

Nachrichten zu den
aktuellen Entwicklungen
der IFRS

**Ausgabe 12,
Dezember 2015**

International Accounting News

pwc

Inhalt

EU-Endorsement	2
Übersicht über neue Standards und Interpretationen	2
Endgültige Veröffentlichungen	3
Verschiebung des verpflichtenden Erstanwendungszeitpunkts von Änderungen an IFRS 10 und IAS 28	3
Agenda-Entscheidung des IFRS IC	3
Durchsetzungsentscheidungen europäischer Enforcement-Einrichtungen	4
Entwürfe	6
IASB veröffentlicht Standardentwurf ED/2015/11 zur Anpassung von IFRS 4	6
Vorläufige Agenda-Entscheidungen des IFRS IC	8
Diskussionen	11
Themen der jüngsten IASB-Sitzung	11
Themen der jüngsten IFRS IC-Sitzung	11
Projektplan	12
Übersicht über die derzeitigen Projekte des IASB	12
Service	13
Veröffentlichungen	13
Ansprechpartner in Ihrer Nähe	14
Bestellung und Abbestellung	15

EU-Endorsement

Übersicht über neue Standards und Interpretationen

Die nachfolgende Tabelle informiert über noch nicht oder erst in jüngerer Zeit von der EU übernommene Standards (Endorsement). Im Falle einer bereits erfolgten Übernahme enthält das in der Tabelle genannte Datum einen Link zu der entsprechenden Verordnung, die im Amtsblatt der Europäischen Union veröffentlicht wurde.

	verbindliche Anwendung ¹	Endorsement
Änderung des IAS 16 und IAS 41, <i>Landwirtschaft: Fruchtragende Pflanzen</i>	ab Geschäftsjahr 2016	EU-Verordnung vom 23. November 2015
Änderung des IFRS 11, <i>Erwerb von Anteilen an einer gemeinschaftlichen Tätigkeit</i>	ab Geschäftsjahr 2016	EU-Verordnung vom 24. November 2015
Änderung des IAS 16 und IAS 38, <i>Klarstellung akzeptabler Abschreibungsmethoden</i>	ab Geschäftsjahr 2016	EU-Verordnung vom 2. Dezember 2015
<i>Jährliche Verbesserungen der International Financial Reporting Standards (Zyklus 2012-2014)</i>	ab Geschäftsjahr 2016	EU-Verordnung vom 15. Dezember 2015
Änderung an IAS 1, <i>Disclosure Initiative</i>	ab Geschäftsjahr 2016	EU-Verordnung vom 18. Dezember 2015
Änderung des IAS 27, <i>Einzelabschlüsse (Equity-Methode)</i>	ab Geschäftsjahr 2016	EU-Verordnung vom 18. Dezember 2015
IFRS 15, <i>Umsatzerlöse aus Kundenverträgen inkl. Änderung des Erstanwendungszeitpunkts</i>	ab Geschäftsjahr 2018	geplant für Q2 2016
Änderung an IFRS 10, IFRS 12 und IAS 28, <i>Investmentgesellschaften – Anwendung der Konsolidierungsausnahme</i>	ab Geschäftsjahr 2016	geplant für Q2 2016
IFRS 9, <i>Finanzinstrumente</i>	ab Geschäftsjahr 2018	geplant für H1 2016
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	
IFRS 14, <i>Regulatorische Abgrenzungsposten</i>	ab Geschäftsjahr 2016	Wird nicht in EU-Recht übernommen

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.

Endgültige Veröffentlichungen

Verschiebung des verpflichtenden Erstanwendungszeitpunkts von Änderungen an IFRS 10 und IAS 28

Der IASB hat am 17. Dezember die im August vorgeschlagene Verschiebung des Erstanwendungszeitpunkts der im September 2014 veröffentlichten Änderungen an IFRS 10 und IAS 28, *Veräußerung von Vermögenswerten eines Investors an bzw. Einbringung in sein assoziiertes Unternehmen oder Gemeinschaftsunternehmen*, auf einen noch neu zu bestimmenden Zeitpunkt, finalisiert.

Ein neuer verpflichtender Erstanwendungszeitpunkt der prospektiv anzuwendenden Änderungen soll erst nach Beendigung des Forschungsprojekts zur Equity-Methode festgelegt werden. Eine freiwillige vorzeitige Anwendung der Regelungen bleibt jedoch – für EU-Unternehmen vorbehaltlich eines noch zu erfolgenden Endorsements - weiterhin zulässig.

Inhalt des nunmehr in seiner verpflichtenden Anwendung verschobenen Änderungsstandards ist eine Klarstellung, wonach der Gewinn oder Verlust aus der Übertragung von Vermögenswerten auf ein assoziiertes Unternehmen oder ein Gemeinschaftsunternehmen in vollem Umfang zu erfassen ist, wenn ein Geschäftsbetrieb (*business*) im Sinne des IFRS 3, *Unternehmenszusammenschlüsse*, übergeht. Demgegenüber ist der Gewinn oder Verlust aus einer solchen Transaktion nur anteilig zu erfassen, wenn die übertragenen Vermögenswerte keinen Geschäftsbetrieb darstellen.

Hintergrund der Verschiebung des verpflichtenden Erstanwendungszeitpunkts ist, dass nach der Veröffentlichung des Änderungsstandards verschiedene Themen, u. a. eine Inkonsistenz zwischen den Regelungen des Änderungsstandards und IAS 28.32 (Einzelheiten hierzu finden Sie in der [Februar 2015-Ausgabe](#) dieses Newsletters) festgestellt wurden. Nachdem der IASB zunächst einen weiteren Änderungsstandard zur Behebung dieser Inkonsistenz und weiteren Klarstellungen veröffentlichen wollte, entschied man sich dann zu einer Verschiebung des Erstanwendungszeitpunkts bis zum Abschluss des umfassenderen Forschungsprojekts zur Bilanzierung nach der Equity-Methode. Dies, um den verpflichtenden Erstanwendungszeitpunkt mit künftigen aus dem Forschungsprojekt möglicherweise resultierenden weiteren Standardänderungen gleichzusetzen und somit Abschlusserstellern zu ermöglichen, alle Änderungen zu einem einheitlichen Zeitpunkt anzuwenden.

Agenda-Entscheidung des IFRS IC

Im Rahmen seiner [November-Sitzung 2015](#) fasste das IFRS Interpretations Committee (IFRS IC) folgende endgültige Agenda-Entscheidung:

IAS 2, Vorräte und IAS 38, Immaterielle Vermögenswerte – Erfassung von Zinserträgen aus Vorauszahlungen im Rahmen langfristiger Lieferverträge

In der Praxis sind Kunden im Rahmen langfristiger Einkaufskontrakte mitunter verpflichtet, an Lieferanten wesentliche Vorauszahlungen zu leisten. Fraglich ist dann, ob die Vorauszahlungen verzinst werden müssen, was zunächst zu einer Erhöhung des Vorratsvermögens und beim Verbrauch zu höheren Umsatzkosten führen würde. Eine Berücksichtigung von Zinseffekten ist in IAS 16, *Sachanlagen*, sowie IAS 38, *Immaterielle Vermögenswerte*, geregelt, soweit (umgekehrt) der Lieferant dem Kunden ein Zahlungsziel gewährt. Ebenso führt IFRS 15, *Umsatzerlöse aus Kundenverträgen*,

aus, dass Zinseffekte sowohl im Falle von erhaltenen wie auch geleisteten Anzahlungen zu erfassen sind.

Das IFRS IC hatte zu dieser Fragestellung eine Umfrage durchgeführt, die jedoch auf wenig Resonanz stieß. Da es insoweit wenig Einblick in die existierenden Vertragsverhältnisse erhalten hat, sieht es sich nicht im Stande, die Fragestellung angemessen zu adressieren. Das IFRS IC stellte daher fest, dass die Anfrage nicht die notwendigen Voraussetzungen für eine Aufnahme auf die Agenda erfüllt. Ungeachtet dessen sprach es sich grundsätzlich dafür aus, dass - soweit ein langfristiger Einkaufskontrakt eine Finanzierungskomponente enthält -, diese auch separat zu erfassen wäre.

Durchsetzungsentscheidungen europäischer Enforcement-Einrichtungen

Die Europäische Wertpapieraufsichtsbehörde (European Securities and Markets Authority - ESMA) hat auf ihrer Website die 18. Sammlung von Auszügen aus der EECS-Datenbank zu Enforcement-Entscheidungen zur IFRS-Bilanzierung veröffentlicht. Dabei handelt es sich um Auslegungsentscheidungen nationaler Enforcement-Einrichtungen der EU, die im Rahmen der Sitzungen der europäischen Enforcement-Einrichtungen (European Enforcers Coordination Sessions (EECS)), an denen unter anderem auch Vertreter der Deutsche Prüfstelle für Rechnungslegung e. V. (DPR) teilnehmen, im Interesse einer einheitlichen Auslegung der IFRS und eines einheitlichen Enforcement innerhalb der EU diskutiert wurden. Sämtliche diskutierten Entscheidungen werden in einer internen, nur den EECS-Mitgliedern zugänglichen Datenbank erfasst. In unregelmäßigen Abständen werden jedoch Entscheidungen, die von allgemeinem Interesse sind und über die Einvernehmen unter den Teilnehmern bestand, veröffentlicht. Diese entfalten zwar keinerlei rechtliche Bindungswirkung für die einzelnen Enforcement-Einrichtungen, ihnen kommt jedoch bei der Beurteilung vergleichbarer Sachverhalte eine faktische Bindungswirkung zu, so dass bei vergleichbaren Fällen die Enforcement-Einrichtungen in der Regel nicht ohne Begründung von der veröffentlichten Entscheidung abweichen werden.

Der aktuell im November 2015 veröffentlichte 18. Auszug aus der EECS-Datenbank enthält u.a. folgende Entscheidungen:

Angaben in Zwischenberichten (Decision ref EECS/0115-02)

Im zu beurteilenden Sachverhalt wies das bilanzierende Unternehmen in seinem Zwischenbericht für das erste Quartal 2014 einen der Hälfte des Eigenkapitals entsprechenden Wertberichtigungsaufwand aus. Das Unternehmen veröffentlichte die relevanten Angaben nach IAS 34, *Zwischenberichterstattung*, und der Wertberichtigungsaufwand wurde auch ausgiebig in den Medien thematisiert. Im Halbjahresbericht 2014 gab das bilanzierende Unternehmen jedoch lediglich an, dass im Zwischenbericht für das erste Quartal ein Wertberichtigungsaufwand berücksichtigt worden ist. Weitere Details wurden den Abschlussadressaten im Halbjahresbericht allerdings nicht zur Verfügung gestellt.

Der Enforcer widersprach dem Vorgehen des bilanzierenden Unternehmens und verwies darauf, dass dieses trotz der bereits im Zwischenbericht für das erste Quartal offengelegten Informationen weitere Angaben über den Wertberichtigungsaufwand im Halbjahresbericht hätte veröffentlichen müssen.

Gemäß Paragraph 15 von IAS 34 soll ein Unternehmen seinem Zwischenbericht eine Erläuterung der Ereignisse und Geschäftsvorfälle beifügen, die für das Verständnis der Veränderungen, die seit Ende des letzten Geschäftsjahres bei der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage des Unternehmens eingetreten sind, erheblich sind. Zusätzlich schreibt IAS 34.15B (b) vor, dass signifikante Wertminderungen veröffentlicht werden müssen.

Da der Wertberichtigungsaufwand ungefähr 75 Prozent des Jahresverlustes im ersten Halbjahr und etwa die Hälfte des Eigenkapitals zu Geschäftsjahresbeginn repräsentiert, sei dieser als signifikant einzuschätzen.

Die bloße Tatsache, dass die Information über den Wertberichtigungsaufwand bereits im Zwischenbericht für das erste Quartal veröffentlicht wurde, befreie das Unternehmen nicht von der Veröffentlichung im Halbjahresbericht. Nach IAS 34.6 soll der Zwischenbericht schließlich eine Aktualisierung des letzten Abschlusses eines Geschäftsjahres darstellen.

Aus Sicht des Enforcers kann eine nach IAS 34 vorgeschriebene Angabe von Informationen in Zwischenberichten nicht unterlassen werden, selbst wenn diese dem Markt bereits auf andere Art und Weise kommuniziert wurden.

Bewertung von festverzinslichen Darlehen zum beizulegenden Zeitwert (Decision ref EECS/0215-08)

Gegenstand des zu beurteilenden Sachverhalts war die Bewertung festverzinslicher Darlehen, für die eine Bank von der sog. Fair-Value-Option Gebrauch gemacht hatte. Da in dem Land, in dem die Bank tätig war, kein Sekundärmarkt für festverzinsliche Darlehen existierte, versuchte die Bank einen solchen Markt zu simulieren. Hierzu identifizierte sie andere in- und ausländische Finanzinstitutionen als potenzielle Marktteilnehmer.

Zur Ermittlung des beizulegenden Zeitwerts diskontierte die Bank die vertraglichen Zahlungsströme aus den Darlehen mit einem Zinssatz, der sich aus dem Swapsatz und einem Aufschlag für die potenziellen Kosten des Erwerbers zusammensetzte. Die berücksichtigten Kosten beinhalteten einen Refinanzierungs-/Liquiditätsaufschlag, Eigenkapitalkosten, Risikokosten und Verwaltungskosten eines potenziellen Marktteilnehmers. Der so ermittelte Aufschlag wurde für sämtliche festverzinslichen Darlehen unabhängig von ihrer Laufzeit verwendet. Bei dem Swapsatz und dem Refinanzierungs-/Liquiditätsaufschlag handelte es sich um beobachtbare Inputfaktoren. Die anderen Parameter schätzte die Bank auf Grundlage ihrer eigenen wirtschaftlichen Situation und eigenen Annahmen, da sie sich selbst als potenziellen Erwerber von festverzinslichen Darlehen auf einem hypothetischen Sekundärmarkt und damit einen typischen Marktteilnehmer ansah.

In dem Land bestand ein starker Wettbewerb zwischen Anbietern festverzinslicher Darlehen an Privatkunden. Zinssätze, Laufzeiten und Umfang der Besicherung wurden für alle Darlehensarten in ein öffentliches Register eingetragen. Zwischen dem ersten Quartal 2013 und dem ersten Quartal 2014 lag der Zinssatz, den die Bank zur Bewertung von Darlehen verwendete, signifikant unter den Zinssätzen für von der Bank und ihren Wettbewerbern neu gewährte Darlehen. Die Differenz betrug bis zu 100 Basispunkte. Daher wurden die Darlehen bei Zugang zu einem höheren Wert als dem Transaktionspreis bewertet, so dass häufig sog. Day-1-Gains entstanden. Diese wurden gemäß IAS 39.AG76(b) abgegrenzt, da der beizulegende Zeitwert nicht anhand eines notierten Preises von einem aktiven Markt ermittelt wurde.

Der Enforcer stimmte der Bilanzierung der Bank nicht zu und entschied, dass der zur Bestimmung des beizulegenden Zeitwerts der festverzinslichen Darlehen zu verwendende Diskontierungszins an den am Primärmarkt beobachtbaren Zinssätzen zu kalibrieren ist.

Zur Begründung führte der Enforcer u. a. aus, dass andere Finanzinstitutionen in dem Land potenzielle Marktteilnehmer seien, diese jedoch jeweils die Wahl hätten, Darlehen auf dem Sekundärmarkt zu erwerben oder neue Darlehen an Kunden auszugeben. Nach IFRS 13.22 muss ein Unternehmen den beizulegenden Zeitwert eines Vermögenswerts unter Berücksichtigung der Annahmen ermitteln, die Marktteilnehmer der Festlegung des Preises zugrunde legen würden. Der Enforcer war der Ansicht, dass es nicht vernünftig sei, anzunehmen, dass Marktteilnehmer ein bestehendes festverzinsliches

Darlehen mit einem wesentlichen Preisaufschlag erwerben, wenn sie die gleichen Cashflows auch durch die direkte Gewährung eines entsprechenden Darlehens erzielen könnten. Der Enforcer folgerte, dass in diesem Fall ein Darlehen auf dem Primärmarkt und ein Darlehen auf einem hypothetischen Sekundärmarkt identische Produkte sind, da sie identische Cashflows und vergleichbare Risiken aufweisen und angenommen werden kann, dass auf beiden Märkten dieselben Marktteilnehmer aktiv sind. Daher weichen nach Auffassung des Enforcers die Preise auf einem hypothetischen Sekundärmarkt für festverzinsliche Darlehen nicht wesentlich von den auf dem Primärmarkt beobachtbaren Preisen ab.

Gemäß IFRS 13.61 sind bei der Bestimmung des beizulegenden Zeitwerts möglichst viele beobachtbare Inputfaktoren und möglichst wenige nicht beobachtbare Inputfaktoren zu verwenden. Da im vorliegenden Sachverhalt die Zinssätze auf dem Primärmarkt beobachtbar waren, mussten sie bei der Bewertung der festverzinslichen Darlehen berücksichtigt werden.

Der gesamte Auszug kann unter folgendem Link heruntergeladen werden:
https://www.esma.europa.eu/sites/default/files/library/2015-1776_18th_extract_from_the_eecss_database_of_enforcement_0.pdf

Entwürfe

IASB veröffentlicht Standardentwurf ED/2015/11 zur Anpassung von IFRS 4

Am 9. Dezember hat der IASB den Standardentwurf ED/2015/11 zur Anpassung von IFRS 4, *Versicherungsverträge*, veröffentlicht, um die bilanziellen Konsequenzen des Auseinanderfallens der Erstanwendungszeitpunkte von IFRS 9, *Finanzinstrumente*, und dem neuen Standard zur Bilanzierung von Versicherungsverträgen (IFRS 4 Phase 2) zu adressieren. Basierend auf den Bedenken einiger Stakeholder hat der IASB zwei potenzielle Lösungsvorschläge unterbreitet: eine zeitweise Aussetzung der Anwendung von IFRS 9 und den sog. Overlay-Approach.

Zeitweise Aussetzung der Anwendung von IFRS 9

Der Standardentwurf eröffnet für bestimmte Unternehmen die Möglichkeit, die verpflichtende Anwendung von IFRS 9 bis zum Einführungszeitpunkt des neuen Standards für Versicherungsverträge, spätestens aber bis zum 1. Januar 2021 zu verschieben. Hierunter fallen ausschließlich Unternehmen,

- die Verträge im Anwendungsbereich des IFRS 4 zeichnen (*issue*) und
- für die das Versicherungsgeschäft die vorherrschende Aktivität (*predominant activity*) darstellt.

Ob die genannten Kriterien vorliegen und die Anwendung von IFRS 9 verschoben werden kann, ist dabei auf Ebene der berichtenden Einheit (*reporting entity level*) zu beurteilen. Sofern ein Unternehmen die Anwendungsvoraussetzungen erfüllt, kann es IAS 39, *Finanzinstrumente: Ansatz und Bewertung*, weiterhin anwenden.

Der Standardentwurf schlägt vor, die Beurteilung, ob das Versicherungsgeschäft die vorherrschende Aktivität (*predominant activities*) darstellt, anhand des Anteils der versicherungstechnischen Rückstellungen aus Verträgen innerhalb des Anwendungsbereichs von IFRS 4 am gesamten Fremdkapital (*total liabilities*) vorzunehmen. Ein expliziter quantitativer Schwellenwert wird nicht genannt, jedoch induziert die Basis für Schlussfolgerungen (*basis for conclusion*), dass ein 75%-Anteil

dieses Kriterium grundsätzlich nicht erfüllen würde. Die Beurteilung hat in dem Zeitpunkt zu erfolgen, an dem das Unternehmen andernfalls erstmalig IFRS 9 anwenden müsste sowie bei Indikation zur Nichterfüllung der Voraussetzungen an darauffolgenden Stichtagen.

Unternehmen, welche die zeitweise Aussetzung der Anwendung von IFRS 9 in Anspruch nehmen, haben jedoch zusätzliche Offenlegungspflichten zu beachten, von denen beispielsweise die Angaben zum SPPI-Kriterium (*solely payment of principal and interest*) einige die teilweise Einführung von IFRS 9 erfordern.

Der Overlay-Approach

Der Overlay-Approach eröffnet Unternehmen, die Verträge im Anwendungsbereich des IFRS 4 zeichnen, die Möglichkeit, Marktwertschwankungen von bestimmten finanziellen Vermögenswerten (*qualifying financial assets*) innerhalb der Gesamtergebnisrechnung aus dem Periodenergebnis (*profit and loss*) in das sonstige Ergebnis (*other comprehensive income*) umzubuchen.

Diese Möglichkeit kann ausschließlich auf finanzielle Vermögenswerte angewendet werden, die

- dazu bestimmt sind (*designated*), den Versicherungsaktivitäten zu dienen (*relate to*),
- nach IFRS 9 erfolgswirksam zum beizulegenden Zeitwert bewertet sind und
- nach IAS 39 nicht erfolgswirksam zum beizulegenden Zeitwert bewertet worden wären.

Als Ergebnis dieser Umbuchung wird ein Periodenergebnis ermittelt, das sich gleichermaßen unter der Anwendung von IAS 39 ergeben hätte.

Im Rahmen der Anwendung des Overlay-Approachs haben Unternehmen finanzielle Vermögenswerte zu designieren, die den Versicherungsaktivitäten dienen. Finanzielle Vermögenswerte, die z. B. dem Bankgeschäft zugeordnet werden, qualifizieren nicht für die Anwendung des Overlay-Approachs. Eine Re-Designation von Finanzinstrumenten kann im Falle einer Änderung der Beziehung zwischen finanziellen Vermögenswerten und Verträgen im Anwendungsbereich von IFRS 4 angemessen sein.

Sofern finanzielle Vermögenswerte in den Anwendungsbereich des Overlay-Approachs fallen, ist dieser retrospektiv im Zeitpunkt der Erstbilanzierung anzuwenden. Dabei ist die Differenz zwischen dem beizulegenden Zeitwert der finanziellen Vermögenswerte und dem IAS 39-Buchwert als Anpassung des sonstigen Ergebnisses im Eigenkapital (OCI) in der Eröffnungsbilanz zu buchen.

Bei der Beendigung der Anwendung des Overlay-Approachs ist der aus dieser Anwendung entstandene kumulierte Anpassungsbetrag vollständig in die Gewinnrücklagen (*retained earnings*) umzubuchen.

Unternehmen, die den Overlay-Approach anwenden, haben zusätzliche Offenlegungspflichten zu erfüllen.

Die Anwendung beider Lösungsansätze durch Unternehmen, die die Anwendungsvoraussetzungen erfüllen, ist optional, d. h. IFRS 9 kann weiterhin vollständig zum 1. Januar 2018 angewendet werden. IFRS-Erstanwendern soll es nicht gestattet sein, diese Lösungsansätze anzuwenden.

Die Kommentierungsfrist zum Standardentwurf ED/2015/11 endet am 8. Februar 2016.

ED/2015/11 kann unter folgendem Link heruntergeladen werden:
<http://www.ifrs.org/Open-to-Comment/Pages/International-Accounting-Standards-Board-Open-to-Comment.aspx>

Gleichzeitig möchten wir Sie auf den „**Accounting FS Blog**“ von PwC hinweisen, der Sie überblicksartig über relevante Neuerungen und Entscheidungen für Banken und Versicherungen im Bereich der nationalen und internationalen Rechnungslegung informiert. **Sie finden diesen unter folgendem Link:**

<http://blogs.pwc.de/accounting-fs/>

Vorläufige Agenda-Entscheidungen des IFRS IC

Im Rahmen seiner November-Sitzung 2015 entschied das IFRS IC vorläufig, die folgenden Fragestellungen nicht auf seine Agenda zu nehmen. Einwendungen gegen diese Entscheidungen können bis zum 21. Januar 2016 eingereicht werden. Die Entscheidungen sollen in der März 2016–Sitzung erneut diskutiert werden:

IFRS 9, Finanzinstrumente und IAS 39, Finanzinstrumente: Ansatz und Bewertung - Ausbuchung geänderter finanzieller Vermögenswerte

Das IFRS IC beschäftigte sich mit der Fragestellung, in welchen Fällen eine Änderung oder der Austausch eines finanziellen Vermögenswerts zur Ausbuchung des ursprünglichen Instruments führt. Das IFRS IC ist sich der erheblichen Bedeutung des Themas für die Praxis bewusst, erachtet es jedoch als zu weitreichend, um es im Rahmen einer Interpretation zu adressieren. Vielmehr sei für diesen Sachverhalt eine Anpassung der betreffenden Standards IFRS 9 bzw. IAS 39 erforderlich. Folgerichtig hat sich das IFRS IC (vorläufig) gegen die Aufnahme dieses Projekts auf seine Agenda entschieden.

IFRS 9, Finanzinstrumente – Bestimmung der Effektivität bei Absicherungen von Nettoinvestitionen in ausländische Geschäftsbetriebe

An das IFRS IC wurde die Frage gerichtet, wie der effektive Teil der Absicherung einer Nettoinvestition in einen ausländischen Geschäftsbetrieb (*net investment hedge*) zu ermitteln ist. Konkret wurde danach gefragt, ob der im Rahmen der Absicherung von Zahlungsströmen (*cash flow hedges*) durchzuführende „lower of“-Test auch auf die Ermittlung des effektiven Teils der Gewinne oder Verluste aus Sicherungsinstrumenten bei *net investment hedges* anzuwenden ist. Nach dem „lower of“-Test ist bei *cash flow hedges* der in einer gesonderten Komponente des Eigenkapitals (*cash flow hedge reserve*) zu erfassende effektive Teil zu bestimmen als der niedrigere Betrag aus dem kumulierten Gewinn oder Verlust aus dem Sicherungsinstrument seit Beginn der Sicherungsbeziehung und der kumulierten Veränderung des beizulegenden Zeitwerts des gesicherten Grundgeschäfts seit Beginn der Sicherungsbeziehung (IFRS 9.6.5.11(a)).

Das IFRS IC stellt unter Verweis auf IFRS 9.6.5.13 fest, dass *net investment hedges* auf die gleiche Art und Weise zu bilanzieren sind wie *cash flow hedges*. Diese Vorschrift verweist auf IFRS 9.6.5.11, wo die Bilanzierung von *cash flow hedges* einschließlich des „lower of“-Tests geregelt ist. Dies deutet nach Auffassung des IFRS IC darauf hin, dass der „lower of“-Test auch auf *net investment hedges* anzuwenden ist. Das IFRS IC merkt darüber hinaus an, dass durch die Anwendung des „lower of“-Tests auf diese Sicherungsbeziehungen die Umbuchung von Wechselkursdifferenzen, die sich aus der Umrechnung der gesicherten Nettoinvestition ergeben haben, aus dem sonstigen Ergebnis (*other comprehensive income*) in die Gewinn- und Verlustrechnung vor Veräußerung des entsprechenden ausländischen Geschäftsbetriebs vermieden wird. Dieses Ergebnis stehe auch im Einklang mit den Grundsätzen von IAS 21, *Auswirkungen von Wechselkursänderungen*.

Vor diesem Hintergrund stellte das IFRS IC fest, dass weder eine Interpretation noch die Änderung eines Standards notwendig seien. Die Frage wurde daher (vorläufig) nicht auf die Agenda des IFRS IC aufgenommen.

IAS 16, Sachanlagevermögen und IAS 38, Immaterielle Vermögenswerte - Erwerb mit bedingten Zahlungsverpflichtungen

Das IFRS IC diskutierte erneut die Frage, inwieweit vom zukünftigen Handeln des Erwerbers abhängige Zahlungsverpflichtungen außerhalb eines Unternehmenszusammenschlusses die Definition einer Verbindlichkeit erfüllen bzw. inwieweit solche bedingten Zahlungsverpflichtungen eine im Erwerbszeitpunkt zu passivierende Kaufpreisverbindlichkeit darstellen. Ursprünglich vom IFRS IC angedacht war, eine diesbezügliche Entscheidung in Übereinstimmung mit den Vorschriften des neuen Leasingstandards zu treffen. Dies ist jedoch mittlerweile unter den Mitgliedern des IFRS IC umstritten, da weiterhin unterschiedliche Auffassungen bestehen, ob die Definitionskriterien einer Verbindlichkeit erfüllt sind. Auf der November-Sitzung 2015 wurde entsprechend kein Ergebnis erzielt. Das IFRS IC sieht hierin eine Grundsatzfrage, wofür das IFRS IC der falsche Adressat ist und entschied daher vorläufig, die Anfrage nicht auf die Agenda zu setzen.

IAS 20, Bilanzierung und Darstellung von Zuwendungen der öffentlichen Hand – Bilanzierung von rückzahlbaren Barzahlungen

Das IFRS IC wurde um Klarstellung gebeten, ob eine Zahlung der öffentlichen Hand an ein Unternehmen zur Finanzierung eines Forschungs- und Entwicklungsprojekts ein erlassbares Darlehen (*forgivable loan*) darstelle und bei Erhalt

- als Verbindlichkeit zu passivieren oder
- als Zuwendung der öffentlichen Hand (*government grant*) im Gewinn oder Verlust zu erfassen

sei.

Im konkreten Sachverhalt war die Zahlung der öffentlichen Hand nur dann rückzahlbar, wenn sich das Unternehmen zu einer Verwertung und Kommerzialisierung der Forschungsergebnisse entschied. Die dann erforderliche Rückzahlung war in Teilen fix und teilweise in Abhängigkeit von den im Rahmen der Kommerzialisierung erzielten Umsatzerlösen variabel. Je nach erzielten Umsatzerlösen konnte sie bis zum zweifachen des ursprünglich erhaltenen Betrags betragen. Im Falle einer frühzeitigen Beendigung des Forschungs- und Entwicklungsprojekts durch das Unternehmen, waren hingegen keine Rückzahlungen zu leisten; der öffentlichen Hand waren dann jedoch die Rechte an den bisherigen Forschungsergebnissen zu übertragen.

Das IFRS IC stellte fest, dass das Unternehmen eine Finanzierung für sein Forschungs- und Entwicklungsprojekt erhalten hat und die angemessene Bilanzierung hierfür von den spezifischen Bestimmungen und Bedingungen der erhaltenen Zahlung abhängen würde. Im angefragten Sachverhalt handele es sich um eine finanzielle Verbindlichkeit im Anwendungsbereich des IFRS 9, *Finanzinstrumente*. Darüber hinaus erfülle die Vereinbarung nach Auffassung mehrerer IFRS IC-Mitglieder auch die Definition eines erlassbaren Darlehens nach IAS 20. Die Entscheidung darüber, wann angemessene Sicherheit darüber besteht, dass das Unternehmen die Bedingung für den Erlass des Darlehens erfüllen wird, so dass eine Bilanzierung als finanzielle Zuwendung (*government grant*) erfolgt (s. IAS 20.10) sei eine ermessensbehaftete Entscheidung (*judgment required*).

Im Hinblick auf die aus seiner Sicht ausreichend vorhandenen Regelungen in den IFRS als auch aufgrund der Tatsache, dass ein im Vorfeld durchgeführter sog. Outreach Request (befragt wurde die IFASS (International Forum of Accounting Standard-Setters), Regulatoren sowie Wirtschaftsprüfungsgesellschaften) keine wesentliche Diversität in der Bilanzierung zu Tage geführt hat, entschied das IFRS IC (vorläufig), die Fragestellung nicht auf seine Agenda zu übernehmen.

IAS 32, Finanzinstrumente: Darstellung – Saldierung und Cash-Pooling

Das IFRS IC beschäftigte sich mit der Frage, ob bestimmte Cash-Pooling-Vereinbarungen die Anforderungen an eine Saldierung gemäß IAS 32 erfüllen. Die Anfrage bezog sich insbesondere darauf, ob die regelmäßige Überweisung von Kontensalden auf ein bestimmtes zu Verrechnungszwecken bestehendes Konto (*netting account*) zum Nachweis der Absicht zur Erfüllung auf Nettobasis in Übereinstimmung mit IAS 32.42(b) ausreicht, wenn eine solche Überweisung am Bilanzstichtag nicht erfolgt.

Der Analyse durch das IFRS IC lag eine Cash-Pooling-Vereinbarung zwischen mehreren Unternehmen eines Konzerns zugrunde, wobei jedes dieser Unternehmen ein eigenes Konto bei einer Bank führte. Sowohl der Bank als auch dem Konzern stand jeweils das gemäß IAS 32.42(a) erforderliche durchsetzbare Recht zur Aufrechnung dieser Bankkonten zu. Die Zinsberechnung durch die Bank erfolgte auf Nettobasis, d. h. auf Grundlage des Saldos der einzelnen Konten. Die einzelnen Konzernunternehmen waren dazu angehalten, jedoch nicht verpflichtet, ihre Kontosalde an regelmäßig stattfindenden Verrechnungstagen auf das *netting account* zu überweisen. Zum Bilanzstichtag erfolgt eine solche Überweisung nicht. Erwartungsgemäß änderten sich die zum Bilanzstichtag vorhandenen Kontosalde bis zum nächsten Verrechnungstag durch zusätzliche Einzahlungen oder durch Entnahmen zur Erfüllung anderer Verbindlichkeiten.

Vor diesem Hintergrund stellte das IFRS IC fest, dass in diesem Sachverhalt der Konzern nicht erwartet, die am Bilanzstichtag bestehen Kontensalden auf Nettobasis zu erfüllen, weil bis zum nächsten Verrechnungstag mit zusätzlichen Einlagen und Entnahmen auf bzw. von den Konten gerechnet wird. Daher würde ein saldierter Ausweis der Konten die Beträge und den zeitlichen Anfall der erwarteten Cashflows aus den Konten nicht angemessen widerspiegeln. Das IFRS IC wies jedoch darauf hin, dass im Falle anderer Cash-Pooling-Vereinbarungen der Konzern möglicherweise nicht erwarten würde, dass sich die Kontensalden zwischen dem Bilanzstichtag und dem nächsten Verrechnungstag noch verändern würden. Es liegt daher im Ermessen des bilanzierenden Unternehmens, ob eine Erfüllung der am Bilanzstichtag bestehen Kontensalden auf Nettobasis beabsichtigt sei.

Das IFRS IC kam zu der Erkenntnis, dass Cash-Pooling-Vereinbarungen der vom Fragesteller beschriebenen Art nicht weit verbreitet sind. In der Praxis seien Cash-Pooling-Vereinbarungen in einer Vielzahl verschiedener Varianten anzutreffen, so dass es für die Beantwortung der Frage, ob eine Absicht zur Erfüllung auf Nettobasis besteht, auf den Einzelfall ankommt. Daher entschied das IFRS IC, dass unter Berücksichtigung der bestehenden Anforderungen der IFRS keine Interpretation notwendig sei, so dass der Sachverhalt (vorläufig) nicht auf die Agenda aufgenommen wurde.

IAS 36, Wertminderung von Vermögenswerten - Erzielbarer Betrag und Buchwert einer zahlungsmittelgenerierenden Einheit

Im Rahmen des Werthaltigkeitstests nach IAS 36 werden angesetzte Schulden einer zahlungsmittelgenerierenden Einheit i.d.R. nicht zugeordnet (IAS 36.76(b)). Eine Ausnahme besteht jedoch, wenn der erzielbare Betrag für eine zahlungsmittelgenerierende Einheit nicht ohne diese Schuld bestimmt werden kann, weil etwa ein potenzieller Erwerber der zahlungsmittelgenerierenden Einheit die Schuld mit übernehmen muss (z. B. Rekultivierungsverpflichtungen). Da in diesem Fall der beizulegende Zeitwert abzgl. Veräußerungskosten der zahlungsmittelgenerierenden Einheit dem Preis für den gemeinsamen Verkauf der Vermögenswerte der Einheit und der Schuld (abzgl. der Veräußerungskosten) entspricht, sieht die Regelung des IAS 36.78 vor, dass dann für einen aussagekräftigen Vergleich zwischen dem Buchwert der zahlungsmittelgenerierenden Einheit und ihrem erzielbaren Betrag der Buchwert der Schuld sowohl vom Buchwert der zahlungsmittelgenerierenden Einheit als auch von ihrem Nutzungswert abzuziehen ist.

Das IFRS IC hat auf seiner November-Sitzung 2015 eine Anfrage diskutiert, ob bei der Ermittlung des Nutzungswerts eine Berücksichtigung der Schuld alternativ auch durch entsprechende Kürzungen der abgezinsten Cashflows erfolgen könnte. Ohne ausführlicher darauf einzugehen, dass dies u. U. schon deshalb problematisch sein könnte, weil der Ermittlung der Schuld unterschiedliche Zinssätze zugrunde gelegt würden (Abzug einer nach IAS 37 mit dem risikolosen Zinssatz diskontierten Schuld vom Buchwert; Ermittlung des Nutzungswerts durch Abzinsung mit dem WACC), hat das IFRS IC keine Notwendigkeit einer alternativen Vorgehensweise gesehen und die in IAS 36.78 beschriebene Methode für sachgerecht und auch unter Kostengesichtspunkten für effizient befunden. Das IFRS IC sieht daher keinen weiteren Handlungsbedarf und hat die Anfrage (vorläufig) nicht auf die Agenda gesetzt.

Diskussionen

Themen der jüngsten IASB-Sitzung

Der IASB erörterte folgende Themen auf seiner November-Sitzung 2015:

- Bilanzierung von Versicherungsverträgen: Hierzu ist zwischenzeitlich der Entwurf einer Änderung des IFRS 4 veröffentlicht worden (siehe unter Entwürfe)
- Bewertung notierter Anteile an Tochter-, Gemeinschafts- und assoziierten Unternehmen zum beizulegenden Zeitwert (Geplante Änderungen an IFRS 10, IFRS 12, IAS 27, IAS 28, IAS 36 und IFRS 13)
- Research-Projekt zur Bilanzierung von Leistungen nach Beendigung des Arbeitsverhältnisses
- Research-Projekt zur Bilanzierung des Geschäfts- oder Firmenwerts (inkl. Erfassung von Wertminderungen)
- Research-Projekt zu IFRS 2, Anteilsbasierte Vergütung
- ED/2014/5, *Klarstellungen zur Klassifizierung und Bewertung anteilsbasierter Vergütungstransaktionen*

Themen der jüngsten IFRS IC-Sitzung

Neben den oben aufgeführten endgültigen und vorläufigen Agenda-Entscheidungen diskutierte das IFRS IC noch über folgende Themen auf seiner November-Sitzung 2015:

- IFRS 9, *Finanzinstrumente* und IAS 28, *Anteile an assoziierten Unternehmen und Gemeinschaftsunternehmen* – Bewertung von Anteilen an assoziierten Unternehmen und Gemeinschaftsunternehmen, die einen Teil der Nettoinvestition (*net investment*) darstellen
- IAS 12, *Ertragsteuern* – Bilanzierung der Steuereffekte aus Zinszahlungen auf und Kosten aus der Ausgabe von Finanzinstrumenten, die als Eigenkapital klassifiziert werden
- IFRIC 12, *Dienstleistungskonzessionsvereinbarungen* – Zahlungen eines Betreibers an einen Konzessionsgeber im Rahmen einer Dienstleistungskonzessionsvereinbarung i. S. d. IFRIC 12
- IFRIC 12, *Dienstleistungskonzessionsvereinbarungen* – Bilanzierung einer Dienstleistungskonzessionsvereinbarung, bei der die genutzte Infrastruktureinrichtung geleast wurde

Projektplan

Übersicht über die derzeitigen Projekte des IASB

Laufende Projekte	PwC-Dokument	bis 03/2016	bis 06/2016	ab 07/2016
Bilanzierung von Versicherungsverträgen	<u>ED</u>	–	–	IFRS
Bilanzierung von Leasingverträgen	<u>ED</u>	IFRS	–	–
Sonderregelungen für Macro Hedges	<u>DP</u>	–	–	erneutes DP
Preisregulierte Tätigkeiten	<u>DP</u>	–	–	erneutes DP
Jährlicher Verbesserungsprozess (2014–2016)	<u>ED</u>	–	Decide Project Direction	–
Jährlicher Verbesserungsprozess (2015–2017)	–	–	–	ED
IFRS 2 – Klarstellungen zur Klassifizierung und Bewertung anteilsbasierter Vergütungstransaktionen	<u>ED</u>	IFRS	–	–
Klarstellungen zu IFRS 15, die sich aus TRG-Diskussionen ergeben haben	<u>ED</u>	Decide Project Direction	–	–
Klarstellungen zu IFRS 8, die sich aus dem Post-Implementation Review ergeben haben	–	–	ED	–
IAS 1 – Klassifizierung von Verbindlichkeiten	<u>ED</u>	Decide Project Direction	–	–
IFRS 3 - Definition eines Geschäftsbetriebs	–	–	ED	–
Anwendung des IFRS 9 mit IFRS 4	<u>ED</u>	–	–	–
Disclosure-Initiative: Änderungen der Rechnungslegungsmethoden und rechnungslegungsbezogenen Schätzungen	–	–	–	ED
Disclosure-Initiative: Anwendung von Wesentlichkeit in Abschlüssen	<u>ED</u>	–	–	Decide Project Direction
Disclosure-Initiative: Prinzipien der Offenlegung	–	–	DP	–
Disclosure-Initiative: Änderung des IAS 7	<u>ED</u>	IFRS	–	–
IFRS 10, IFRS 12, IAS 27, IAS 28, IAS 36 und IFRS 13 – Bewertung notierter Anteile an Tochter-, Gemeinschafts- und assoziierten Unternehmen zum beizulegenden Zeitwert	<u>ED</u>	–	–	IFRS
IAS 12 - Ansatz aktiver latenter Steuern auf unrealisierte Verluste	<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>	–	Decide Project Direction	–
IFRS 3 und IFRS 11 – Neubewertung zuvor gehaltener Anteile	–	–	ED	–
IAS 40 - Übertragungen von als Finanzinvestition gehaltenen Immobilien	<u>ED</u>	–	Decide Project Direction	–

Laufende Projekte	PwC- Dokument	bis 03/2016	bis 06/2016	ab 07/2016
IAS 12 - Bewertung eines Vermögenswerts oder einer Schuld aus einer Steuerrisikoposition	<u>DI</u>	–	Decide Project Direction	–
IAS 21 – Vorauszahlungen im Zusammenhang mit Fremdwährungstransaktionen	<u>DI</u>	–	Decide Project Direction	–
Konzeptionelles Rahmenkonzept	<u>ED</u>	–	Decide Project Direction	–
DI	Entwurf einer Interpretation (Draft Interpretation)			
DP	Diskussionspapier (Discussion Paper)			
ED	Entwurf (Exposure Draft) eines International Financial Reporting Standards oder IFRS Practice Statements			
IFRS	International Financial Reporting Standard			
Decide Project Direction	Entscheidung über weiteres Vorgehen			
TRG	Transition Resource Group for Revenue Recognition			

Quelle: www.ifrs.org

Service

Veröffentlichungen

Illustrative condensed interim financial statements 2016

Herausgegeben von PwC
Dezember 2015, 35 Seiten

Die englischsprachige Publikation zeigt auf der Grundlage eines fiktiven Konzerns, einen Musterzwischenbericht nach IAS 34, *Zwischenberichterstattung*, zum 30. Juni 2016. Berücksichtigt werden dabei alle bis einschließlich 30. September 2015 veröffentlichten Standards und Interpretationen, die verpflichtend in Berichtsperioden eines am oder nach dem 1. Januar 2016 beginnenden Geschäftsjahres anzuwenden sind.

Die Publikation kann unter folgendem Link heruntergeladen werden:

<https://www.pwcplus.de/pwcplus/Topics/CapitalMarketsAccountingAdvisory/Pages/200557.aspx>

Illustrative IFRS financial statements 2015 – Private Equity Funds

Herausgegeben von PwC
Dezember 2015, 77 Seiten

Die englischsprachige Publikation zeigt auf der Grundlage konstruierter Geschäftsvorfälle – den IFRS-Abschluss eines fiktiven Private-Equity-Fonds zum 31. Dezember 2015. Der Fonds stellt eine Investmentgesellschaft im Sinne des IFRS 10, *Konzernabschlüsse*, dar. Zur Anwendung kommen sämtliche Standards und Interpretationen, die für Berichtsperioden, die am oder nach dem 1. Januar 2015 beginnen, verpflichtend anzuwenden sind.

Die Publikation kann unter folgendem Link heruntergeladen werden:

<https://www.pwcplus.de/pwcplus/Topics/CapitalMarketsAccountingAdvisory/Pages/200791.aspx>

Ansprechpartner in Ihrer Nähe

National Office

Frankfurt am Main

Guido Fladt

Tel.: +49 69 9585-1455

g.fladt@de.pwc.com

Barbara Reitmeier

Tel.: +49 69 9585-5446

barbara.reitmeier@de.pwc.com

Wolfgang Weigel

Tel.: +49 69 9585-257

wolfgang.weigel@de.pwc.com

Düsseldorf

Dr. Sebastian Heintges

Tel.: - 49 69 9585-3220

sebastian.heintges@de.pwc.com

Hannover

Andreas Bödecker

Tel.: +49 511 5357-3230

andreas.boedecker@de.pwc.com

Hamburg

Karsten Ganssaug

Tel.: +49 40 6378-8164

karsten.ganssaug@de.pwc.com

Capital Markets & Accounting Advisory Services

Düsseldorf

Dr. Rüdiger Loitz

Tel.: +49 211 981-2839

ruediger.loitz@de.pwc.com

Nadja Picard

Tel.: +49 211 981-2978

nadja.picard@de.pwc.com

Essen

Udo Kalk-Griesan

Tel.: +49 201 438-1850

udo.kalk@de.pwc.com

Martin Theben

Tel.: +49 201 438-1524

martin.theben@de.pwc.com

Frankfurt am Main

Andrea Bardens

Tel.: +49 69 9585-1196

andrea.bardens@de.pwc.com

Peter Flick

Tel.: +49 69 9585-2004

peter.flick@de.pwc.com

Judith Gehrer

Tel.: +49 69 9585-3315

judith.gehrer@de.pwc.com

Christoph Gruss

Tel.: +49 69 9585-3415

christoph.gruss@de.pwc.com

Joachim Krakuhn

Tel.: +49 69 9585-2335

joachim.krakuhn@de.pwc.com

Hamburg

Björn Seidel

Tel.: +49 40 6378-8163

bjoern.seidel@de.pwc.com

München

Dr. Bernd Kliem

Tel.: +49 89 5790-5549

bernd.kliem@de.pwc.com

Stuttgart

Klaus Bernhard

Tel.: +49 711 25034-5240

klaus.bernhard@de.pwc.com

Bestellung und Abbestellung

Sie können den PDF-Newsletter International Accounting News über unser Client Information System (CIS) abrufen. Haben Sie sich bereits registriert? Dann können Sie mit den Zugangsdaten, die wir Ihnen zugesandt haben, online recherchieren. Wenn Sie sich neu registrieren möchten, senden Sie dazu bitte eine E-Mail an: infosysteme.ass@de.pwc.com oder registrieren Sie sich [hier](#).

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

Beide Bezugsmöglichkeiten sind für Sie gebührenfrei.

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

Die Beiträge sind als Hinweise für unsere Mandanten bestimmt. Für die Lösung einschlägiger Probleme greifen Sie bitte auf die angegebenen Quellen oder die Unterstützung unserer Büros zurück. Teile dieser Veröffentlichung/Information dürfen nur nach vorheriger schriftlicher Zustimmung durch den Herausgeber nachgedruckt und vervielfältigt werden. Meinungsbeiträge geben die Auffassung der einzelnen Autoren wieder.

© Dezember 2015 PricewaterhouseCoopers Aktiengesellschaft Wirtschaftsprüfungsgesellschaft. Alle Rechte vorbehalten.
„PwC“ bezeichnet in diesem Dokument die PricewaterhouseCoopers Aktiengesellschaft Wirtschaftsprüfungsgesellschaft, die eine Mitgliedsgesellschaft der PricewaterhouseCoopers International Limited (PwCIL) ist. Jede der Mitgliedsgesellschaften der PwCIL ist eine rechtlich selbstständige Gesellschaft.