487-19
erfurt@bdo.de

ESSEN

Max-Keith-Straße 66
45136 Essen
Telefon: +49 201 87215-0
Telefax: +49 201 87215-800
essen@bdo.de

FLensburg

Am Sender 3
24943 Flensburg
Telefon: +49 461 90901-0
Telefax: +49 461 90901-1
flensburg@bdo.de

FRANKFURT/MAIN

Hanauer Landstraße 115
60314 Frankfurt am Main
Telefon: +49 69 95941-0
Telefax: +49 69 95941-111
frankfurt@bdo.de

FREIBURG I. BR.

Bismarckallee 9
79098 Freiburg i Br.
Telefon: +49 761 28281-0
Telefax: +49 761 28281-55
freiburg@bdo.de

HANNOVER

Landschaftstraße 2
30159 Hannover
Telefon: +49 511 33802-0
Telefax: +49 511 33802-40
hannover@bdo.de

KASSEL

Theaterstraße 6
34117 Kassel
Telefon: +49 561 70767-0
Telefax: +49 561 70767-11
kassel@bdo.de

KIEL

Dahlmannstraße 1-3
24103 Kiel
Telefon: +49 431 51960-0
Telefax: +49 431 51960-40
kiel@bdo.de

KÖLN

Im Zollhafen 22
50678 Köln
Telefon: +49 221 97357-0
Telefax: +49 221 7390395
koeln@bdo.de

LEER (BDO DPI AG
Wirtschaftsprüfungsgesellschaft)
Hauptstraße 1
26789 Leer
Telefon: +49 491 978 80 0
Telefax: +49 491 978 80 199
info@bdo-dpiag.de

LEIPZIG

Großer Brockhaus 5
04103 Leipzig
Telefon: +49 341 9926600
Telefax: +49 341 9926699
leipzig@bdo.de

LÜBECK

Kohlmarkt 7-15
23552 Lübeck
Telefon: +49 451 70281-0
Telefax: +49 451 70281-49
luebeck@bdo.de

MÜNCHEN

Landaubogen 10
81373 München
Telefon: +49 89 76906-0
Telefax: +49 89 76906-144
muenchen@bdo.de

OLDENBURG (BDO Arbicon GmbH
& Co KG Wirtschaftsprüfungsgesellschaft)
Moslestraße 3
26122 Oldenburg
Telefon: +49 441 98050-0
Telefax: +49 441 98050-180
kontakt@bdo-arbicon.de

ROSTOCK

Freiligrathstraße 11
18055 Rostock
Telefon: +49 381 493028-0
Telefax: +49 381 493028-28
rostock@bdo.de

STUTT GART

Augustenstraße 1
70178 Stuttgart
Telefon: +49 711 50530-0
Telefax: +49 711 50530-199
stuttgart@bdo.de

WIESBADEN

Gustav-Nachtigal-Straße 5
65189 Wiesbaden
Telefon: +49 611 99042-0
Telefax: +49 611 99042-99
wiesbaden@bdo.de


WELTWEIT

Brussels Worldwide Services BVBA
Brussels Airport
The Corporate Village, Elsinore Building
Leonardo Da Vincilaan 9 – 5/F
B-1930 Zaventem
Telefon: +32 2 778 01 00
Telefax: +32 2 771 56 56
www.bdointernational.com

BDO AG Wirtschaftsprüfungsgesellschaft, eine Aktiengesellschaft deutschen Rechts, ist Mitglied von BDO International Limited, einer britischen Gesellschaft mit beschränkter Nachschusspflicht, und gehört zum internationalen BDO Netzwerk voneinander unabhängiger Mitgliedsfirmen. BDO ist der Markenname für das BDO Netzwerk und für jede der BDO Mitgliedsfirmen.

Dieses Dokument wurde mit Sorgfalt erstellt, ist aber allgemein gehalten und kann daher nur als grobe Richtlinie gelten. Es ist somit nicht geeignet, konkreten Beratungsbedarf abzudecken, so dass Sie die hier enthaltenen Informationen nicht verwerten sollten, ohne zusätzlichen professionellen Rat einzuholen. Bitte wenden Sie sich an BDO AG Wirtschaftsprüfungsgesellschaft, um die hier erörterten Themen in Anbetracht Ihrer spezifischen Beratungssituation zu besprechen. BDO AG Wirtschaftsprüfungsgesellschaft, deren Partner, Angestellte, Mitarbeiter und Vertreter übernehmen keinerlei Haftung oder Verantwortung für Schäden, die sich aus einem Handeln oder Unterlassen im Vertrauen auf die hier enthaltenen Informationen oder darauf gestützte Entscheidungen ergeben.

Vorsitzender des Aufsichtsrats: Johann C. Lindenberg;
Vorstand: WP StB RA Dr. Holger Otte (Vorsitzender)
WP StB RA Werner Jacob (stellv. Vorsitzender)
StB Frank Biermann • WP StB Andrea Bruckner
WP StB Klaus Eckmann • RA Parwáz Rafiqpoor
WP StB Roland Schulz • Sitz der Gesellschaft:
Hamburg; Amtsgericht Hamburg HR B 1981



BDO AG
Wirtschaftsprüfungsgesellschaft
Georg-Glock-Str. 8
40474 Düsseldorf

Telefon: +49 211 1371-0
Telefax: +49 211 1371-120
zar@bdo.de

www.bdo.de

