

Year-End-Letter 2016

Oktober 2016



Inhalt

Vorwort.....	2
EU-Reform der Abschlussprüfung	3
Handelsrechtliche Rechnungslegung	4
Rechnungslegungsbezogene Gesetze ohne branchenspezifische Besonderheiten	4
Rechnungslegungsbezogene Gesetze mit branchenspezifischen Besonderheiten für Kreditinstitute und Versicherungen	7
IDW-Verlautbarungen ohne branchenspezifische Besonderheiten	8
IDW-Verlautbarungen mit branchenspezifischen Besonderheiten für Kreditinstitute und Versicherungen	17
DRSC-Verlautbarungen ohne branchenspezifische Besonderheiten	18
DRSC-Verlautbarungen mit branchenspezifischen Besonderheiten für Kreditinstitute und Versicherungen	21
DCGK (Deutscher Corporate Governance Kodex)	22
Internationale Rechnungslegung.....	22
International Financial Reporting Standards	22
Agenda-Entscheidungen des IFRS IC im Jahr 2015/2016.....	43
Neue fachliche Verlautbarungen zur internationalen Rechnungslegung.....	51
Fachliche Publikationen	53
Ihre Ansprechpartner aus dem National Office	54
Bestellung und Abbestellung.....	55

Vorwort

Sehr geehrte Damen und Herren,

mit diesem Year-End-Letter möchten wir Sie in komprimierter Form über Neuerungen im Bereich der Rechnungslegung nach HGB und IFRS informieren, die für die nunmehr anstehende Erstellung des Jahres- bzw. Konzernabschlusses für Sie von Bedeutung sein dürften. Einen Anspruch auf Vollständigkeit erheben die nachfolgenden Übersichten gleichwohl nicht.

Die Veröffentlichung dieser Informationsschrift wurde – ungeachtet ihres Titels – bewusst auf Ende Oktober (vor)gelegt, um Ihnen die Informationen rechtzeitig zur Verfügung zu stellen und Ihnen damit noch ausreichend Zeit für eine gegebenenfalls noch ausstehende Umsetzung verbleibt.

Neuerungen zu den IFRS, die erst nach Redaktionsschluss bekannt werden, entnehmen Sie bitte unseren monatlich erscheinenden International Accounting News, auf die Sie über die Website des National Office Zugriff haben. Außerdem informieren wir Sie auf der Website blogs.pwc.de sehr zeitnah und auf den Punkt gebracht über aktuelle Entwicklungen im Bereich der nationalen und internationalen Rechnungslegung.

Wir wünschen allen Lesern eine informationsreiche Lektüre und den praktischen Anwendern zudem eine erfolgreiche Abschlusserstellung!

Mit freundlichen Grüßen

*Andreas Bödecker, Guido Fladt, Karsten Ganssaue, Dr. Sebastian Heintges,
Barbara Reitmeier, Wolfgang Weigel*

EU-Reform der Abschlussprüfung

Nichtprüfungsleistungen und Pre-Approval-Verfahren

Für Unternehmen von öffentlichem Interesse (Public Interest Entity – PIE) hat die EU-Abschlussprüferreform eine Billigungspflicht von zulässigen Nichtprüfungsleistungen eingeführt. Abschlussprüfer (und deren Netzwerkgesellschaften) von Unternehmen von öffentlichem Interesse dürfen für die nach dem 16. Juni 2016 beginnenden Geschäftsjahre nur noch Nichtprüfungsleistungen erbringen, die durch den Prüfungsausschuss im Vorhinein gebilligt wurden (Art. 5 Abs. 4 Unterabs. 1 Satz 1 EU-VO). Die Billigungspflicht betrifft nicht nur Leistungen die der Prüfer gegenüber dem PIE selbst erbringt, sondern auch solche gegenüber Unternehmen, die das PIE beherrscht oder von denen es beherrscht wird.

Diese Verpflichtung führt zu einer wesentlich intensiveren Befassung mit den Nichtprüfungsleistungen und damit der Unabhängigkeit des Abschlussprüfers. Zu beachten ist hier die neue Möglichkeit der zuständigen Behörden, Geldbußen gegen Prüfungsausschussmitglieder verhängen zu können, wenn diese die Unabhängigkeit des Abschlussprüfers nicht hinreichend überwachen (§ 405 Abs. 3b Nr. 1 AktG). In Extremfällen ist sogar die Verwirklichung eines Straftatbestands denkbar (§ 404a AktG).

Daher werden viele Prüfungsausschüsse von betroffenen Gesellschaften vor Beginn des Geschäftsjahres der Erstanwendung, bei kalendergleichem Geschäftsjahr mithin 2017, von der Möglichkeit des Erlasses eines Pre-Approval-Kataloges Gebrauch machen, unter dem durch das Unternehmen einzelne zulässige Nichtprüfungsleistungen beauftragt werden können. Bei der Erstellung dieses Kataloges ist zu klären, welche Leistungen des Abschlussprüfers unter den Begriff der Nichtprüfungsleistungen fallen. Für die Auswahl und die Abgrenzung einzelner Leistungen kann eine Verlautbarung des Instituts der Wirtschaftsprüfer (IDW RS HFA 36) herangezogen werden.

Insbesondere ist im Hinblick auf die Definition unzulässiger Nichtprüfungsleistungen zu beachten, dass die Mitgliedstaaten teilweise von unterschiedlichen Definitionen ausgehen, da die eingeräumten Wahlrechte nicht einheitlich ausgeführt wurden. Grundsätzlich müssen EU-weit alle Aufträge für zulässige Nichtprüfungsleistungen an den Abschlussprüfer oder eine seiner Netzwerkgesellschaften durch Unternehmen, die das PIE beherrschen oder von ihm beherrscht werden, gebilligt werden. Dadurch wird eine Abstimmung im Konzern notwendig, was durch den Erlass von konzernweiten Pre-Approval-Richtlinien geregelt werden kann. Aus Konzernsicht ist für den Fall einer konzernweiten Pre-Approval-Richtlinie darüber hinaus die Kontrollmöglichkeit über die zu beauftragenden Nichtprüfungsleistung anzuführen.

IDW Positionspapier zur Ausschreibung der Abschlussprüfung für Unternehmen von öffentlichem Interesse

Das IDW stellt in seinem Positionspapier zur Ausschreibung der Abschlussprüfung für Unternehmen von öffentlichem Interesse die neuen Anforderungen an das Auswahlverfahren nach Artikel 16 der EU-Verordnung zur Abschlussprüfung dar. Das Papier beschreibt Vorschläge zur praktischen Ausgestaltung des Auswahlverfahrens. Es richtet sich vorrangig an die von der EU-Verordnung betroffenen PIE, insbesondere an die Mitglieder der Aufsichtsräte und Prüfungsausschüsse.

Quelle: [IDW Positionspapier](#)

Handelsrechtliche Rechnungslegung

Rechnungslegungsbezogene Gesetze ohne branchenspezifische Besonderheiten

Die nachfolgende Übersicht enthält sämtliche Gesetze und Gesetzesvorhaben, die die allgemeinen Vorschriften zur Rechnungslegung im HGB, AktG, GmbHG oder PubLG ändern und seit der Veröffentlichung des Year-End-Letter 2015 (Oktober 2015) erstmals anzuwenden, in Kraft getreten oder im Entwurf veröffentlicht sind.

In Kraft getretene Gesetze

Bilanzrichtlinie-Umsetzungsgesetz (BilRUG)

Das BilRUG ist mit Verkündung im Bundesgesetzblatt am 23. Juli 2015 in Kraft getreten. Sämtliche Neuregelungen, die die Rechnungslegung betreffen, müssen (spätestens) für nach dem 31. Dezember 2015 beginnende Geschäftsjahre angewendet werden.

Der HFA des IDW hat seit Veröffentlichung des Year-End-Letters 2015 diverse Verlautbarungen zum BilRUG veröffentlicht; siehe dazu die Ausführungen unter „IDW-Verlautbarungen ohne branchenspezifische Besonderheiten“. Außerdem hat das DRSC mit dem Deutschen Rechnungslegungs Änderungs Standard Nr. 6 (DRÄS 6) bereits verabschiedete DRS an das BilRUG angepasst; siehe dazu die Ausführungen unter „DRSC-Vorschriften ohne branchenspezifische Besonderheiten“.

Darüber hinaus hatten wir bereits im vergangenen Jahr zur Unterstützung der Meinungsbildung eine Sammlung von 12 Aufsätzen zu allen relevanten rechnungslegungsbezogenen Themengebieten des BilRUG als Beilage 5 des Jahres 2015 der Zeitschrift „Der Betrieb“ veröffentlicht. Die dort vertretenen Auffassungen sind im Wesentlichen auch weiterhin gültig.

Über wesentliche Weiterentwicklungen der Meinungsbildung, insbesondere aufgrund von Verlautbarungen des Berufsstands zum BilRUG, werden wir wie bisher über unsere Homepage blogs.pwc.de und über unseren Newsletter zur nationalen Rechnungslegung ([HGB direkt](#)) informieren.

Quelle: [Gesetzestext](#)

Gesetz zur Umsetzung der Transparenzrichtlinie-Änderungsrichtlinie

Zur Umsetzung der Transparenzrichtlinie-Änderungsrichtlinie der EU in deutsches Recht musste insbesondere das Wertpapierhandelsrecht und das hierauf gestützte Verordnungsrecht angepasst werden. Darüber hinaus wurde das HGB punktuell geändert:

- **Ordnungsgeld:** Unterlassen kapitalmarktorientierte Unternehmen die Offenlegung von Rechnungslegungsunterlagen, wird das Ordnungsgeld erheblich erhöht. Die Obergrenze beträgt nun den höheren Wert aus 10 Mio. Euro, 5% des jährlichen Gesamtumsatzes und dem zweifachen Wert des wirtschaftlichen Vorteils, der aus der unterlassenen Offenlegung gezogen wird. Richtet sich das Ordnungsgeldverfahren gegen eine natürliche Person, beträgt die Obergrenze der höheren Wert aus 2 Mio. Euro und dem zweifachen Wert des wirtschaftlichen Vorteils (§ 335 Abs. 1a bis 1d HGB). Die Neuregelung ist ab dem 26. November 2015 anzuwenden (Art. 26 Abs. 1 des Gesetzes zur Umsetzung der Transparenzrichtlinie-Änderungsrichtlinie).
- **DPR-Prüfungen:** Der Prüfungsgegenstand des Enforcements durch die DPR im Rahmen von Anlassprüfungen wird in zweifacher Hinsicht erweitert. Zum einen betrifft dies die sog. (Konzern-)Zahlungsberichte bestimmter Unternehmen und Konzerne des Rohstoffsektors („Country-by-country Reporting nach §§ 341q ff. HGB).

Zum anderen sollen Anlassprüfungen künftig nicht nur für die „letzten“ Abschlüsse und Berichte, sondern auch für das vorangehende Jahr möglich sein (§ 342b Abs. 2 und 2a HGB). Die Neuregelung ist ab dem 1. Januar 2016 anzuwenden (Art. 77 EGHGB).

- Redaktionelle HGB-Anpassungen: Das Gesetz ist darüber hinaus genutzt worden, um Redaktionsversehen des BilRUG zu beseitigen.

Quelle: Gesetzestext

Gesetz zur Frauenquote

Das Gesetz für die gleichberechtigte Teilhabe von Frauen und Männern an Führungspositionen in der Privatwirtschaft und im öffentlichen Dienst (Gesetz zur Frauenquote) gibt für Aufsichtsräte börsennotierter und gleichzeitig paritätisch mitbestimmter Unternehmen einen Mindestanteil von Frauen und Männern von 30% vor. In der Erklärung zur Unternehmensführung ist zu berichten, ob diese Quote eingehalten wurde bzw. warum nicht (§ 289a Abs. 2 Nr. 5 HGB).

Diese Angaben sind erstmals auf Erklärungen zur Unternehmensführung anzuwenden, die sich auf Geschäftsjahre mit einem nach dem 31. Dezember 2015 liegenden Abschlussstichtag beziehen (Art. 73 EGHGB).

Zu den Angaben zur Frauenquote in Aufsichtsräten, Geschäftsführungsorganen und den beiden Führungsebenen unterhalb des Geschäftsführungsorgans in Unternehmen, die entweder börsennotiert oder mitbestimmt sind, siehe die Ausführungen im Year-End-Letter 2015.

Das IDW hat am 28. September 2016 ein gemeinsames Positionspapier des HFA und des Fachausschusses Recht (FAR) zu den Angaben zur Frauenquote als Bestandteil der Erklärung zur Unternehmensführung und den möglichen Auswirkungen auf Bestätigungsvermerk und Prüfungsbericht veröffentlicht (Positionspapier „Frauenquote“, Stand 28. September 2016). Danach gilt insb. Folgendes:

- Eine inhaltliche Prüfung der Angaben zur Frauenquote im Lagebericht (oder ggf. auf der Internetseite) findet nicht statt. D.h. inhaltlich unzutreffende Angaben (einschl. sog. „Negativerklärungen“) sind grundsätzlich nicht bzw. nicht zwingend zu beanstanden. Etwas anders gilt, wenn der zum kritischen Lesen verpflichtete Abschlussprüfer wesentliche Unstimmigkeiten identifiziert und adressiert, und das Unternehmen diese nicht ausräumt.
- Wenn die nach §§ 289a, 315 HGB zu machenden Angaben zur Frauenquote fehlen, ist dies im Prüfungsbericht darzustellen und der Bestätigungsvermerk einzuschränken. Keine Auswirkungen auf den Bestätigungsvermerk hat zwar der Umstand, dass keine Angaben zur Frauenquote für das Aufsichtsratsorgan gemacht werden, weil überhaupt kein Aufsichtsrat existiert (also das Unternehmen zwar rechtlich der Mitbestimmung unterliegt und daher einen Aufsichtsrat zu bilden hat, aber mangels Bildung eines Aufsichtsrats tatsächlich nicht mitbestimmt ist). Das Nichtvorhandensein eines mitbestimmten Aufsichtsratsorgans entbindet jedoch nicht von der Pflicht zur Festlegung von Quoten für das Geschäftsführungsorgan und die beiden Führungsebenen unterhalb des Geschäftsführungsorgans. Für die Angabepflicht zur Frauenquote kommt es also nach Auffassung des IDW nur darauf an, ob das Unternehmen rechtlich mitbestimmungspflichtig ist und damit einen Aufsichtsrat zu bilden hat, nicht hingegen, ob das Unternehmen tatsächlich mitbestimmt ist. Die fehlende Implementierung eines (mitbestimmten) Aufsichtsrats ist zudem im Prüfungsbericht gem. § 321 Abs. 1 Satz 3 HGB darzustellen.
- In der Erklärung zur Unternehmensführung für den Konzern sind Angaben nur dann zu machen, wenn das Mutterunternehmen in den Anwendungsbereich des § 289a HGB fällt.
- Für den Fall, dass eine Tochter-Kapitalgesellschaft zulässigerweise Erleichterungen nach § 264 Abs. 3 HGB in Anspruch nimmt, ist es nach Auffassung des IDW unverändert umstritten, ob Angaben zur Frauenquote zu machen sind. Argumentiert wird einerseits, dass Unternehmen, die die Vorschriften des § 264 ff. HGB nicht

anzuwenden brauchen (und deshalb keinen Lagebericht aufstellen brauchen), auch von den Angaben zu Frauenquote befreit sind. Andererseits wird argumentiert, dass Tochter-Kapitalgesellschaften, die Erleichterungen nach § 264 Abs. 3 HGB in Anspruch nehmen, die Angaben zur Frauenquote dennoch machen müssen, sei es im Internet oder in einem freiwillig aufgestellten und offengelegten Lagebericht. Das Positionspapier lehnt keine der beiden Argumentationen ab.

Quelle: [Gesetzestext](#); [IDW Positionspapier](#)

Neuregelung der Abzinsung von Pensionsrückstellungen

Mit dem „Gesetz zur Umsetzung der Wohnimmobilienkreditrichtlinie und zur Änderung handelsrechtlicher Vorschriften“ wurde die Abzinsung von Pensionsrückstellungen neu geregelt. Dies betrifft insbesondere Folgendes:

- **Zinssatz:** Pensionsrückstellungen sind mit dem durchschnittlichen Marktzinssatz der vergangenen zehn Geschäftsjahre abzuzinsen (§ 253 Abs. 2 Satz 1 HGB). Bei allen übrigen Rückstellungen, auch den mit Pensionsrückstellungen vergleichbaren langfristig fälligen Verpflichtungen, bleibt es bei der Abzinsung mit dem durchschnittlichen Marktzinssatz der vergangenen sieben Geschäftsjahre.
- **Unterschiedsbetrag:** Zu jedem Abschlussstichtag ist der Unterschiedsbetrag zwischen der Bewertung der Pensionsrückstellungen mit dem 10- und dem 7-Jahresdurchschnittzinssatz zu ermitteln und im Anhang oder unter der Bilanz anzugeben (§ 253 Abs. 6 Satz 1 und 3 HGB).
- **Ausschüttungssperre:** Gewinne dürfen nur ausgeschüttet werden, wenn die nach einer Ausschüttung verbleibenden frei verfügbaren Rücklagen zzgl. eines Gewinnvortrags und abzgl. eines Verlustvortrags mindestens dem Unterschiedsbetrag entsprechen (§ 253 Abs. 6 Satz 2 HGB).

Die Neuregelung ist am 17. März 2016 in Kraft getreten. Sie muss auf alle Abschlüsse für nach dem 31. Dezember 2015 endende Geschäftsjahre angewendet werden (Art. 75 Abs. 6 EGHGB). Eine freiwillige vorzeitige Anwendung auf Geschäftsjahre, die nach dem 31. Dezember 2014 beginnen und vor dem 1. Januar 2016 enden, ist zulässig. Wird die Neuregelung vorzeitig angewendet, müssen mittelgroße und große Kapitalgesellschaften im Anhang darüber berichten (Art. 75 Abs. 7 EGHGB).

Der [HFA](#) des IDW hat zwei Verlautbarungen zu Fragestellungen rund um die Neuregelung veröffentlicht. Die Ergebnisse sollen auch in die Neufassung des IDW RS HFA 30 eingehen, die derzeit im Entwurf vorliegt; siehe dazu die Ausführungen unter „[IDW-Verlautbarungen ohne branchenspezifische Besonderheiten](#)“. Weitere Informationen zu diesem Thema finden Sie zudem in unserer Publikation HGB direkt ([Ausgabe 1/2016](#), [2/2016](#) und [6/2016](#)).

Quelle: [Gesetzestext](#)

Gesetzesvorhaben

CSR-Richtlinie-Umsetzungsgesetz

Die Bundesregierung hat am 21. September 2016 den Regierungsentwurf eines Gesetzes zur Stärkung der nichtfinanziellen Berichterstattung der Unternehmen in ihren Lage- und Konzernlageberichten („CSR-Richtlinie-Umsetzungsgesetz“) vorgelegt. Damit soll insb. die sog. CSR-Richtlinie der EU (EU-Richtlinie 2014/95/EU) in nationales Recht umgesetzt werden. Dies betrifft folgende zwei Aspekte:

- **Nichtfinanzielle Informationen:** Kapitalmarktorientierte und i. S. d. § 267 Abs. 3 Satz 1 und Abs. 4 bzw. § 293 Abs. 1 HGB „große“ Unternehmen sowie Konzerne mit durchschnittlich mehr als 500 Arbeitnehmern müssen künftig grundsätzlich bestimmte nichtfinanzielle Informationen berichten, sofern sie davon nicht befreit sind. Die Berichterstattung hat mindestens zu den fünf Aspekten Umwelt-, Arbeitnehmer- und Sozialbelange, Achtung der Menschenrechte sowie Bekämpfung von Korruption und Bestechung zu erfolgen und u. a. je Aspekt wesentliche Informationen zu den Konzepten, zu den Risiken (aus der eigenen Geschäftstätigkeit sowie aus der Lieferkette) sowie zu den wichtigsten nichtfinanziellen

Leistungsindikatoren zu enthalten. Die Berichterstattung hat entweder in Form einer sog. „nichtfinanziellen Erklärung“ als Bestandteil des Lageberichts oder als gesonderter nichtfinanzieller Bericht, der im Bundesanzeiger oder auf der Internetseite des Unternehmens veröffentlicht wird, zu erfolgen.

- **Informationen zur Diversität:** I. S. d. § 267 HGB große Unternehmen sowie Konzerne mit entsprechenden Mutterunternehmen, die zur Erstellung einer (Konzern-) Erklärung zur Unternehmensführung verpflichtet sind, müssen diese Erklärung künftig um Angaben zur Diversität (in Bezug auf Aspekte wie Alter, Geschlecht, Bildungs- und Berufshintergrund) der Vorstands- und Aufsichtsratsmitglieder erweitern. Dazu gehören Angaben zum Diversitätskonzept sowie zu den erreichten Ergebnissen.

Die CSR-Richtlinie der EU ist bis zum 6. Dezember 2016 in nationales Recht umzusetzen. Aus diesem Grund ist mit einem baldigen Abschluss des Gesetzgebungsverfahrens zu rechnen. Der Regierungsentwurf sieht eine Erstanwendung der neuen Regelungen für nach dem 31. Dezember 2016 beginnende Geschäftsjahre vor. Eine vorzeitige (freiwillige) Erstanwendung ist nicht vorgesehen.

Weitere Informationen zur Umsetzung der CSR-Richtlinie finden Sie in unserer Publikation HGB direkt ([Ausgabe 5/2016](#) und [8/2016](#)).

Quelle: [Gesetzestext i. d. F. Regierungsentwurf](#)

Entgeltgleichheitsgesetz

Das Bundesministerium für Familie, Senioren, Frauen und Jugend hat im Dezember 2015 den Referentenentwurf eines Gesetzes für mehr Lohngerechtigkeit zwischen Frauen und Männern veröffentlicht („Entgeltgleichheitsgesetz“). Dieser sieht für Unternehmen mit i.d.R. mindestens 500 Beschäftigten einen sog. „Bericht zur Frauenförderung und zur Entgeltgleichheit“ vor, der in den Lagebericht zu integrieren oder, falls das Unternehmen nicht zur Aufstellung eines Lageberichts verpflichtet ist, auf dessen Internetseite zu veröffentlichen ist. Ausgehend von einem durchzuführenden betrieblichen Verfahren zur Überprüfung und Herstellung von Entgeltgleichheit ist vorgesehen, dass der Bericht eine Reihe von Angaben enthält, unter anderem die Umsetzungsmaßnahmen aufgrund des Prüfverfahrens und ihre Auswirkungen sowie nach Geschlecht aufgeschlüsselte Angaben wie Durchschnittslohn oder Beschäftigtenanzahl.

Die große Koalition hat sich am 6. Oktober 2016 auf Eckpunkte des neuen Gesetzes geeinigt. Es ist deshalb damit zu rechnen, dass in Kürze ein Regierungsentwurf des Gesetzesvorhabens vorgelegt wird.

Quelle: [Gesetzestext i. d. F. Referentenentwurf](#)

Rechnungslegungsbezogene Gesetze mit branchenspezifischen Besonderheiten für Kreditinstitute und Versicherungen

In Kraft getretene Gesetze

Bilanzrichtlinie-Umsetzungsgesetz (BilRUG)

Die Änderungen des BilRUG für Kreditinstitute und Versicherungen sind in einem Aufsatz in der Beilage 5 des Jahres 2015 der Zeitschrift „Der Betrieb“ veröffentlicht. Die dort vertretenen Auffassungen sind für Kreditinstitute und Versicherungsunternehmen weiterhin gültig.

Quelle: [Gesetzestext](#)

Gesetzesvorhaben

CSR-Richtlinie-Umsetzungsgesetz

Die Bundesregierung hat am 21. September 2016 den Regierungsentwurf eines Gesetzes zur Stärkung der nichtfinanziellen Berichterstattung der Unternehmen in ihren Lage- und Konzernlageberichten („CSR-Richtlinie-Umsetzungsgesetz“) vorgelegt. Damit soll insb. die sog. CSR-Richtlinie der EU (EU-Richtlinie 2014/95/EU) in nationales Recht umgesetzt werden.

In den Anwendungsbereich fallen Kreditinstitute und Versicherungsunternehmen, unabhängig von ihrer Kapitalmarktorientierung, wobei sie für diese Berichterstattungspflicht „groß“ in entsprechender Anwendung der Größenkriterien des § 267 HGB sein müssen und im Jahresdurchschnitt mehr als 500 Mitarbeiter beschäftigen müssen (§§ 340a Abs. 1a, 341a Abs. 1a HGB-E). Bei den Größenkriterien sind neben den 500 Mitarbeitern die Bilanzsumme (€ 20 Mio.) sowie die Umsatzerlöse (€ 40 Mio.) entscheidend. Die Umsatzerlöse eines Instituts werden nicht definiert, könnten sich aber am Gesamtumsatz nach § 340n Abs. 3b HGB-E orientieren, der sich bei Instituten aus dem Zinsertrag einschließlich der laufenden Erträge aus Wertpapieren und Anteilsbesitz, dem Provisionsertrag, dem Ertrag/Aufwand aus Finanzgeschäften (Handelsergebnis) sowie dem sonstigen betrieblichen Ertrag ergibt. Entsprechend könnten sich bei Versicherungsunternehmen die Umsatzerlöse analog § 341 n Abs. 3b HGB-E an den verdienten Bruttobeiträgen orientieren.

Hinsichtlich Berichtsform, Inhalt der und Befreiung von der Berichterstattung s.o.

Quelle: [Gesetzesentwurf](#)

Entwurf eines Dritten Gesetzes zur Änderung der Insolvenzordnung

Mit dem Entwurf werden die gesetzlichen Grundlagen für die Abwicklung von Finanzmarktkontrakten in der Insolvenz einer Vertragspartei klargestellt und präzisiert, weil der Bundesgerichtshof mit Urteil vom 9. Juni 2016 (IX ZR 314/14) Vereinbarungen zur Abwicklung von Finanzmarktkontrakten insoweit für unwirksam erklärt hat, soweit sie für den Fall der Insolvenz einer Vertragspartei Rechtsfolgen vorsehen, die von § 104 InsO abweichen. Der Entwurf enthält Regelungen zur Klarstellung der Insolvenzfestigkeit von Liquidationsnettingklauseln, wie sie in den im Finanzmarkt üblichen Rahmenvertragsmustern verwendet werden.

Quelle: [Gesetzesentwurf](#)

IDW-Verlautbarungen ohne branchenspezifische Besonderheiten

Nachfolgend sind wesentliche Verlautbarungen (Stellungnahmen, Standards, Hinweise, Positionspapiere und sonstige Verlautbarungen) des IDW aufgeführt, die seit der Veröffentlichung des Year-End-Letters 2015 (Oktober 2015) zur handelsrechtlichen Rechnungslegung verabschiedet, geändert oder im Entwurf veröffentlicht wurden und die branchenunabhängig gelten.

Neue endgültige IDW-Verlautbarungen

IDW Stellungnahmen zur Rechnungslegung legen die Berufsauffassung zu Rechnungslegungsfragen dar. Sie gelten ab dem in der Stellungnahme geregelten Anwendungszeitpunkt. Eine frühere vollumfängliche Anwendung ist zulässig (vgl. IDW PS 201 Tz. 13 und 16a).

Die Anwendung von IDW Rechnungslegungshinweisen sowie sonstigen Verlautbarungen wird empfohlen. Die Empfehlungen der Hinweise gelten ab dem in dem Hinweis enthaltenen Anwendungszeitpunkt.

HFA des IDW: BilRUG

Seit Veröffentlichung des Year-End-Letters 2015 (Oktober 2015) hat sich der HFA des IDW zu folgenden Fragestellungen i. Z. m. dem BilRUG geäußert:

• Erleichterungen:

- Aufstellungs- und Offenlegungserleichterungen im Fall der vorzeitigen Anwendung des BilRUG (IDW Life 11/2015).
- Erleichterungen nach §§ 264 Abs. 3, 264b HGB: Die Verlautbarung enthält insb. Ausführungen zum sachlichen Umfang und zu Ausgestaltungen der Einstandspflicht nach § 264 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 HGB, u. a. dass eine Verlustübernahmeverpflichtung nach § 302 AktG und eine inhaltlich vergleichbare freiwillig eingegangene Verlustübernahmeverpflichtung ausreicht, ggf. auch eine „harte“, zumindest für zwölf Monate nach dem Abschlussstichtag nicht kündbare Patronatserklärung. Des Weiteren enthält die Verlautbarung Ausführungen zum Zeitpunkt und zur Dauer der Einstandspflicht, zur Offenlegung der für die Inanspruchnahme der Befreiungen nach § 264 Abs. 3 HGB erforderlichen Unterlagen und Erklärungen sowie zu den Befreiungsmöglichkeiten nach § 264b HGB.
- Rückbeziehung der neuen Schwellenwerte nach §§ 267, 293 HGB: Der HFA erläutert, dass die neuen Schwellenwerte für den Zweijahresvergleich grundsätzlich zurück zu beziehen sind, im Fall einer evtl. notwendigen mehrjährigen Rückbeziehung aber nur bis zum Stichtag 31. Dezember 2012.

• Gewinn- und Verlustrechnung:

- Neudefinition der Umsatzerlöse: In IDW Life 12/2015 gibt der HFA insbesondere Hinweise zur Auslegung der Begriffe „Produkt“ (= regelmäßig im Rahmen der Geschäftstätigkeit veräußerte Vermögensgegenstände), „Dienstleistung“ (Leistungsaustausch als Voraussetzung) und „sonstige direkt mit dem Umsatz verbundene Steuer“ (enge Begriffsauslegung), darüber hinaus Hinweise u. a. zur differenzierten Zuordnung von Konzernumlagen und zu den Folgewirkungen der Neudefinition der Umsatzerlöse auf andere GuV-Posten (Umgliederung von Aufwendungen) sowie Bilanzposten (Umgliederung von Forderungen und Verbindlichkeiten). In IDW Life 4/2016 stellt der HFA klar, dass die aus der Gewährung eines Sachbezugs resultierende Ertragsbuchung („per Personalaufwand an Ertrag“) nicht zu Umsatzerlösen führt, sondern unter den sonstigen betrieblichen Erträgen auszuweisen ist. Des Weiteren stellt der HFA klar, dass die Veräußerungserlöse aus dem Abgang von Forderungen im Rahmen von Factoring- oder ABS-Transaktionen nicht als Umsatzerlöse zu erfassen sind.
- Gliederungsschema bei erstmaliger Anwendung des HGB i. d. F. des BilRUG: Nach Auffassung des HFA muss bei erstmaliger Anwendung des HGB i. d. F. des BilRUG das neue GuV-Gliederungsschema angewendet werden. Gab es im Vorjahr außerordentliche Aufwendungen und Erträge, sind diese deshalb umzugliedern. Ergänzend sind Erläuterungen im (Konzern-)Anhang nach § 265 Abs. 2 Satz 3 HGB zur Herstellung der Vergleichbarkeit erforderlich.

• Anhang:

- Anlagengitter: Die Neuregelung, dass die Abschreibungen i. Z. m. Zugängen gesondert darzustellen sind, betrifft nach Auffassung des HFA Ausnahmefälle, in denen Zugänge zulässigerweise zu den historischen Anschaffungs- oder Herstellungskosten des bisherigen Eigentümers erfasst werden (z. B. bei der Buchwertverknüpfung nach § 24 UmwG).
- Angaben zu den latenten Steuersalden nach § 285 Nr. 30 HGB: Eine Pflicht zur Angabe der latenten Steuersalden besteht nach Auffassung des HFA nur dann, wenn ein Passivüberhang latenter Steuern besteht oder wenn bei Bestehen von aktiven und passiven latenten Steuern gemäß § 274 Abs. 1 Satz 3 HGB ein unsaldierter Ausweis der latenten Steuern erfolgt.
- Angaben zum Ergebnisverwendungsvorschlag bzw. -beschluss nach § 285 Nr. 34 HGB: Nach Auffassung des HFA darf die Angabe des Gewinnverwendungsvorschlags unterbleiben, wenn dieser nicht gesetzlich gefordert wird, sondern freiwillig oder (nur) aufgrund des Gesellschaftsvertrags erfolgt.

• Sonstiges zum Jahresabschluss:

- Anschaffungspreisminderungen (§ 255 Abs. 1 Satz 3 HGB): Nach § 255 Abs. 1 Satz 3 HGB sind Anschaffungspreisminderungen, die einem Vermögensgegenstand einzeln

zugeordnet werden können, abzusetzen. Nach Auffassung des HFA ist das Kriterium „Einzelzuordenbarkeit“ nicht restriktiv auszulegen. Es ist vielmehr bereits erfüllt, wenn eine sachgerechte Schlüsselung für die Zuordnung der Wertkomponente möglich ist.

- Nutzungsdauer selbst geschaffener immaterieller Vermögensgegenstände des Anlagevermögens oder entgeltlich erworbener Geschäfts- oder Firmenwerte: Es wird festgestellt, dass die Abschreibung über 10 Jahre für den Fall nicht verlässlich schätzbarer Nutzungsdauern bei solchen Vermögensgegenständen auf Ausnahmefälle beschränkt bleibt.
- Ausschüttungsgesperrte Rücklage nach § 272 Abs. 5 HGB: Nach Auffassung des HFA fehlt es gegenwärtig an einem Anwendungsfall für diese Rücklage.
- **Konzernabschluss und -lagebericht:**
 - Latente Steuern bei Anwendung der Equity-Methode (§ 312 Abs. 5 Satz 3 HGB): In den Fällen, in denen latente Steuern entgegen der h. M. bei Anwendung der Equity-Methode bislang nicht berücksichtigt worden sind, ist die Neufassung des § 312 Abs. 5 Satz 3 HGB nach Auffassung des HFA grundsätzlich retrospektiv anzuwenden. Aus Vereinfachungsgründen dürfen die Effekte aus der erstmaligen Berücksichtigung latenter Steuern auch sofort in voller Höhe erfolgswirksam erfasst werden.
 - Anteilige Zwischenergebniseliminierung bei at equity-bewerteten Beteiligungen: Vor dem Hintergrund der Streichung des Wahlrechts zur anteiligen Zwischenergebniseliminierung in § 312 Abs. 5 Satz 4 HGB a.F. stellt der HFA klar, dass die anteilige Eliminierung (unverändert) das einzige sachgerechte Verfahren ist.
 - Erklärung zur Unternehmensführung für den Konzern nach § 315 Abs. 5 HGB: Der HFA stellt fest, dass es i.d.R. keine inhaltliche Abweichung zwischen der Erklärung für den Konzern (§ 315 Abs. 5 HGB) und der Erklärung für das Mutterunternehmen (§ 289a HGB) gibt.

Zu BilRUG siehe auch die Ausführungen unter „Rechnungslegungsbezogene Gesetze ohne branchenspezifische Besonderheiten“.

Quelle: IDW Life 11/2015, S. 616; IDW Life 12/2015, S. 669 ff.; IDW Life 1/2016, S. 51 ff.; IDW Life 4/2016, S. 303 f.; IDW Life 7/2016, S. 584 f.

HFA des IDW: Abzinsung von Pensionsrückstellungen

Im Zusammenhang mit der Neuregelung zur Abzinsung von Pensionsrückstellungen (§ 253 Abs. 2 und 6 HGB; siehe dazu auch die Ausführungen unter „Rechnungslegungsbezogene Gesetze ohne branchenspezifische Besonderheiten“) hat der HFA des IDW zu folgenden Anwendungsfragen Stellung genommen:

- Erstmalige Anwendung der Neuregelung: Die Neuregelung gilt für alle Kaufleute verpflichtend für alle Abschlüsse für Geschäftsjahre, die nach dem 31. Dezember 2015 enden. Die Verlautbarung enthält weitere Ausführungen für den Fall einer freiwilligen vorzeitigen Anwendung.
- Betroffene Verpflichtungen: Die Neuregelung gilt lediglich für (unmittelbare und mittelbare) Altersversorgungsverpflichtungen (= Pensionsverpflichtungen), nicht aber für vergleichbare langfristige Verpflichtungen.
- Ausschüttungssperre nach § 253 Abs. 6 Satz 2 HGB: Nach Auffassung des HFA erscheint es sachgerecht, die gemäß § 253 Abs. 6 Satz 2 HGB ausschüttungsgesperrten Beträge für die Frage des Wiederauflebens der Außenhaftung eines Kommanditisten im Fall der Entnahme den ausschüttungsgesperrten Beträgen des § 268 Abs. 8 HGB gleichzustellen. Des Weiteren wird festgestellt, dass die ausschüttungsgesperrten Beträge nach § 253 Abs. 6 Satz 2 HGB und nach § 268 Abs. 8 HGB gemeinsam zu betrachten sind, d.h. dass frei verfügbare Eigenkapitalbestandteile bei der Ermittlung des ausschüttungsfähigen Betrags nicht mehrfach berücksichtigt werden dürfen. Außerdem erscheint es nach Auffassung des HFA sachgerecht, Effekte der Bewertungsänderung auf die latenten Steuern bei der Bemessung der Ausschüttungssperre zu berücksichtigen.

- **Abführungssperre:** Nach wie vor besteht Rechtsunsicherheit, ob der nach § 253 Abs. 6 Satz 2 HGB ausschüttungsgesperrte Betrag auch abführungsgesperrt ist oder nicht. Solange die Rechtsunsicherheit fortbesteht, ist es nach Auffassung des HFA sowohl zulässig, Abschlüsse unter Anwendung ohne Berücksichtigung einer Abführungssperre (= Gesetzeswortlaut) oder unter der Annahme einer Abführungssperre (= analoge Anwendung des § 301 AktG) aufzustellen. Im Anhang ist anzugeben, welche Methode gewählt wurde. Im Lagebericht ist auf die steuerlichen und gesellschaftsrechtlichen Risiken (insb. steuerliche Nichtanerkennung der Organshaft) innerhalb des Risikoberichts hinzuweisen, sofern diese für das bilanzierende Unternehmen wesentlich sind.
- **Unterschiedsbetrags nach § 253 Abs. 6 Satz 3 HGB:** Nach Auffassung des HFA muss der Unterschiedsbetrag (= zwischen der Bewertung der Pensionsrückstellung mit dem 10- und dem 7-Jahresdurchschnittszinssatz) auch von Einzelkaufleuten und Personenhandelsgesellschaften angegeben werden. Wird kein Anhang erstellt, hat die Angabe unter der Bilanz zu erfolgen.
- **GuV-Ausweis des Entlastungseffekts aus der erstmaligen Anwendung der Neuregelung:** Der Entlastungseffekt darf nach Auffassung des HFA entweder im Finanzergebnis oder im operativen Ergebnis erfasst werden in Abhängigkeit davon, wie das Ausweiswahlrecht von Zinssatzänderungseffekten bisher ausgeübt worden ist.
- **Auswirkungen auf einen BilMoG-Unterschiedsbetrag:** Eine aus der Neuregelung resultierende Minderung der Pensionsrückstellung darf nach Auffassung des HFA gegen noch nicht angesammelte BilMoG-Unterschiedsbeträge (Art 67 Abs. 1 Satz 1 EGHGB) verrechnet werden (= Variante 1). Alternativ darf ein Ertrag aus der Zinssatzänderung erfasst werden und zur Kompensation der BilMoG-Unterschiedsbetrag über das obligatorisch anzusammelnde „Fünfzehntel“ hinaus aufwandswirksam zugeführt werden (= unverrechneter Ausweis; Variante 2). Es kann aber auch nicht beanstandet werden, wenn auf die genannte zusätzliche Zuführung aus dem BilMoG-Unterschiedsbetrag verzichtet wird und deshalb nur der genannte Ertrag erfasst wird (= Variante 3).

Weitere Informationen zu diesem Thema finden Sie in unserer Publikation HGB direkt ([Ausgabe 1/2016](#), [2/2016](#) und [6/2016](#)) und unserem [Accounting Aktuell Blog](#).

Quelle: IDW Life 4/2016, S. 304 ff.; IDW Life 7/2016, S. 584

Anhangangaben über das Abschlussprüferhonorar (IDW RS HFA 36)

Der HFA hat die Stellungnahme „Anhangangaben nach §§ 285 Nr. 17, 314 Abs. 1 Nr. 9 HGB über das Abschlussprüferhonorar“ (IDW RS HFA 36) überarbeitet. Grund für die Überarbeitung sind insbesondere seit Verabschiedung der ursprünglichen Stellungnahme aufgetretene Fragen der Abgrenzung von Prüfungs- und Beratungsleistungen. Dem überarbeiteten IDW RS HFA 36 liegt nunmehr ein erweitertes Verständnis des Begriffs „Abschlussprüferleistung“ zugrunde. Die Erstanwendung der Stellungnahme ist für Abschlüsse für Geschäftsjahre, die nach dem 31. Dezember 2016 beginnen, vorgesehen.

Die überarbeitete Stellungnahme wurde vom HFA in seiner Sitzung am 7./8. September 2016 verabschiedet und wird in IDW Life 11/2016 veröffentlicht. Die verabschiedete Fassung ist zum Zeitpunkt des Erscheinens des Year-End-Letters 2016 noch nicht verfügbar. Über den Entwurf der überarbeiteten Stellungnahme hatten wir bereits im [Year-End-Letter 2015](#) berichtet; weitere Informationen zum Entwurf finden Sie auch in unserer Publikation HGB direkt ([Ausgabe 9/2015](#)).

Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung bei Auslagerung von rechnungslegungsrelevanten Prozessen und Funktionen einschließlich Cloud Computing (IDW RS FAIT 5)

Unternehmen lagern rechnungslegungsrelevante Prozesse zunehmend auf andere Unternehmen aus. Dies kann Risiken hinsichtlich der Ordnungsmäßigkeit der Buchführung des auslagernden Unternehmens und Auswirkungen auf dessen internes Kontrollsystem haben. Die Verantwortung für die Einhaltung der Ordnungsmäßigkeits- und Sicherheitsanforderungen verbleibt jedoch bei den gesetzlichen Vertretern des auslagernden Unternehmens. Vor diesem Hintergrund dient IDW RS FAIT 5 der Konkretisierung der aus den §§ 238, 239 und 257 HGB resultierenden Anforderungen an die Führung der Handelsbücher mittels IT-gestützter Systeme bei Auslagerung von rechnungslegungsrelevanten Prozessen und Funktionen. Ferner verdeutlicht der Standard mögliche Risiken für die Einhaltung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung beim Einsatz von Cloud Computing. Der Standard ist ab dem 1. Januar 2016 anzuwenden.

Quelle: IDW Life 1/2016, S. 35 ff.

Externe (handelsrechtliche) Rechnungslegung im Insolvenzverfahren (IDW RH HFA 1.012)

IDW RH HFA 1.012 wurde überarbeitet. Die Neufassung betrifft zum einen die Rückkehr zum bisherigen Abschlussstichtag nach Insolvenzeröffnung unter Berücksichtigung des BGH-Beschlusses vom 14. Oktober 2014 (Az. II ZB 20/13). Mit Eröffnung des Insolvenzverfahrens beginnt gem. § 155 Abs. 2 Satz 1 InsO ein neues Geschäftsjahr. Oft soll nach Insolvenzeröffnung wieder zum satzungsmäßigen Abschlussstichtag zurückgekehrt werden. Gem. Neufassung des IDW RH HFA 1.012 – in Übereinstimmung mit dem BGH-Beschluss – obliegt die Verantwortung für die Rückkehr zum satzungsmäßigen Abschlussstichtag allein dem Insolvenzverwalter. Diese Rückkehr setzt bei Kapitalgesellschaften grundsätzlich die Anmeldung und Eintragung ins Handelsregister voraus. Die Eintragung kann aber auch zu einem späteren Zeitpunkt erfolgen, wenn das Registergericht durch sonstige Mitteilung innerhalb von zwölf Monaten nach Insolvenzeröffnung über die Rückkehr zum satzungsmäßigen Geschäftsjahr informiert worden ist (IDW RH HFA 1.012, Tz. 10). Die Neufassung betrifft zum anderen die Einbeziehung insolventer Tochterunternehmen in den Konzernabschluss. Dazu wird klargestellt, dass das Konsolidierungswahlrecht wegen erheblicher und andauernder Beschränkungen der Ausübung der Rechte des Mutterunternehmens (§ 296 Abs. 1 Nr. 1 HGB) bei insolventen Tochterunternehmen bereits im Antragsverfahren greift (IDW RH HFA 1.012, Tz. 31).

Quelle: IDW Life 11/2015, S. 610 ff.

Fragen und Antworten: Zur praktischen Anwendung der Grundsätze zur Durchführung von Unternehmensbewertungen nach IDW S 1 i. d. F. 2008

Der Fachausschuss Unternehmensbewertung und Betriebswirtschaft (FAUB) des IDW hat die F&A zu IDW S 1 i. d. F. 2008 um einen neuen Abschnitt zu Beauftragung des Wirtschaftsprüfers als Schiedsgutachter, ohne dass ihm Angaben zu den subjektiven Wertvorstellungen der beteiligten Parteien vorliegen, ergänzt (Frage 2.1). Vor dem Hintergrund des anhaltenden Niedrigzinsumfelds hat der FAUB zudem die Antwort auf die Frage zum Basiszinssatz um eine Empfehlung zur Rundung des Zinssatzes ergänzt (Frage 3.2).

Quelle: IDW Life 7/2016, S. 580 ff.; IDW Life 8/2016, S. 731 f.

HFA des IDW: Bilanzierung entgeltlich übernommener Reaktivierungsverpflichtungen beim Übernehmer im Falle eines über dem Erwerbspreis liegenden Erfüllungsbetrags

Gemäß BFH-Rechtsprechung (z. B. Urteil vom 12. Dezember 2012, Az. I R28/11) hat die entgeltliche Übernahme von Verpflichtungen erfolgsneutral zu erfolgen. Bislang hatte sich der HFA mit dem Regelfall befasst, in dem die Übernahme von Verpflichtungen zu einem Erwerbspreis, der über dem Erfüllungsbetrag liegt, erfolgt (IDW-Fachnachrichten 4/2015, S. 237). Der HFA hat sich nun mit dem Fall beschäftigt, dass der Erwerbspreis unterhalb des Erfüllungsbetrags liegt. Dies kann z. B. dann der Fall sein, wenn mit der Übernahme einer Reaktivierungsverpflichtung zugleich (unrealisierte) Ertragschancen – etwa in Form von Kippgebühren – verbunden sind, die nicht unmittelbar aus demselben Geschäft resultieren und deren Entstehen nicht so gut wie sicher erscheint. In solchen Fällen ist nach Auffassung des HFA die Verpflichtung in Höhe des Erfüllungsbetrags zu passivieren. In Höhe der Differenz zum Erwerbspreis ist ein immaterieller Vermögensgegenstand (Recht zur Erlangung von Kippgebühren) zu erfassen, sofern dafür im konkreten Einzelfall die Ansatzvoraussetzungen erfüllt sind.

Quelle: IDW Life 1/2016, S. 57; IDW-Fachnachrichten 4/2015, S. 237

BFA des IDW: Negative Zinsen und Bewertungseinheiten

Die Bildung einer Bewertungseinheit nach § 254 HGB setzt u. a. voraus, dass zum Zeitpunkt der Herstellung der ökonomischen Sicherungsbeziehung die Absicht besteht, die Sicherungsbeziehung für einen bestimmten Zeitraum aufrecht zu erhalten (IDW RS HFA 35, Tz. 47). Die Durchhalteabsicht wird nach Auffassung des HFA durch das Auftreten eines negativen Zinsumfelds i.d.R. nicht in Frage gestellt. Allerdings ist das negative Zinsumfeld bei der Beurteilung der Wirksamkeit der Sicherungsbeziehung (Effektivität) zu berücksichtigen. Insb. ist zweifelhaft, ob die Wirksamkeit der Sicherungsbeziehung noch gegeben ist, wenn ihre Effektivität geringer als 50% ist. Im Zweifel ist in diesem Fall die Bewertungseinheit aufzulösen.

Quelle: IDW Life 2/2016, S. 106

HFA des IDW: Behandlung des Zuführungsbetrags nach der Fünfzehntel-Regelung des Art. 67 Abs. 1 EGHGB bei Wechsel des Durchführungswegs einer Versorgungszusage

Verbleibt im Zeitpunkt des Wechsels des Durchführungswegs von einer unmittelbaren Versorgungszusage (= Passivierungspflicht nach § 249 Abs. 1 Satz 1 HGB) in eine mittelbare Versorgungszusage (= Passivierungswahlrecht nach Art. 28 Abs. 1 Satz 2 EGHGB) aufgrund einer nicht ausreichenden Dotierung der Versorgungseinrichtung eine Unterdeckung bezogen auf den bisherigen notwendigen Erfüllungsbetrag (= „anfängliche“ Unterdeckung der Versorgungseinrichtung), besteht insoweit unverändert eine Rückstellungspflicht (IDW RS HFA 30, Tz. 47). Fraglich ist, ob diese Rückstellungspflicht auch für den Teil des sog. BilMoG-Unterschiedsbetrags besteht, der unter Anwendung des Art. 67 Abs. 1 Satz 1 EGHGB (sog. „Fünfzehntel-Regelung“) bislang nicht passiviert worden ist. Die Frage stellt sich bspw., wenn die noch nicht voll passivierte unmittelbare Altersversorgungsverpflichtung gegen Zahlung eines Einmalentgelts in Höhe des bisherigen handelsrechtlichen Buchwerts der Pensionsrückstellung übertragen wird.

Nach dem Wortlaut des IDW RS HFA 30, Tz. 47 hängt die Höhe der verbleibenden Rückstellung von der Unterdeckung bezogen auf den bisherigen notwendigen Erfüllungsbetrag ab, unabhängig davon, inwieweit dieser bislang passiviert worden ist. Danach liegt im dargestellten Fall (Dotierung der Versorgungseinrichtung lediglich in Höhe des bisherigen Buchwerts der Pensionsrückstellung) eine grundsätzlich zu passivierende „anfängliche“ Unterdeckung der Versorgungseinrichtung in Höhe des noch bestehenden BilMoG-Unterschiedsbetrags vor. Nach diesem Grundsatz ist der noch nicht passivierte BilMoG-Unterschiedsbetrag im Zeitpunkt des Wechsels des Durchführungswegs sofort aufwandswirksam zu erfassen. Der HFA hält es jedoch

alternativ für zulässig, den bestehenden BilMoG-Unterschiedsbetrag weiterhin bis spätestens zum 31. Dezember 2024 aufwandswirksam anzusammeln (insoweit rätierliche Ansammlung der „anfänglichen“ Unterdeckung der Versorgungseinrichtung in Übereinstimmung mit Art. 67 Abs. 1 Satz 1 EGHGB). Unzulässig ist es dagegen, auf eine aufwandswirksame Zuführung des noch ausstehenden BilMoG-Unterschiedsbetrags gänzlich zu verzichten (kein „Einfrieren“).

Quelle: IDW Life 4/2016, S. 302 f.

HFA des IDW: BGH zu Rangrücktritt mit Entpassivierung im Überschuldungsstatus

Der BGH hat mit Urteil vom 5. März 2015 (Az. IX ZR 133/14) die Anforderungen an einen qualifizierten Rangrücktritt konkretisiert, damit die zugrunde liegende Verbindlichkeit nicht in den Überschuldungsstatus nach § 19 Abs. 2 InsO aufgenommen werden muss. Ein diese Anforderungen erfüllender Rangrücktritt stellt nach Auffassung des BGH weder einen bedingten Forderungserlass noch einen verfügenden Schuldänderungsvertrag i.S.v. § 311 Abs. 1 BGB dar. Vor dem Hintergrund dieses Urteils hat der HFA seine bisherige Auffassung bekräftigt, wonach eine Verbindlichkeit, die mit einem den Anforderungen des BGH genügenden Rangrücktritt versehen ist, im handelsrechtlichen Jahresabschluss weiterhin mit ihrem Erfüllungsbetrag zu passivieren ist, da die Verpflichtung des Schuldners zivilrechtlich fortbesteht.

Quelle: IDW-Fachnachrichten 8/2015, S. 552.

IDW Positionspapier zur Niedrigzinsphase

Die IDW Arbeitsgruppe „Trendwatch“ hat ein Positionspapier zu den Auswirkungen von anhaltend niedrigen Zinsen, negativen Zinsen und Zinswende auf Unternehmen, Individuen und Gesellschaft entwickelt („Trendwatch Zinsen“, Stand 24. Juni 2016). Erörtert werden insb. die z.T. gravierenden Folgen für Banken, Versicherungen, Bausparkassen, Privatanleger und die Altersvorsorge. Rechnungslegungsrelevante Aussagen enthält das Positionspapier nur am Rande.

Quelle: IDW Positionspapier

IDW Positionspapier zum Brexit

Das IDW hat in Abstimmung mit der IDW Arbeitsgruppe „Trendwatch“ ein Positionspapier zu den Folgen des Brexit-Referendums für Unternehmen und Wirtschaftsprüfer erarbeitet („Trendwatch Going Brexit“, Stand 22. September 2016). Neben einer Darstellung der rechtlichen und zeitlichen Rahmenbedingungen des Austritts des Vereinigten Königreichs aus der EU und der gegenwärtig diskutierten Szenarien der künftigen Beziehungen zwischen der EU und dem Vereinigten Königreich werden mögliche Auswirkungen des Brexit auf die Rechnungslegung und Prüfung von Unternehmen sowie sonstige ausgewählte rechtliche Auswirkungen auf Unternehmen erläutert.

Quelle: IDW Positionspapier

IDW Positionspapier zur Frauenquote

Das IDW hat am 28. September 2016 auf seiner Website ein gemeinsames Positionspapier des HFA und des Fachausschusses Recht (FAR) zu den Angaben zur Frauenquote als Bestandteil der Erklärung zur Unternehmensführung veröffentlicht („Frauenquote“, Stand 28. September 2016). Zu Einzelheiten s. die Ausführungen unter „Rechnungslegungsbezogene Gesetze ohne branchenspezifische Besonderheiten, Gesetz zur Frauenquote“.

Quelle: IDW Positionspapier

Neue Entwürfe von IDW-Verlautbarungen

IDW Stellungnahmen zur Rechnungslegung werden zunächst als Entwürfe verabschiedet. Sie enthalten noch keine abschließend abgestimmte Berufsauffassung. Sie dürfen berücksichtigt werden, soweit sie geltenden Stellungnahmen nicht entgegenstehen. Der HFA kann schon bei der Verabschiedung bzw. billigenden Kenntnisnahme des Entwurfs eine bestehende Stellungnahme ganz oder teilweise außer Kraft setzen. Außerdem kann der HFA eine Empfehlung zur Anwendung eines Entwurfs aussprechen.

Handelsrechtliche Bilanzierung von Altersversorgungsverpflichtungen (IDW ERS HFA 30 n. F.)

Der HFA hat den Entwurf einer Neufassung der Stellungnahme „Handelsrechtliche Bilanzierung von Altersversorgungsverpflichtungen“ (IDW ERS HFA 30 n. F.) verabschiedet. Der neue Entwurf adressiert zum einen Änderungen, die sich durch das BilRUG sowie durch die Gesetzesänderungen im Zusammenhang mit der Abzinsung von Pensionsrückstellungen ergeben haben, indem u. a. die bisherigen Verlautbarungen des HFA zur geänderten Abzinsung in die Stellungnahme integriert werden. Zum anderen erweitert der Entwurf insb. die Definition des Begriffs der Altersversorgungsverpflichtungen. Damit werden Erfüllungsübernahmen bezogen auf Altersversorgungsverpflichtungen bei Vorliegen einer Gesamtschuld (Schuldbeitritt mit Erfüllungsübernahme im Innenverhältnis) im handelsrechtlichen Jahresabschluss des freistellenden Unternehmens künftig als Altersversorgungsverpflichtungen behandelt, so dass darauf die Vorschriften des HGB zur Altersversorgungsverpflichtungen Anwendungen finden. Dazu gehört z. B. die Verwendung des 10-Jahresdurchschnittszinssatzes bei Abzinsung der Pensionsrückstellungen (§ 253 Abs. 2 Satz 1, Abs. 6 HGB) und die Anwendung der Regelungen für Deckungsvermögen (§§ 246 Abs. 2 Satz 2, 253 Abs. 1 Satz 4 HGB). Wird hingegen lediglich eine Erfüllungsübernahme im Innenverhältnis vereinbart, so dass es an einem Schuldbeitritt fehlt, hat die Freistellungsverpflichtung aus der Erfüllungsübernahme (unverändert) nicht den Charakter einer Altersversorgungsverpflichtung. Darüber hinaus formuliert IDW ERS HFA 30 Tz. 101a die Anforderungen an die Ausbuchung von Pensionsrückstellungen im Fall eines Schuldbeitritts mit Erfüllungsübernahme weniger restriktiv als bisher. Danach ist eine Pensionsrückstellung auszubuchen, soweit (bisher: „sofern“) keine Inanspruchnahme aus der gesamtschuldnerischen Haftung droht. Nur für etwaige zurückbehaltene Risiken verbleibt u.U. eine Rückstellung in der Bilanz. Bislang wurde die (teilweise) Ausbuchung der Pensionsrückstellung verneint, es sei denn die Inanspruchnahme war so gut wie ausgeschlossen.

Die endgültige Verlautbarung soll noch im Jahr 2016 verabschiedet werden, damit sie bei der Aufstellung von Abschlüssen mit Geschäftsjahresbeginn nach dem 31. Dezember 2015 erstmals verpflichtend anzuwenden ist.

Weitere Informationen zum Thema finden Sie in unserer Publikation HGB direkt ([Ausgabe 7/2016](#)) sowie im [Accounting Aktuell Blog](#).

Quelle: [IDW ERS HFA 30 n. F.](#); [IDW Life 10/2016, S. 881 ff.](#)

Prüfung des Lageberichts im Rahmen der Abschlussprüfung (IDW EPS HFA 350 n. F.)

IDW EPS HFA 350 n.F. richtet sich an den Abschlussprüfer. Gleichwohl hat IDW EPS 350 n. F. auch indirekt Auswirkungen für diejenigen, die verantwortlich sind, einen Lagebericht entsprechend den gesetzlichen Vorgaben aufzustellen. Bei der Prüfung des Lageberichts können allein die Angaben beurteilt werden, die auch prüfbar sind. Enthält der Lagebericht nicht prüfbare Angaben kann dieses Prüfungshemmnis Auswirkungen auf das Prüfungsurteil des Abschlussprüfers zum Lagebericht haben. Unter der Annahme, dass wegen nicht prüfbarer Angaben eine Einschränkung des Bestätigungsvermerks vermieden werden soll und dass Lageberichte bisweilen nicht immer ausschließlich prüfbare Angaben enthalten, ist es erforderlich, dass die gesetzlichen Vertreter die Aussagen im Lagebericht auf nicht belegbare Aussagen hin

untersuchen und diese Aussagen erforderlichenfalls so formulieren, dass sie belegbar sind und somit prüfbar werden. Darüber hinaus ist eine der Neuerungen in IDW EPS 350 n. F. die Unterscheidung zwischen lageberichtstypischen und lageberichts-fremden Angaben. Als lageberichts-fremd werden solche Angaben bezeichnet, die weder nach §§ 289, 289a oder 315 HGB vorgeschrieben noch von DRS 20 gefordert sind (unabhängig von Größenklassen oder Kapitalmarktorientierung). IDW EPS 350 n. F. bietet somit nunmehr in Bezug auf lageberichts-fremde Angaben die Möglichkeit, diese von den lageberichtstypischen Angaben eindeutig räumlich abzugrenzen und sie als ungeprüft zu kennzeichnen. Sofern die gesetzlichen Vertreter diese Möglichkeit zu beanspruchen erwägen, sollte dies frühzeitig bei der Aufstellung des Lageberichts berücksichtigt werden. Darüber hinaus wird sich eine frühzeitige Abstimmung mit dem Abschlussprüfer darüber anbieten, ob es sich bei den räumlich abgegrenzten Angaben eindeutig um lageberichts-fremde Angaben handelt.

Voraussichtlich im Frühjahr 2017 wird die endgültige Fassung von IDW PS 350 n. F. vorliegen. Die Erstanwendung ist für die Prüfung von Lageberichten vorgesehen, die nach dem 31.12.2016 beginnende Geschäftsjahre betreffen. Bis dahin gilt grundsätzlich die derzeit aktuelle Fassung von IDW PS 350 fort. Allerdings kann der Entwurf IDW EPS 350 n. F. im Rahmen der Eigenverantwortlichkeit und des beruflichen Ermessens des Abschlussprüfers berücksichtigt werden, soweit er geltenden IDW Prüfungsstandards nicht entgegensteht.

Quelle: WPg Heft 10/2016, Seite 544

Anhangangaben über das Abschlussprüferhonorar (IDW ERS HFA 36 n. F.)

Wie bereits im Year-End-Letter 2015 berichtet, hat der HFA den Entwurf einer Neufassung der Stellungnahme „Anhangangaben nach §§ 285 Nr. 17, 314 Abs. 1 Nr. 9 HGB über das Abschlussprüferhonorar“ (IDW ERS HFA 36 n. F.) veröffentlicht. Grund für die Überarbeitung der bisherigen Stellungnahme sind insbesondere seit deren Verabschiedung aufgetretene Fragen der Abgrenzung von Prüfungs- und Beratungsleistungen. Im Vergleich zur bisherigen Fassung enthält IDW ERS HFA 36 n. F. insb. folgende Änderungen oder Ergänzungen:

- Definition der Abschlussprüfungsleistung i. S. d. § 285 Nr. 17 lit. a HGB als Leistung, die unmittelbar durch die Abschlussprüfung veranlasst ist (z. B. auch Leistungen i. Z. m. DPR-Verfahren) oder im Rahmen der Abschlussprüfung genutzt wird (z. B. auch prüferische Durchsicht von Zwischenabschlüssen),
- Beispiele für die einzelnen Leistungskategorien in einer Anlage,
- Hinweis, dass durchlaufende Posten (wie einzeln zurechenbare Versicherungsprämien) keinen Honorarbestandteil bilden.

Die Erstanwendung der (endgültigen) Stellungnahme ist für Abschlüsse für Geschäftsjahre, die nach dem 31. Dezember 2016 beginnen, vorgesehen. Weitere Informationen zum Entwurf IDW ERS HFA 36 n. F. finden Sie auch in unserer Publikation HGB direkt (Ausgabe 9/2015).

Der finale Standard (IDW RS HFA 36) wurde vom HFA in seiner Sitzung am 8. September 2016 verabschiedet und wird voraussichtlich in IDW Life 11/2016 veröffentlicht. Die verabschiedete Fassung ist zum Zeitpunkt des Erscheinens des Year-End-Letters 2016 noch nicht öffentlich verfügbar.

Aufhebung von IDW-Verlautbarungen

Seit Veröffentlichung des Year-End-Letters 2015 wurden insb. die folgenden Verlautbarungen des Wohnungswirtschaftlichen Fachausschusses (WFA) (seit 2005: Immobilienwirtschaftlicher Fachausschuss, IFA) des IDW zur handelsrechtlichen Rechnungslegung aufgehoben:

- WFA 1/1972 i. d. F. 1994: Bilanzierung von Verbindlichkeiten aus Bauverträgen (aufgehoben am 2. Mai 2016),
- WFA 1/1984: Zur bilanziellen Behandlung von Gebühren bei Modellen zur Kapitalanlage in Immobilien (aufgehoben am 12. Oktober 2015),
- WFA 1/1990: Rückstellung für Bauinstandhaltung von Wohngebäuden (aufgehoben am 12. Oktober 2015),
- WFA 1/1994: Zur Bilanzierung und Prüfung bei Inanspruchnahme von Altschuldenhilfen (aufgehoben am 12. Oktober 2015).

IDW-Verlautbarungen mit branchenspezifischen Besonderheiten für Kreditinstitute und Versicherungen

Nachfolgend sind wesentliche Verlautbarungen (Stellungnahmen, Standards, Hinweise und sonstige Verlautbarungen) des Bankenfachausschusses (BFA) und des Versicherungsfachausschusses (VFA) des IDW aufgeführt, die seit der Veröffentlichung des Year-End-Letters 2015 (Oktober 2015) zur handelsrechtlichen Rechnungslegung verabschiedet, geändert oder im Entwurf veröffentlicht wurden.

Neue endgültige IDW-Verlautbarungen

BFA des IDW: Negative Zinsen

Der BFA fasste sich in seiner 262. bis 264. Sitzung mit den Auswirkungen negativer Zinsen auf Bewertungseinheiten sowie den Auswirkungen auf die verlustfreie Bewertung von zinsbezogenen Geschäften des Bankbuchs (IDW RS BFA 3).

Quelle: IDW Life 2/2016, S. 106

BFA des IDW: Behandlung der EU-Bankenabgabe nach HGB (erneute Befassung)

Hervorgehoben wird, dass für die aufschiebend bedingte Verbindlichkeit in Höhe der unwiderruflichen Zahlungsverpflichtung eine sonstige finanzielle Verpflichtung nach § 340a i. V. m. § 285 Nr. 3a HGB anzugeben ist, aber solange keine Passivierungspflicht besteht, wie zum jeweiligen Abschlussstichtag keine Inanspruchnahme bzw. wirtschaftliche Belastung droht. Die Stellung der Barsicherheit ist als Forderung gegenüber der FMSA bzw. dem SRB unter den sonstigen Vermögensgegenständen auszuweisen.

Quelle: IDW Life 1/2016, S. 57 f.

BFA des IDW: Bilanzielle Behandlung der Beiträge zu den Einlagensicherungssystemen

Aufgrund der Regelung in § 3 Abs. 1 Satz 2 EntschFinV, die eine anteilige Verminderung des Jahresbeitrags vorsieht, soweit ein Institut vor Beendigung eines Abrechnungsjahrs aus der Entschädigungseinrichtung ausscheidet (z. B. durch Rückgabe der Bankerlaubnis), hält der BFA eine entsprechend periodengerechte Verteilung (zeitraumbezogene Behandlung) der Beiträge für sachgerecht.

Quelle: IDW Life 2/2016, S. 106 ff.

Anhangangaben über das Abschlussprüferhonorar (IDW RS HFA 36)

Der HFA hat in seiner Sitzung am 7./8. September 2016 eine überarbeitete Fassung der Stellungnahme „Anhangangaben nach §§ 285 Nr. 17, 314 Abs. 1 Nr. 9 HGB über das Abschlussprüferhonorar“ (IDW RS HFA 36) verabschiedet. Diese wird in IDW Life 11/2016 veröffentlicht werden. Im Zeitpunkt des Erscheinens des Year-End-Letters 2016 ist die verabschiedete Fassung nicht verfügbar.

In der Entwurfsfassung der überarbeiteten Stellungnahme, über die wir bereits im [Year-End-Letter 2015](#) berichtet haben, werden in Anlage 1, die Beispiele für Abschlussprüfungsleistungen (Kategorie a)) enthält, die Prüfung nach § 53 HGrG sowie die Prüfungen i.S.v. § 29 Abs. 2 KWG aufgeführt. Die Prüfung nach § 36 WpHG wird nicht erwähnt. Sofern der Abschlussprüfer zugleich der Prüfer der Prüfung nach § 36 WpHG ist, ist eine Angabe der Gebühren unter Kategorie a) Abschlussprüfungsleistungen sachgerecht.

Zu weiteren Einzelheiten [s. o.](#)

IDW Positionspapier zur Niedrigzinsphase

Die IDW Arbeitsgruppe „Trendwatch“ hat ein Positionspapier zu den Auswirkungen von anhaltend niedrigen Zinsen, negativen Zinsen und Zinswende auf Unternehmen, Individuen und Gesellschaft entwickelt („Trendwatch Zinsen“, Stand 24. Juni 2016). Erörtert werden u. a. die z.T. gravierenden Folgen für Banken, Versicherungen und Bausparkassen.

Quelle: [IDW Positionspapier](#)

VFA des IDW: Ansatz von Storno- und Kapitalwahlwahrscheinlichkeiten bei der Ermittlung der Zinszusatzreserve

Der Versicherungsfachausschuss (VFA) des IDW hatte sich in einem gemeinsamen Gespräch am 22.9.2015 mit der BaFin zum aktuellen Diskussionsstand zum Ansatz von Storno- und Kapitalwahlwahrscheinlichkeiten bei der Ermittlung der Zinszusatzreserve ausgetauscht.

Quelle: [IDW Life 2/2016, S. 108 f.](#)

DRSC-Verlautbarungen ohne branchenspezifische Besonderheiten

Nachfolgend sind Verlautbarungen (Rechnungslegungsstandards und Anwendungshinweise) des DRSC zur handelsrechtlichen Rechnungslegung aufgeführt, die seit der Veröffentlichung des [Year-End-Letters 2015](#) (Oktober 2015) erstmals anzuwenden sind sowie verabschiedet, geändert oder im Entwurf veröffentlicht wurden und die branchenunabhängig gelten.

[Rechnungslegungsstandards](#) (DRS) sind Empfehlungen zur Anwendung der handelsrechtlichen Grundsätze über die Konzernrechnungslegung, die die Grundsätze ordnungsmäßiger Konzernrechnungslegung einschließlich der gem. § 297 Abs. 2 HGB im Konzernabschluss anzuwendenden Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung (GoB) und die auf den Konzernabschluss gemäß § 298 Abs. 1 HGB entsprechend anzuwendenden Vorschriften umfassen. Der Erstanwendungszeitpunkt ergibt sich aus dem jeweiligen Rechnungslegungsstandard.

[Anwendungshinweise](#) dienen der sachgerechten und einheitlichen Anwendung der handelsrechtlichen Konzernrechnungslegungsvorschriften.

Erstmals anzuwendende Verlautbarungen

Deutscher Rechnungslegungs Änderungsstandard Nr. 6 (DRÄS 6)

DRÄS 6 wurde am 21. April 2016 vom DRSC verabschiedet und am 21. Juni 2016 im Bundesanzeiger durch das Bundesministerium der Justiz und für Verbraucherschutz (BMJV) gemäß § 342 Abs. 2 HGB bekannt gemacht. Mit DRÄS 6 werden bereits verabschiedete DRS an das BilRUG sowie an andere Gesetzesänderungen (z. B. Gesetz zur Frauenquote; Ablösung des Investmentgesetzes durch das Kapitalanlagegesetzbuch) angepasst. Zudem werden redaktionelle und klarstellende Änderungen vorgenommen, die der Angleichung innerhalb der DRS sowie der Beseitigung formaler Unstimmigkeiten dienen.

Wesentlich materiell geändert werden folgende Standards:

- DRS 19 „Pflicht zur Konzernrechnungslegung und Abgrenzung des Konsolidierungskreises“: insbesondere Anpassung an die Ablösung des Investmentgesetzes durch das Kapitalanlagegesetzbuch sowie Ergänzungen um Besonderheiten zum Erwerbszeitpunkt aufgrund von DRS 23, nämlich zum Auseinanderfallen von Verpflichtungs- und Erfüllungsgeschäft (DRS 19.106a f.), zur Unerheblichkeit schuldrechtlicher Rückwirkungen für den Erstkonsolidierungszeitpunkt (DRS 19.106c) und zum Einfluss aufschiebender Bedingungen auf den Erstkonsolidierungszeitpunkt (DRS 19.106d ff.);
- DRS 20 „Konzernlagebericht“: insbesondere Erstellung eines Zweigniederlassungsberichts (DRS 20.38 ff.), Empfehlungen i. Z. m. der Verschiebung des Nachtragsberichts durch das BilRUG in den Anhang (DRS 20.114) sowie Angaben zur Frauenquote und zum Mindestanteil im Aufsichtsrat (DRS 20.K224, .K227 u. .K231a ff.);
- DRS 21 „Kapitalflussrechnung“: gesonderter Ausweis von (i. S. d. § 285 Nr. 31 HGB) außergewöhnlichen (statt außerordentlichen) Ein- und Auszahlungen (DRS 21.28).

Nur geringfügig geändert werden folgende Standards:

- DRS 3 „Segmentberichterstattung“ (insb. Anpassung an das BilRUG sowie Integration der bisherigen Standards zur Segmentberichterstattung für Kreditinstitute (DRS 3-10) und Versicherungen (DRS 3-20) in DRS 3),
- DRS 8 „Bilanzierung von Anteilen an assoziierten Unternehmen im Konzernabschluss“ (insb. Anpassung an das BilRUG und DRS 23),
- DRS 9 „Bilanzierung von Anteilen an Gemeinschaftsunternehmen im Konzernabschluss“ (insb. Anpassung an das BilRUG und DRS 23),
- DRS 13 „Grundsatz der Stetigkeit und Berichtigung von Fehlern“ (insb. Anpassung an das BilRUG),
- DRS 17 „Berichterstattung über die Vergütung der Organmitglieder“ (insb. Anpassung an das BilRUG),
- DRS 18 „Latente Steuern“ (insb. Anpassung an das BilRUG).

Sämtliche durch DRÄS 6 geänderten Regelungen sind erstmals für nach dem 31. Dezember 2015 beginnende Geschäftsjahre zu beachten.

Quelle: DRÄS 6

Deutscher Rechnungslegungs Änderungsstandard Nr. 7 (DRÄS 7)

DRÄS 7 wurde am 21. April 2016 vom DRSC verabschiedet und am 21. Juni 2016 im Bundesanzeiger durch das Bundesministerium der Justiz und für Verbraucherschutz (BMJV) gem. § 342 Abs. 2 HGB bekannt gemacht.

Mit DRÄS 7 werden die Regelungen des DRS 16 „Zwischenberichterstattung“ (bzw. neue Bezeichnung: „Halbjahresfinanzberichterstattung“) an die neue Gesetzeslage angepasst. U. a. wurde durch das Gesetz zur Umsetzung der Transparenzrichtlinie-Änderungsrichtlinie die Pflicht zur Veröffentlichung von Zwischenmitteilungen bzw. Quartalsfinanzberichten durch Änderung des § 37x WpHG aufgehoben. Aus diesem Grund konkretisiert DRS 16 i. d. F. DRÄS 7 nur noch die Anforderungen an die Halbjahresfinanzberichterstattung gemäß § 37y i. V. m. §§ 37v f. WpHG. Des Weiteren

wird DRS 16 durch DRÄS 7 an die BilRUG-bedingten Änderungen bzgl. der Ausnahmeregelungen i. Z. m. der Angabepflicht über Geschäfte mit nahestehenden Unternehmen und Personen (§ 314 Abs. 1 Nr. 13 HGB) angepasst.

Die Neufassung des DRS 16 gilt für Zwischenberichterstattungen ab dem 21. Juni 2016. Sie darf freiwillig rückwirkend auf Zwischenberichterstattungen seit dem 26. November 2015 angewendet werden (DRS 16.57 i. d. F. DRÄS 7).

Quelle: [DRÄS 7](#)

Neue, noch nicht anzuwendende Verlautbarungen

Konzerneigenkapital (DRS 22)

DRS 22 „Konzerneigenkapital“, über den bereits im Year-End-Letter 2015 berichtet worden ist, wurde am 25. September 2015 vom DRSC verabschiedet und am 23. Februar 2016 im Bundesanzeiger durch das Bundesministerium der Justiz und für Verbraucherschutz (BMJV) gem. § 342 Abs. 2 HGB bekannt gemacht. DRS 22 ersetzt DRS 7 „Konzerneigenkapital“ und ist erstmals für nach dem 31. Dezember 2016 beginnende Geschäftsjahre zu beachten. Eine frühere vollumfängliche Anwendung ist zulässig und wird empfohlen.

Quelle: [DRS 22](#)

Kapitalkonsolidierung (DRS 23)

DRS 23 „Kapitalkonsolidierung (Einbeziehung von Tochterunternehmen in den Konzernabschluss)“, über den bereits im Year-End-Letter 2015 berichtet worden ist, wurde am 25. September 2015 vom DRSC verabschiedet und am 23. Februar 2016 im Bundesanzeiger durch das Bundesministerium der Justiz und für Verbraucherschutz (BMJV) gem. § 342 Abs. 2 HGB bekannt gemacht. DRS 23 ersetzt DRS 4 „Unternehmenserwerbe im Konzernabschluss“.

In der bekannt gemachten Fassung enthält DRS 23 – anders als die vom DRSC verabschiedete Fassung – keine Regelungen zum Übergang von der Quotenkonsolidierung oder der Equity-Methode auf die Vollkonsolidierung. Hintergrund ist, dass der HGB-Fachausschuss des DRSC in seiner Sitzung am 10. Dezember 2015 die durch das BMJV angefragte Beauftragung zur Überarbeitung von § 301 HGB angenommen hat, dessen Ziel die Schaffung einer gesetzlichen Grundlage für die Übergangskonsolidierung ist.

DRS 23 ist erstmals anzuwenden für die Erstkonsolidierung von Unternehmen sowie für alle Maßnahmen der Folge-, Ent- und Übergangskonsolidierung einbezogener Tochterunternehmen in nach dem 31. Dezember 2016 beginnenden Geschäftsjahren. Eine frühere vollumfängliche Anwendung ist zulässig und wird empfohlen.

Weitere Informationen können Sie unserer Publikation HGB direkt ([Ausgabe 4/2016](#)) entnehmen.

Quelle: [DRS 23](#)

Immaterielle Vermögensgegenstände im Konzernabschluss (DRS 24)

Der Standard DRS 24 „Immaterielle Vermögensgegenstände im Konzernabschluss“ wurde am 30. Oktober 2015 vom DRSC verabschiedet und am 23. Februar 2016 im Bundesanzeiger durch das Bundesministerium der Justiz und für Verbraucherschutz (BMJV) gem. § 342 Abs. 2 HGB bekannt gemacht.

Zielsetzung des Standards ist, die handelsrechtlichen Vorschriften zur Bilanzierung immaterieller Vermögensgegenstände zu konkretisieren und Zweifelsfragen zu adressieren. Durch den Standard werden u. a. die folgenden Themenbereiche adressiert:

- Ansatzpflicht unentgeltlich erworbener immaterieller Vermögensgegenstände (DRS 24.39) einschließlich Schenkung, Sachzuwendung oder Zuwendungen der öffentlichen Hand (DRS 24.41),
- Aktivierungsvoraussetzungen für in der Entstehung befindliche immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens (DRS 24.45),
- Veränderung immaterieller Vermögensgegenstände (inkl. erworbener Forschungs- und Entwicklungsprojekte) durch Modifikation oder Wesensänderung (DRS 24.30 ff. u. .88 ff.),
- Auslizenzierung eines immateriellen Vermögensgegenstands (DRS 24.62 ff.),
- Bewertung von selbst geschaffenen immateriellen Vermögensgegenständen des Anlagevermögens (DRS 24.74 u. .86),
- Ermittlung des beizulegenden Zeitwerts (DRS 24.77 ff.),
- Bewertung immaterieller Vermögensgegenstände des Anlagevermögens mit unbegrenzter Nutzung (DRS 24.106 ff.) und mit nicht verlässlich schätzbarer Nutzungsdauer (DRS 24.99 ff.),
- Ausweisfragen (DRS 24.120 ff.),
- Anhangangaben (DRS 24.134 ff.), insb. im Fall der Aktivierung selbst geschaffener immaterieller Vermögensgegenstände des Anlagevermögens (DRS 24.140 ff.).

DRS 24 ist erstmals für nach dem 31. Dezember 2016 beginnende Geschäftsjahre anzuwenden. Eine frühere vollumfängliche Anwendung ist zulässig und wird empfohlen (DRS 24.147). Die Vorschriften sind prospektiv anzuwenden, d.h. die bis zum Erstanwendungszeitpunkt erworbenen oder selbst geschaffenen immateriellen Vermögensgegenstände dürfen nach den bisherigen Vorschriften bilanziert werden (DRS 24.148).

Weitere Informationen zu DRS 24 können Sie unserer Publikation HGB direkt ([Ausgabe 3/2016](#)) entnehmen.

Quelle: [DRS 24](#)

Künftige Verlautbarungen

Derzeit werden DRS 8 „Bilanzierung von Anteilen an assoziierten Unternehmen im Konzernabschluss“ und DRS 9 „Bilanzierung von Anteilen an Gemeinschaftsunternehmen“ überarbeitet. Des Weiteren wird ein Standard zur Währungsumrechnung im Konzernabschluss entwickelt.

Quelle: Öffentliche Sitzungsunterlagen des HGB-Fachausschusses zur [Überarbeitung DRS 9](#) und zur [Währungsumrechnung](#)

DRSC-Verlautbarungen mit branchenspezifischen Besonderheiten für Kreditinstitute und Versicherungen

Erstmals anzuwendende Verlautbarungen

DRS 3-10 „Segmentberichterstattung von Kreditinstituten“ und DRS 3-20 „Segmentberichterstattung von Versicherungsunternehmen“ sind durch den Deutschen Rechnungslegungs Änderungsstandard Nr. 6 (DRÄS 6) aufgehoben worden. Die branchenspezifischen Regelungen, die in diesen beiden Standards geregelt waren, wurden in den DRS 3 verlagert. DRS 3 Anlage 2 enthält die Besonderheiten der Segmentberichterstattung von Kredit- und Finanzdienstleistungsinstituten, DRS 3 Anlage 3 die Besonderheiten der Segmentberichterstattung von Versicherungsunternehmen.

Quelle: [DRÄS 6](#)

DCGK (Deutscher Corporate Governance Kodex)

Die Regierungskommission „Deutscher Corporate Governance Kodex“ hat in 2016 keine Änderungen des Deutschen Corporate Governance Kodex (DCGK) beschlossen. Damit gilt unverändert die Fassung des DCGK vom 5. Mai 2015, die am 12. Juni 2015 im Bundesanzeiger veröffentlicht worden ist.

Quelle: [DCGK in der Fassung vom 5. Mai 2015](#)

Internationale Rechnungslegung

International Financial Reporting Standards

Um Ihnen die Übersicht zu erleichtern, inwieweit neue IFRS-Vorschriften für Ihre Konzernabschlüsse relevant sind, haben wir diese nach den (für befreiende Konzernabschlüsse im Sinne des § 315a HGB maßgeblichen) Anwendungsstichtagen gemäß EU sortiert. Sollten Sie reine (nicht befreiende) IFRS-Abschlüsse aufstellen, beachten Sie bitte die originären (z. T. abweichenden) Anwendungsstichtage gemäß IASB. Ungeachtet dessen möchten wir Sie bitten, vorsorglich die Daten zum Inkrafttreten sowie evtl. Übergangsregelungen - ebenso wie den konkreten Regelungsinhalt - stets den Originalquellen zu entnehmen.

Soweit nachfolgend nichts Abweichendes angegeben ist, sind die neuen bzw. geänderten Standards und Interpretationen rückwirkend (*retrospective*) anzuwenden. In diesem Fall besteht die Notwendigkeit, geänderte Vorjahreszahlen zu ermitteln sowie unter Umständen eine Eröffnungsbilanz zu veröffentlichen. Im Hinblick auf erst künftig anzuwendende Vorschriften sollte bereits frühzeitig dafür Sorge getragen werden, dass die für die Vergleichsperiode notwendigen Informationen rechtzeitig erhoben werden.

Zudem sei auf die gegebenenfalls notwendigen Angabepflichten gemäß IAS 8.28 hingewiesen.

Bitte beachten Sie, dass verabschiedete, jedoch noch nicht verpflichtend anzuwendende Vorschriften gleichwohl insofern von Bedeutung sind, als dass gemäß IAS 8.30 gewisse Angaben zu den Auswirkungen bei künftiger Anwendung neuer Standards/ Interpretationen gefordert werden. Daher müssen die Implikationen der neuen Standards/ Interpretationen bereits jetzt untersucht und deren mögliche Auswirkungen auf den nächsten (Konzern-)Abschluss analysiert werden.

Die nachfolgenden Vorschriften wurden – sofern nicht durch *** gekennzeichnet – bereits durch die EU anerkannt (sog. Endorsement). Den jeweils aktuellen Status können Sie dem Endorsement-Status-Bericht auf der [EFRAG-Website](#) entnehmen.

Für am oder nach dem 1. Februar 2015 beginnende Berichtsperioden Änderungen an IAS 19 „Leistungen an Arbeitnehmer“ – Arbeitnehmerbeiträge

Die Anpassung des IAS 19R (2011) fügt ein Wahlrecht in Bezug auf die Bilanzierung leistungsorientierter Pensionszusagen, an denen sich Arbeitnehmer (oder Dritte) durch verpflichtende Beiträge beteiligen, in den Standard ein.

IAS 19R (2011) sieht vor, Arbeitnehmerbeiträge, die in den formalen Regelungen eines leistungsorientierten Versorgungsplans festgelegt und an Arbeitsleistungen geknüpft sind, den Dienstzeiträumen als negative Leistungen zuzuordnen. Diese Vorgabe folgt grundsätzlich dem Verfahren der laufenden Einmalprämien (*projected unit credit method*), also der Projektion von (in diesem Fall negativen) Leistungen und deren

Zuordnung auf die Erdienenszeiträume (*project and prorata*). Während es vor Inkrafttreten des IAS 19R (2011) gängige Praxis war, Arbeitnehmerbeiträge bei Einzahlung in der geleisteten Höhe in der Versorgungsverpflichtung zu berücksichtigen, kann es dadurch bei Anwendung des IAS 19R 2011 möglicherweise erforderlich sein, sehr komplexe Berechnungen vorzunehmen.

Unter Berücksichtigung der nunmehr veröffentlichten Anpassung des IAS 19R (2011) ist es zulässig, an Arbeitsleistungen anknüpfende Arbeitnehmerbeiträge, die nicht an die Anzahl von Dienstjahren gekoppelt sind, weiterhin in der Periode zu erfassen, in der die korrespondierende Arbeitsleistung erbracht wird, ohne der beschriebenen Berechnungs- und Verteilungsmethode unter Anwendung der „*projected unit credit method*“ zu folgen. Hierzu gehören insbesondere:

- Beiträge in Höhe eines fixen Prozentsatzes des Gehalts des laufenden Jahres,
- fixe Beiträge während der gesamten Dienstzeit des Arbeitnehmers sowie
- Beiträge, deren Höhe ausschließlich vom Lebensalter des Arbeitnehmers abhängt.

Sofern die Arbeitnehmerbeiträge in Abhängigkeit von der Anzahl an Dienstjahren variieren, ist der beschriebenen Berechnungs- und Verteilungsmethode unter Anwendung der „*projected unit credit method*“ allerdings zwingend zu folgen.

Eine freiwillige vorzeitige Anwendung der Regelungen ist zulässig.

Die Verordnung zur Übernahme der Änderungen an IAS 19 durch die EU („Endorsement“) wurde am 9. Januar 2015 im Amtsblatt der EU veröffentlicht. Dabei wurde der verpflichtende Anwendungszeitpunkt – abweichend von der Originalregelung, die eine Anwendung für am oder nach dem 1. Juli 2014 beginnende Berichtsperioden vorsah – für Unternehmen innerhalb der EU abgeändert.

Jährliche Verbesserungen an den IFRS, Zyklus 2010-2012

Die im Rahmen des Prozesses zur Vornahme kleinerer Verbesserungen von Standards und Interpretationen (Annual-Improvements-Prozess) veröffentlichten „Jährlichen Verbesserungen an den IFRS, Zyklus 2010-2012“ betreffen folgende Standards:

- IFRS 2 „Anteilsbasierte Vergütung“
- IFRS 3 „Unternehmenszusammenschlüsse“
- IFRS 8 „Geschäftssegmente“
- IFRS 13 „Bemessung des beizulegenden Zeitwerts“
- IAS 16 „Sachanlagen“
- IAS 38 „Immaterielle Vermögenswerte“
- IAS 24 „Angaben über Beziehungen zu nahestehenden Unternehmen und Personen“

Zu den Änderungen im Einzelnen:

- IFRS 2 „Anteilsbasierte Vergütung“:
Die Änderung beinhaltet eine Klarstellung der Definition von „Ausübungsbedingungen“ (*vesting conditions*), indem separate Definitionen für „Leistungsbedingungen“ (*performance conditions*) sowie „Dienstbedingungen“ (*service conditions*) in Anhang A des Standards aufgenommen werden. Hiernach handelt es sich bei einer Leistungsbedingung um eine Ausübungsbedingung, die sowohl die Ableistung einer bestimmten Dienstzeit als auch die Erfüllung bestimmter Erfolgsziele innerhalb dieser Dienstzeit verlangt. Die zu erfüllenden Erfolgsziele sind unter Bezugnahme auf die Aktivitäten des Unternehmens oder den Wert seiner Eigenkapitalinstrumente (inkl. Anteile und Optionen) festzulegen. Sie können sich auf die Gesamtleistung des Unternehmens als auch auf Leistungen von Unternehmensteilen oder einzelner Mitarbeiter beziehen. Im Gegensatz zu einer Leistungsbedingung verlangt eine Dienstbedingung hingegen nur die Ableistung einer bestimmten Dienstzeit, ohne Erfolgsziele zu beinhalten. Scheidet der Arbeitnehmer vor Ableisten dieser Dienstzeit aus, gilt die Ausübungsbedingung als nicht erfüllt. Des Weiteren wurde bei der Definition von „Marktbedingungen“ (*market conditions*) klargestellt, dass es sich dabei nicht nur um Leistungsbedingungen handelt, die vom Marktpreis oder Wert der Eigenkapitalinstrumente des Unternehmens abhängen,

sondern auch um Leistungsbedingungen, die vom Marktpreis oder Wert der Eigenkapitalinstrumente eines anderen Unternehmens der Gruppe abhängen. Die Änderung gilt prospektiv für anteilsbasierte Vergütungen, deren Tag der Gewährung (*grant date*) am oder nach dem 1. Juli 2014 liegt.

- IFRS 3 „Unternehmenszusammenschlüsse“:

IFRS 3.40 bestimmt das ein „Erwerber ... eine Verpflichtung zur Zahlung einer bedingten Gegenleistung als eine Schuld oder als Eigenkapital basierend auf den Definitionen eines Eigenkapitalinstruments und einer finanziellen Verbindlichkeit in Paragraf 11 des IAS 32 ... oder anderer anwendbarer IFRS einzustufen“.

Da sich die Frage einer Einstufung der bedingten Gegenleistung als Eigenkapital oder finanzielle Verbindlichkeit nur für bedingte Gegenleistungen stellt, die die Definition eines Finanzinstruments erfüllen, und die Frage aufkam, wann überhaupt „andere anwendbare IFRS“ für eine derartige Einstufung heranzuziehen seien, wurde der Wortlaut des IFRS 3.40 dergestalt geändert, dass nur noch Bezug auf bedingte Gegenleistungen, die im Rahmen eines Unternehmenszusammenschlusses anfallen und die Definition eines Finanzinstruments erfüllen, Bezug genommen wird und darüber hinaus der Verweis auf „andere anwendbare IFRS“ gestrichen wird.

Zum anderen war die Regelung des IFRS 3.58 zur Folgebewertung bedingter Gegenleistungen missverständlich, da für nicht als Eigenkapital eingestufte bedingte Gegenleistungen eine Bewertung zum beizulegenden Zeitwert vorgeschrieben wird, gleichzeitig aber auf IFRS 9 (bzw. IAS 39), IAS 37 oder anderer IFRS referenziert wird, die unter Umständen keine Bewertung zum beizulegenden Zeitwert erfordern. Durch Änderung dieses Paragraphen und entsprechende Folgeänderungen an IFRS 9, IAS 39 und IAS 37 wird nunmehr für sämtliche nicht als Eigenkapital eingestufte bedingte Gegenleistungen eine Folgebewertung zum beizulegenden Zeitwert mit Buchung sämtlicher resultierender Effekte im Gewinn oder Verlust vorgeschrieben. Die Änderung ist prospektiv auf alle Unternehmenszusammenschlüsse anzuwenden, deren Erwerbszeitpunkt am oder nach dem 1. Juli 2014 liegt.

- IFRS 8 „Geschäftssegmente“:

In IFRS 8 neu aufgenommen werden folgende Klarstellungen:

- Bei der Zusammenfassung von Geschäftssegmenten zu berichtspflichtigen Segmenten sind die von der Geschäftsführung zur Identifizierung der berichtspflichtigen Segmente zugrunde gelegten Überlegungen (kurze Beschreibung der zusammengefassten Geschäftssegmente sowie der wirtschaftlichen Faktoren, die zur Bestimmung der „vergleichbaren wirtschaftlichen Merkmale“ im Sinne des IFRS 8.12 zugrunde gelegt wurden) anzugeben;
- eine Überleitungsrechnung der Segmentvermögenswerte auf die entsprechenden Beträge in der Bilanz ist nur erforderlich, wenn Angaben zu den Segmentvermögenswerten auch Teil der Finanzinformationen sind, die regelmäßig an die verantwortliche Unternehmensinstanz (*chief operating decision maker*) berichtet werden.

- IFRS 13 „Bemessung des beizulegenden Zeitwerts“:

Durch eine Änderung der „Basis for Conclusions“ des IFRS 13 wird klargestellt, dass der IASB mit den aus IFRS 13 resultierenden Änderungen an IFRS 9 und IAS 39 nicht die Möglichkeit beseitigen wollte, bei kurzfristigen Forderungen und Verbindlichkeiten auf eine Abzinsung zu verzichten, wenn der Abzinsungseffekt unwesentlich ist.

- IAS 16 „Sachanlagen“ / IAS 38 „Immaterielle Vermögenswerte“:

Die Änderung stellt klar, wie bei Anwendung des Neubewertungsmodells gemäß IAS 16.35 beziehungsweise IAS 38.80 kumulierte Abschreibungen zum Bewertungszeitpunkt zu ermitteln sind.

Der Wortlaut des IAS 16.35(a) hat bisher ausschließlich eine proportionale Veränderung der historischen Anschaffungs-/Herstellungskosten (*gross carrying amount*) und infolgedessen auch der kumulierten Abschreibung auf Basis des neubewerteten fortgeschriebenen Buchwerts (*carrying amount*) im Rahmen der Neubewertung vorgesehen. Die Umformulierung der Regelung trägt nun dem Umstand Rechnung, dass sich im Rahmen der Neubewertung beispielsweise die historischen Anschaffungs-/Herstellungskosten aufgrund verfügbarer Marktdaten

ändern können, sodass sich in diesem Fall keine proportionale Änderung der kumulierten Abschreibung ergibt. Vielmehr resultiert die Änderung der Abschreibung aus der Differenz aus den Neubewerteten historischen Anschaffungs- und Herstellungskosten und dem Neubewerteten fortgeschriebenen Buchwert. Eine nicht proportionale Änderung der Abschreibung ergibt sich ferner für den Fall, dass es in Vorperioden zur Vornahme von Wertberichtigungen (*impairment losses*) kam. Auch hier führt die Neubewertung der historischen Anschaffungs-/Herstellungskosten und des fortgeschriebenen Buchwerts - unter Berücksichtigung der Wertminderungen - nicht zu einer proportionalen Änderung der Abschreibung. Durch Übergangsbestimmungen wird festgelegt, dass die Änderung nur auf Neubewertungen angewendet werden muss, die in Geschäftsjahren, die am oder nach dem Zeitpunkt der erstmaligen Anwendung stattfinden, sowie auf solche, die in der unmittelbar vorausgehenden Periode stattfanden.

- IAS 24 „Angaben über Beziehungen zu nahestehenden Unternehmen und Personen“: Die Änderung erweitert die Definition der „nahestehenden Unternehmen und Personen“ um Unternehmen, die selbst oder über eines ihrer Konzernunternehmen Leistungen des Managements in Schlüsselpositionen für das Berichtsunternehmen erbringen, ohne dass auf andere Weise eine Näheverhältnis im Sinne des IAS 24 zwischen den beiden Unternehmen besteht (sog "Management-Entities"). Für die für erbrachte Leistungen der „Management-Entity“ beim berichtenden Unternehmen erfassten Aufwendungen werden gesonderte Angaben gemäß einem neu eingefügten Paragraphen 18A gefordert. Dagegen sind beim Berichtsunternehmen keine Angaben nach IAS 24.17 für die Vergütungen erforderlich, die von der „Management-Entity“ an die Mitarbeiter geleistet werden, die beim Berichtsunternehmen die Managementaufgaben übernehmen. Management-Entities-Konstellationen sind insbesondere bei AG und Co. KG aA und GmbH & Co. KG Gesellschaften denkbar.

Eine freiwillige vorzeitige Anwendung der Regelungen ist zulässig.

Die Verordnung zur Übernahme der Jährlichen Verbesserungen an den IFRS durch die EU („Endorsement“) wurde am 9. Januar 2015 im Amtsblatt der EU veröffentlicht.

Für am oder nach dem 1. Januar 2016 beginnende Berichtsperioden Jährliche Verbesserungen der IFRS, Zyklus 2012-2014

Die „Jährlichen Verbesserungen der IFRS, Zyklus 2012-2014) betreffen folgende Standards:

- IFRS 5 „Zur Veräußerung gehaltene langfristige Vermögenswerte und aufgegebene Geschäftsbereiche“
- IFRS 7 „Finanzinstrumente: Angaben“
- IAS 19 „Leistungen an Arbeitnehmer“
- IAS 34 „Zwischenberichterstattung“

Zu den Änderungen im Einzelnen:

- IFRS 5 „Zur Veräußerung gehaltene langfristige Vermögenswerte und aufgegebene Geschäftsbereiche“:
Es wird klargestellt, dass eine direkte Umklassifizierung von „als zur Veräußerung gehalten“ in „als zur Ausschüttung an Eigentümer vorgesehen“, nicht zu einer Beendigung der diesbezüglichen Einstufungs-, Darstellungs- und Bewertungsvorschriften des IFRS 5 führt. Lediglich in den Fällen, in denen die Kriterien zur Klassifizierung als „zur Veräußerung verfügbar“ oder „zur Ausschüttung an Eigentümer vorgesehen“ nicht mehr erfüllt werden, ohne dass ein direkter Wechsel zwischen den beiden Kategorien stattfindet, sind die Bewertungsregelungen des IFRS 5.27-29 anzuwenden, die nunmehr auch explizit für zuvor als „zur Ausschüttung an Eigentümer eingestufte Vermögenswerte (oder Veräußerungsgruppen) gelten.
- IFRS 7 „Finanzinstrumente: Angaben“:
Gemäß IFRS 7.42C(c) stellt die Verpflichtung eines veräußernden Unternehmens die eingezogenen Zahlungen aus den veräußerten finanziellen Vermögenswerten an den Käufer der Forderungen weiterzuleiten, kein anhaltendes Engagement (*continuing involvement*) im Sinne der Angabevorschriften des IFRS 7.42E-H dar, sofern die

Kriterien für eine Weiterleitungsvereinbarung im Sinne des IAS 39 erfüllt sind. Unklar war bislang, was dies für sog. Servicing-Vereinbarungen (Inkasso, Mahnwesen etc.) bedeutet.

Der IASB hat nun klargestellt, dass Servicing-Vereinbarungen, bei denen das veräußernde Unternehmen noch einen Anteil an den Chancen oder Risiken aus der Performance der verkauften Forderungen behält, ein anhaltendes Engagement im Sinne des IFRS 7 begründen. So kann z. B. das Zurückbehalten einer Servicing-Verpflichtung gegen Erhalt einer Servicing-Gebühr grundsätzlich ein anhaltendes Engagement beinhalten. Dies ist insbesondere der Fall, wenn die Servicing-Gebühr von der Höhe der eingezogenen Zahlungen oder vom Zeitpunkt des Zahlungseingangs abhängt. Ebenso führt eine feste Servicing-Gebühr, die aufgrund von Zahlungsstörungen bei den übertragenen finanziellen Vermögenswerten nicht vollständig gezahlt werden muss, zu der Annahme eines anhaltenden Engagements für Zwecke der Angabevorschriften. Diese Beurteilung ist davon unabhängig, ob die vereinbarte Servicing-Gebühr eine angemessene Gegenleistung für die zu erbringenden Leistungen darstellt.

Eine weitere Klarstellung betrifft die Anwendung der Änderungen an IFRS 7 „Finanzinstrumente: Angaben“ – *Saldierung von finanziellen Vermögenswerten und finanziellen Schulden*. Es wird klargestellt, dass aus den Änderungen an IFRS 7 keine expliziten Angabepflichten für Zwischenberichte resultieren. Nichtsdestotrotz sind die zusätzlichen Angaben in verkürzten Zwischenberichten nach IAS 34 zu geben, wenn dies von IAS 34 gefordert wird (z. B. aufgrund der Regelung des IAS 34.15 ff., wonach alle notwendigen Erläuterungen von Ereignissen und Geschäftsvorfällen, die erheblich für das Verständnis der Veränderungen, die seit Ende des letzten Geschäftsjahres bei der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage eingetreten sind, erforderlich sind).

- IAS 19 „Leistungen an Arbeitnehmer“

Der Zinssatz, der gemäß IAS 19R.83 zur Abzinsung leistungsorientierter Pensionsverpflichtungen herangezogen wird, ist auf Grundlage der Renditen zu bestimmen, die am Abschlussstichtag für hochwertige Unternehmensanleihen am Markt erzielt werden. In Ländern ohne liquiden Markt für derartige Unternehmensanleihen sind stattdessen die am Abschlussstichtag geltenden Marktrenditen für Staatsanleihen zu verwenden.

Aus dem Wortlaut „in Ländern ohne liquiden Markt“ wurde teilweise abgeleitet, dass die Tiefe eines Marktes auch in einer Währungszone (z. B. Eurozone) nur auf Landesebene zu bestimmen sei. Mit der nunmehr erfolgten Veröffentlichung stellt der IASB klar, dass die Tiefe des Marktes für hochwertige Unternehmensanleihen auf „Währungsbasis“ zu beurteilen ist, so dass beispielsweise in der Eurozone Unternehmensanleihen aus der gesamten Eurozone einzubeziehen sind. Sollte ein Unternehmen zu dem Urteil gelangen, dass auf Basis der Währungszone kein liquider Markt für qualitativ hochwertige Unternehmensanleihen vorliegt, ist auf Staatsanleihen abzustellen. Auch hierbei ist die jeweilige Währungszone heranzuziehen.

- IAS 34 „Zwischenberichterstattung“

IAS 34.16A verlangt von Unternehmen bestimmte Angaben im Anhang zum Zwischenbericht, sofern diese nicht bereits „an anderer Stelle des Zwischenberichts“ gegeben werden. Der IASB stellt nunmehr klar, dass es sich bei Informationen „an anderer Stelle des Zwischenberichts“ um Informationen handeln kann, die sich entweder direkt an anderer Stelle des Zwischenberichts oder in anderen Dokumenten, auf die im Zwischenbericht referenziert wird, befinden. Voraussetzung für Letzteres ist jedoch, dass die anderen Dokumente den Adressaten des Zwischenberichts zur gleichen Zeit und zu den gleichen Bedingungen zugänglich sind wie der Zwischenbericht selber.

Die neuen Regelungen sind - in Abhängigkeit von der jeweiligen Änderung prospektiv oder retrospektiv - anzuwenden.

Die Verordnung zur Übernahme der Jährlichen Verbesserungen an den IFRS durch die EU („Endorsement“) wurde am 16. Dezember 2015 im Amtsblatt der EU veröffentlicht.

*****Änderungen an IFRS 10 „Konzernabschlüsse“ und IAS 28 „Anteile an assoziierten Unternehmen und Gemeinschaftsunternehmen“**

Der IASB hat am 11. September 2014 Änderungen an IFRS 10 und IAS 28 veröffentlicht. Hierdurch wird eine bislang zwischen den beiden Standards bestehende Inkonsistenz beseitigt. So verlangt IFRS 10 derzeit die Erfassung des vollen Gewinns beziehungsweise Verlusts, der sich aus dem Verlust der Beherrschung über ein Tochterunternehmen ergibt, welches in ein Gemeinschafts- oder ein assoziiertes Unternehmen eingebracht wird. IAS 28 sieht dahingegen für in assoziierte Unternehmen bzw. Gemeinschaftsunternehmen eingebrachte nicht-finanzielle Vermögenswerte lediglich eine Gewinn- bzw. Verlustrealisierung in Höhe des Anteils der von anderen Investoren gehaltenen Anteile vor.

Nach den nunmehr veröffentlichten Änderungen ist zukünftig eine Gewinnbeziehungsweise Verlustrealisation beim Investor in voller Höhe immer dann vorzunehmen, wenn die Transaktion (d. h. die Einbringung eines Tochterunternehmens in ein Gemeinschafts- oder ein assoziiertes Unternehmen mit Verlust der Beherrschung über das Tochterunternehmen) einen Geschäftsbetrieb (*business*) im Sinne des IFRS 3 „Unternehmenszusammenschlüsse“ betrifft. Ist dies nicht der Fall, sondern betrifft die Transaktion Vermögenswerte, die keinen Geschäftsbetrieb darstellen, ist lediglich der anteilige Erfolg (in Höhe des Anteils der anderen Investoren) zu erfassen.

Wichtiger Hinweis: Die Änderungen sollten prospektiv ab dem 1. Januar 2016 angewendet werden. Allerdings hat der IASB im Dezember 2015 den verpflichtenden Erstanwendungszeitpunkt der Änderungen auf einen noch zu bestimmenden Zeitpunkt verschoben.

Hintergrund der Verschiebung des Erstanwendungszeitpunkts ist die Feststellung eines unbeabsichtigten Konflikts der geplanten Neuregelung mit der bestehenden Regelung des IAS 28.32. Die Anwendung des IAS 28.32 kann nämlich dazu führen, dass bei Rückbehalt eines Anteils am ehemaligen Tochterunternehmen, der einen maßgeblichen Einfluss oder eine gemeinschaftliche Führung begründet, die vorzunehmende anteilige Gewinneliminierung gegen den Buchwert des zurückbehaltenen Anteils wieder zurückzudrehen ist. Dies ist immer dann der Fall, wenn die Anschaffungskosten der Beteiligung am neuen assoziierten Unternehmen oder Gemeinschaftsunternehmen kleiner sind, als der beizulegende Zeitwert des anteiligen Nettovermögens dieses Unternehmens.

Da über eine Klärung dieses Konflikts hinaus noch weitere notwendige Änderungen des IAS 28 im umfassenderen Research-Projekt des IASB zur Equity-Methode beschlossen werden sollen, entschied sich der IASB dazu, derzeit keine Änderung des IAS 28 vorzunehmen, sondern stattdessen den Erstanwendungszeitpunkt der Änderungen an IFRS 10 und IAS 28 auf einen Zeitpunkt nach Beendigung des Research-Projekts zur Equity-Methode zu verschieben. Nichtsdestotrotz soll eine freiwillige vorzeitige Anwendung der Regelungen weiterhin zulässig sein. Wir weisen jedoch darauf hin, dass die Änderungen für IFRS-EU-Bilanzierer aufgrund eines noch nicht erfolgten Endorsements derzeit noch nicht anwendbar sind.

*****IFRS 14 „Regulatorische Abgrenzungsposten“**

Durch die – lediglich als Interimslösung angedachten – Regelungen des IFRS 14 wird es Unternehmen, die erstmals einen IFRS-Abschluss gemäß IFRS 1 „Erstmalige Anwendung der International Financial Reporting Standards“ aufstellen ermöglicht, sog. regulatorische Abgrenzungsposten, die sie unter Geltung ihrer bisherigen nationalen Rechnungslegungsvorschriften im Zusammenhang mit preisregulierten Tätigkeiten angesetzt haben, im IFRS-Abschluss beizubehalten und weiterhin nach den bisherigen Rechnungslegungsmethoden zu bilanzieren.

Die Europäische Kommission entschied jedoch Ende 2015, diese Interims-Regelung nicht zu übernehmen, sondern die endgültige umfassende Regelung der Bilanzierung regulatorischer Abgrenzungsposten durch den IASB abzuwarten.

Änderungen an IFRS 11 „Gemeinsame Vereinbarungen“ – Bilanzierung von Erwerben von Anteilen an gemeinschaftlichen Tätigkeiten

Die Änderungen an IFRS 11 stellen klar, dass Erwerbe und Hinzuerwerbe von Anteilen an gemeinschaftlichen Tätigkeiten, die einen Geschäftsbetrieb im Sinne des IFRS 3 „Unternehmenszusammenschlüsse“ darstellen, nach den Prinzipien für die Bilanzierung von Unternehmenszusammenschlüssen des IFRS 3 und anderer anwendbarer IFRS zu bilanzieren sind, soweit diese nicht Konflikt mit Regelungen des IFRS 11 stehen. Dies hat zur Folge, dass in Höhe eines erworbenen Anteils an einer gemeinschaftlichen Tätigkeit grundsätzlich:

- die Bewertung der erworbenen identifizierbaren Vermögenswerte und Schulden zum beizulegenden Zeitwert im Transaktionszeitpunkt erfolgt, wobei bei Hinzuerwerben von Anteilen unter Beibehaltung gemeinsamer Kontrolle (*joint control*) die bislang gehaltenen Anteile nicht Neubewertet werden,
- ein ggf. entstehender Geschäfts- und Firmenwert sowie latente Steuern aus dem erstmaligen Ansatz von Vermögenswerten und Schulden anzusetzen sind,
- die zahlungsmittelgenerierende Einheit (*cash-generating unit*), der der Geschäfts- und Firmenwert zugeordnet wurde, mindestens einmal jährlich und bei Hinweisen auf bestehende Wertminderungen einem Wertminderungstest im Sinne des IAS 36 „Wertminderung von Vermögenswerten“ unterzogen werden muss,
- Transaktionskosten aufwandswirksam zu erfassen sind sowie
- die in IFRS 3 und anderen Standards im Zusammenhang mit Unternehmenszusammenschlüssen geforderten Angaben zu erfolgen haben.

Die Änderungen gelten nicht, sofern das Berichtsunternehmen und die daran beteiligten Parteien unter gemeinsamer Beherrschung (*common control*) des gleichen obersten beherrschenden Unternehmens stehen.

Die neuen Regelungen gelten prospektiv für Anteilerwerbe, die in Berichtsperioden, die am oder nach dem 1. Januar 2016 beginnen, stattfinden.

Die Verordnung zur Übernahme der Änderungen an IFRS 11 durch die EU („Endorsement“) wurde am 25. November 2015 im Amtsblatt der EU veröffentlicht.

Änderungen an IAS 16 „Sachanlagen“ und IAS 38 „Immaterielle Vermögenswerte“ – Klarstellung akzeptabler Abschreibungsmethoden

Ziel der Änderungen an IAS 16 und IAS 38 ist es, klarzustellen, welche Methoden hinsichtlich der Abschreibung von Sachanlagen und immateriellen Vermögenswerten sachgerecht sind.

Prinzipiell hat die Abschreibung von Sachanlagen und immateriellen Vermögenswerten derart zu erfolgen, dass sie den durch das Unternehmen erwarteten Verbrauch des zukünftigen wirtschaftlichen Nutzens, welcher durch den Vermögenswert generiert wird, widerspiegelt. Diesbezüglich hat der IASB nunmehr klargestellt, dass eine Abschreibung von Sachanlagen auf Basis von Umsatzerlösen der durch sie hergestellten Güter nicht dieser Vorgehensweise entspricht und somit nicht sachgerecht ist, da die Umsatzerlöse nicht nur vom Verbrauch des Vermögenswerts, sondern auch von weiteren Faktoren wie beispielsweise Absatzmenge, Preis oder Inflation abhängig sind. Grundsätzlich wird diese Klarstellung auch in IAS 38 für die Abschreibung immaterieller Vermögenswerte mit begrenzter Nutzungsdauer aufgenommen. Jedoch wird vom IASB in dieser Hinsicht zusätzlich eine widerlegbare Vermutung eingeführt. Demnach ist eine umsatzabhängige Abschreibung immaterieller Vermögenswerte mit begrenzter Nutzungsdauer in folgenden zwei Ausnahmefällen zulässig:

- Der „Wert“ des Vermögenswerts lässt sich direkt durch den erwirtschafteten Umsatz ausdrücken oder
- es kann nachgewiesen werden, dass zwischen den erzielten Umsatzerlösen und dem Werteverzehr des immateriellen Vermögenswerts eine starke Korrelation besteht.

Ersteres liegt nur dann vor, wenn der die Nutzung eines immateriellen Vermögenswerts am stärksten einschränkende Faktor eine Umsatzgröße darstellt. Als Beispiele hierfür

werden eine Konzession zur Ausbeutung einer Goldmine, die bei Erreichen bestimmter Umsatzerlöse aus dem Verkauf des Goldes ausläuft sowie das Recht zum Betrieb einer mautpflichtigen Straße, welches bei Erreichen einer bestimmten Mauthöhe erlischt, genannt.

Allgemein wird ausgeführt, dass Ausgangspunkt für die Bestimmung einer sachgerechten Abschreibungsmethode für immaterielle Vermögenswerte immer die Ermittlung des die Nutzung maßgeblich einschränkenden Faktors ist. Bei diesem kann es sich beispielsweise um eine zeitliche Begrenzung der Nutzung, eine Begrenzung in Bezug auf die Anzahl produzierter Einheiten oder wie in den oben genannten Beispielen, um einen vorbestimmten Betrag an Umsatzerlösen handeln. Jedoch wird seitens des IASB auch darauf hingewiesen, dass eine andere Basis zu verwenden ist, sofern diese den Verbrauch des immateriellen Vermögenswerts besser darstellt.

Sowohl für Sachanlagen als auch für immaterielle Vermögenswerte wird weiterhin klargestellt, dass ein Rückgang der Absatzpreise von mit ihnen produzierten Gütern und Dienstleistungen ein Indiz für deren wirtschaftliche Überalterung und damit ein Hinweis auf einen Rückgang des wirtschaftlichen Nutzenpotenzials der für die Herstellung notwendigen Vermögenswerte sein kann.

Die Verordnung zur Übernahme der Änderungen durch die EU („Endorsement“) wurde am 3. Dezember 2015 im Amtsblatt der EU veröffentlicht.

Änderungen an IAS 27 „Einzelabschlüsse“ – Equity-Methode in Einzelabschlüssen

Durch die Änderungen an IAS 27 können Beteiligungen an Tochterunternehmen, Gemeinschaftsunternehmen sowie assoziierten Unternehmen im IFRS-Einzelabschluss auch nach der Equity-Methode bilanziert werden.

Damit stehen den Unternehmen zur Einbeziehung derartiger Unternehmen in den Einzelabschluss folgende Optionen zur Verfügung:

- die Einbeziehung zu (fortgeführten) Anschaffungskosten,
- die Bewertung als zur Veräußerung verfügbare Finanzinstrumente gemäß IAS 39 „Finanzinstrumente: Ansatz und Bewertung“ bzw. künftig (in Abhängigkeit von einem noch zu erfolgenden EU-Endorsement) gemäß IFRS 9 „Finanzinstrumente“ sowie
- die Einbeziehung mittels der Equity-Methode.

Die Verordnung zur Übernahme der Änderungen durch die EU („Endorsement“) wurde am 23. Dezember 2015 im Amtsblatt der EU veröffentlicht.

Änderungen an IAS 16 „Sachanlagen“ und IAS 41 „Landwirtschaft“ – Landwirtschaft: Fruchttragende Pflanzen

Unter den Begriff „produzierende Pflanzen“ (*bearer plants*) werden Pflanzen subsumiert,

- die der Produktion landwirtschaftlicher Erzeugnisse dienen,
- deren Nutzungsdauer sich über mehr als eine Periode erstreckt und
- bei denen es unwahrscheinlich ist, dass sie selber als lebende Pflanze veräußert oder als landwirtschaftliches Erzeugnis verbraucht werden.

Beispiele hierfür sind Weinstöcke, Olivenbäume sowie Tee- oder Baumwollpflanzen.

Durch die veröffentlichten Änderungen an IAS 16 und IAS 41 wird klargestellt, dass derartige Pflanzen bis zum Zeitpunkt ihrer Produktionsreife - analog selbsterstellter Sachanlagen - zu Anschaffungs- oder Herstellungskosten und danach nach den Vorschriften des IAS 16 wahlweise mittels dem Anschaffungskosten- oder dem Neubewertungsmodell zu bilanzieren sind. Eine Bilanzierung nach den Vorschriften des IAS 41 ist künftig nicht mehr zulässig.

Bei Übergang auf die Neuregelung kann der beizulegende Zeitwert derartiger Pflanzen als sog. "Ersatz für Anschaffungs- oder Herstellungskosten" (*deemed cost*) als Anschaffungs-/Herstellungskosten angesetzt werden.

Die nach IAS 8.28(f) verpflichtenden Angaben müssen für die laufende Periode nicht gegeben werden.

Die Verordnung zur Übernahme der Änderungen durch die EU („Endorsement“) wurde am 24. November 2015 im Amtsblatt der EU veröffentlicht.

Änderungen in IAS 1 „Darstellung des Abschlusses“ im Rahmen der Angabeniinitiative (Disclosure Initiative)

Der Ende 2014 veröffentlichte Änderungsstandard setzt im Rahmen der Disclosure-Initiative folgende Vorschläge zur Änderung des IAS 1 um.

Wesentlichkeit und Zusammenfassen von Posten

Durch Änderungen in IAS 1 soll das Konzept der Wesentlichkeit deutlicher hervorgehoben werden, um Anwendungsproblemen in der Praxis zu begegnen. Ziel der Klarstellungen ist es, den IFRS-Abschluss von unwesentlichen Informationen zu entlasten und gleichzeitig die Vermittlung relevanter Informationen zu fördern.

Zunächst wird zur Erreichung dieses Ziels klargestellt, dass das Konzept der Wesentlichkeit auf alle Bestandteile des IFRS-Abschlusses anzuwenden ist, wobei der Anhang explizit erwähnt wird. Hierdurch soll vermieden werden, dass irrelevante Informationen aus anderen Teilen des Abschlusses in den Anhang verschoben werden. Korrespondierend hierzu wird klargestellt, dass unwesentliche Informationen auch dann nicht separat zu darzustellen sind, wenn ihre Darstellung in einem IFRS explizit gefordert wird (bspw. wenn wie bisher für die Bilanz bestimmte Mindestposten gefordert sind). Allerdings ist auch zu beurteilen, ob über die explizit geforderten Angabepflichten hinaus weitere Angaben erforderlich sind, um den Adressaten ein besseres Verständnis der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage des Unternehmens zu ermöglichen.

Des Weiteren soll die Verständlichkeit von Abschlussinformationen nicht dadurch eingeschränkt werden, dass relevante mit irrelevanten Informationen zusammengefasst oder wesentliche Posten mit unterschiedlichem Charakter oder Funktion aggregiert werden.

Zwischensummen

Nach IAS 1.55 und 1.85 sind in der Bilanz sowie der Gesamtergebnisrechnung zusätzliche Zwischensummen darzustellen, wenn eine solche Darstellung für das Verständnis der Vermögens- und Finanzlage bzw. der Ertragslage des Unternehmens relevant ist. Wenn solche Zwischensummen gebildet werden, dürfen diese nach den neu eingefügten IAS 1.55A und 1.85A:

- nur Posten enthalten, die nach den IFRS angesetzt und bewertet wurden;
- nur so präsentiert werden, dass ihr Inhalt klar und verständlich ist;
- nur stetig von Periode zu Periode ausgewiesen werden und
- in der Bilanz sowie der Gesamtergebnisrechnung nicht prominenter als die explizit in den IFRS geforderten Zwischensummen und Summen ausgewiesen werden.

Struktur des Anhangs

IAS 1.114 führt aus, dass „ein Unternehmen (...) die Anhangangaben normalerweise in (...) [einer genannten] Reihenfolge darstellt, die den Adressaten hilft, den Abschluss zu verstehen und ihn mit denen anderer Unternehmen zu vergleichen“. Um der teilweise in der Praxis verbreiteten Auffassung zu begegnen, IAS 1.114 schreibe durch die Verwendung von „normalerweise“ eine bestimmte Gliederung des Anhangs vor, wird zunächst der Wortlaut von IAS 1.114 angepasst und das bisherige Beispiel zum Aufbau des Anhangs um Alternativen ergänzt. Beispielsweise könnte danach der Anhang in Abhängigkeit der Relevanz der einzelnen Informationen für das Verständnis der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage des Unternehmens oder nach sachlichen Gründen

geordnet werden, so dass bspw. alle Informationen in Bezug auf Vermögenswerte, die zum beizulegenden Zeitwert bewertet werden, zusammenhängend dargestellt werden können. Ferner wird explizit klargestellt, dass Unternehmen bei der Festlegung der Struktur des Anhangs die Auswirkungen auf die Verständlichkeit und Vergleichbarkeit ihres IFRS-Abschlusses berücksichtigen sollen.

Angaben zu Rechnungslegungsmethoden

Im Zusammenhang mit der Verpflichtung, maßgebliche Rechnungslegungsmethoden anzugeben und der sich hieraus ergebenden Fragestellung, was als „maßgeblich“ anzusehen ist, hat sich der IASB dazu entschieden, die in IAS 1.120 angeführten Beispiele zu streichen und stattdessen Klarstellungen einzufügen. Demnach sollen Unternehmen im Rahmen der Bestimmung der anzugebenden Rechnungslegungsmethoden die Natur ihrer Geschäftstätigkeit und die Methoden, über die Adressaten voraussichtlich Informationen erwarten, berücksichtigen.

Equity-Methode

Neben den zuvor genannten Änderungen, die sich aus der Disclosure Initiative ergeben haben, werden Vorschriften zum Ausweis des Anteils an assoziierten Unternehmen und Gemeinschaftsunternehmen am sonstigen Ergebnis (OCI) in der Gesamtergebnisrechnung in IAS 1.82A eingefügt. Dadurch wird klargestellt, dass das Ergebnis aus assoziierten Unternehmen und Gemeinschaftsunternehmen in der Gesamtergebnisrechnung als eigenständiger Posten auszuweisen ist, getrennt lediglich nach der Tatsache, ob Beträge künftig in die Gewinn- und Verlustrechnung umklassifiziert (recycelt) werden oder nicht. Durch diese Änderung im Wortlaut von IAS 1.82A wird klargestellt, dass keine Aufgliederung des Ergebnisses aus assoziierten Unternehmen und Gemeinschaftsunternehmen nach der Art der Aufwendungen bzw. Erträge zu erfolgen hat.

Die Verordnung zur Übernahme der Änderungen durch die EU („Endorsement“) wurde am 19. Dezember 2015 im Amtsblatt der EU veröffentlicht.

Änderungen an IFRS 10, IFRS 12 und IAS 28 - Investmentgesellschaften – Anwendung der Ausnahme von der Konsolidierungspflicht

Der Änderungsstandard „*Investmentgesellschaften – Anwendung der Konsolidierungsausnahme*“ adressiert verschiedene Fragestellungen, welche die Anwendung der Ausnahme von der Konsolidierungspflicht für Investmentgesellschaften betreffen.

Durch die verabschiedeten Standardänderungen stellt der IASB klar, dass die Befreiung von der Pflicht zur Aufstellung eines Konzernabschlusses gemäß IFRS 10.4(a) auch für Mutterunternehmen gilt, die selbst Tochterunternehmen einer Investmentgesellschaft sind. Ferner wird verdeutlicht, dass eine Investmentgesellschaft sämtliche Tochterunternehmen, die selbst die Definitionskriterien einer Investmentgesellschaft erfüllen, zum beizulegenden Zeitwert bewerten muss. Dies gilt auch dann, wenn die Tochterunternehmen anlagebezogene Dienstleistungen erbringen. Darüber hinaus wird klargestellt, dass eine Nicht-Investmentgesellschaft, die eine Investmentgesellschaft als assoziiertes Unternehmen oder Gemeinschaftsunternehmen nach der Equity-Methode in den Konzernabschluss einbezieht, die durch das assoziierte Unternehmen bzw. das Gemeinschaftsunternehmen vorgenommene Fair-Value-Bewertung von Tochterunternehmen beibehalten darf. Hierin unterscheiden sich die nunmehr verabschiedeten Standardänderungen gegenüber dem im Juni 2014 veröffentlichten Entwurf, der die Beibehaltung der Fair-Value-Bewertung nur im Fall eines assoziierten Unternehmens vorsah. Gegenüber dem Entwurf wurde der Änderungsstandard zudem um eine Änderung an IFRS 12 „Angaben zu Anteilen an anderen Unternehmen“ ergänzt. Dadurch wird klargestellt, dass Investmentgesellschaften, die ihre Tochterunternehmen zum beizulegenden Zeitwert bewerten, in den Anwendungsbereich von IFRS 12 fallen.

Die Verordnung zur Übernahme der Änderungen durch die EU („Endorsement“) wurde am 23. September 2016 im Amtsblatt der EU veröffentlicht.

Für am oder nach dem 1. Januar 2017 beginnende Berichtsperioden

*****Änderungen an IAS 12 „Ertragsteuern“ – Ansatz aktiver latenter Steuern auf unrealisierte Verluste**

Die Änderungen an IAS 12 beinhalten Klarstellungen zur Frage des Ansatzes aktiver latenter Steuern auf temporäre Differenzen aus unrealisierten Verlusten.

Ausgangspunkt war eine an das IFRS IC gerichtete Anfrage, bei der ein Unternehmen ein Schuldinstrument gemäß IAS 39 als „zur Veräußerung verfügbar“ klassifizierte und zum beizulegenden Zeitwert bewertete. Erhöhungen des der Zeitwertermittlung zugrundeliegenden Marktzinssatzes führten folgelogisch zu einem niedrigeren Buchwert des Schuldinstruments in der IFRS-Bilanz, während der Buchwert in der Steuerbilanz sich nicht änderte, sondern weiterhin den Anschaffungskosten des Schuldinstruments entsprach. Von der Einhaltung sämtlicher vertraglich vereinbarter Zins- und Tilgungszahlungen war auszugehen. Das Unternehmen hatte zudem ungenügende passive latente Steuern und keine anderen wahrscheinlichen zukünftigen steuerlichen Ergebnisse, gegen die ggf. zu bildende aktive latente Steuern verrechnet werden könnten.

Aus diesem Sachverhalt heraus ergaben sich folgende, durch die Änderungen an IAS 12 geklärte Fragestellungen:

1. Ergeben sich aus Verringerungen des IFRS-Buchwerts von Schulinstrumenten, die einzig und allein aus Änderungen des Marktzinssatzes und einer hieraus resultierenden Verminderung des beizulegenden Zeitwerts des Instruments resultieren, temporäre Differenzen?

In dieser Frage bestand Uneinigkeit. So wurde angeführt, dass bei Absicht des Haltens des Instruments bis zur Endfälligkeit sich die bestehende Differenz zwischen dem IFRS-Buchwert und dem steuerlichen Buchwert automatisch durch Zeitablauf abbauen würde und somit der zum Bilanzstichtag bestehende, aus der Zeitwertbewertung resultierende unrealisierte Verlust keine Steuerwirkung entfalten würde.

Die Änderung des IAS 12 stellt nun nochmals klar, dass der Bestimmung einer temporären Differenz im Sinne des IAS 12 der Grundgedanke zugrunde liegt, dass der Buchwert im Bestimmungszeitpunkt durch einen wirtschaftlichen Nutzen, der dem Unternehmen in zukünftigen Perioden zufließt, realisiert wird (vgl. IAS 12.16). Die Existenz einer temporären Differenz sei alleine durch Vergleich des IFRS-Buchwerts zum jeweiligen Bilanzstichtag mit der steuerlichen Basis zu diesem Zeitpunkt zu bestimmen. Künftige absehbare Änderungen des Buchwerts seien nicht in Betracht zu ziehen. Dies hat für den Ausgangssachverhalt eines zum beizulegenden Zeitwert bewerteten „afs-Schuldinstruments“ zur Folge, dass aus der Zeitwertbewertung resultierende Verminderungen des IFRS-Buchwerts bei gleichbleibendem steuerlichen Buchwert immer zu einer temporären Differenz führen und zwar unabhängig davon, welche Intention das Unternehmen in der Folge mit dem Vermögenswert hat (Veräußerung, Halten bis zur Endfälligkeit). Der Vorteil der somit grundsätzlich anzusetzenden aktiven latenten Steuer bestehe ökonomisch gesehen darin, künftige Gewinne in Höhe der temporären Differenz zu erzielen, ohne hierauf Steuern zahlen zu müssen.

2. Ist auf die vorhandene temporäre Differenz eine aktive latente Steuer anzusetzen, wenn das Unternehmen nicht über ausreichende zu versteuernde temporäre Differenzen (passive latente Steuern) i. S. d. IAS 12.28 verfügt und insofern IAS 12.29 zur Anwendung kommt?

IAS 12.29 besagt, dass latente Steueransprüche (aktive latente Steuern) auch ohne das Vorhandensein ausreichender zu versteuernder temporäre Differenzen im Sinne des IAS 12.28 zu bilanzieren sind, wenn „es wahrscheinlich ist, dass dem Unternehmen ausreichende zu versteuernde Ergebnisse in Bezug auf die gleiche Steuerbehörde und das gleiche Steuersubjekt in der Periode der Auflösung der abzugsfähigen temporären

Differenz zur Verfügung stehen werden.“ Einige waren der Auffassung, dass für die Schätzung des zukünftigen zu versteuernden Ergebnisses keine Realisierung eines über dem gegenwärtigen IFRS-Buchwert liegenden Werts unterstellt werden könne. Hierin wurde auch eine Inkonsistenz zur Ermittlung der temporären Differenz gesehen: Da die temporäre Differenz auf Basis des Vergleichs zwischen dem aktuellen IFRS-Buchwert und dem Wert in der Steuerbilanz zu bestimmen sei, könne man für die Bestimmung des zukünftigen zu versteuernden Ergebnisses nicht einen höheren Wert ansetzen.

Der IASB widerspricht dieser Auffassung und stellt nunmehr klar, dass der IFRS-Buchwert nur für die Ermittlung temporärer Differenzen, nicht aber auch für die Schätzung des zukünftigen zu versteuernden Ergebnisses relevant ist. Bei der Ermittlung des zu versteuernden Ergebnisses sei auch die Realisierung eines über dem gegenwärtigen IFRS-Buchwert liegenden Werts denkbar, sofern diese wahrscheinlich ist.

In diesem Zusammenhang wird auch klargestellt, dass - sofern nach dem Steuerrecht die Nutzung abzugsfähiger temporärer Differenzen auf eine bestimmte Art von Ergebnis beschränkt ist -, bei der Beurteilung ob und in welcher Höhe aktive latente Steuern anzusetzen sind, für diese Differenzen auch nur diese Art von Ergebnis zugrunde zu legen ist.

3. Wie ist das dem Nachweis der Werthaltigkeit abzugsfähiger temporärer Differenzen (aktiver latenter Steuern) dienende zukünftige zu versteuernde Ergebnis zu ermitteln?

In diesem Zusammenhang war unklar, ob das diesem Nachweis zugrunde zu legende zukünftige Ergebnis vor oder nach der Umkehr abzugsfähiger Differenzen zu ermitteln sei. Hier stellt der IASB klar, dass das Ergebnis vor Umkehr etwaiger abzugsfähiger Differenzen zu nehmen ist.

Die Änderung des IAS 12 enthält ein ausführliches neues Beispiel (Example 7), anhand dessen sich die o. g. Regelungen gut nachvollziehen lassen.

Eine freiwillige vorzeitige Anwendung der Regelungen ist zulässig.

Mit einer Übernahme der Regelungen durch die EU („Endorsement“) wird derzeit für das 4. Quartal 2016 gerechnet.

*****Änderungen an IAS 7 „Kapitalflussrechnungen“ – Angabeninitiative**

Gemäß der Änderungen an IAS 7 müssen Unternehmen künftig erweiterte Angaben zur Entwicklung derjenigen Fremdkapitalposten der Bilanz während der Berichtsperiode machen, bei denen verbundene Zahlungen in der Kapitalflussrechnung im Cashflow aus der Finanzierungstätigkeit ausgewiesen wurden oder zukünftig auszuweisen sind (sog. Verbindlichkeiten aus Finanzierungsaktivitäten (*liabilities arising from financing activities*)). Darüber hinaus sind entsprechende erweiterte Angaben zur Entwicklung des Bilanzwerts finanzieller Vermögenswerte zu machen, bei denen verbundene Zahlungen ebenfalls im Cashflow aus der Finanzierungstätigkeit auszuweisen sind (z. B. finanzielle Vermögenswerte, die zur Sicherung von Verbindlichkeiten aus Finanzierungsaktivitäten eingesetzt werden).

Im Einzelnen anzugeben sind

- zahlungswirksame Veränderungen aus Veränderungen des Cashflows aus Finanzierungstätigkeit,
- Änderungen aus der Übernahme oder dem Verlust der Beherrschung über Tochterunternehmen oder sonstige Geschäftsbetriebe (*businesses*),
- Auswirkungen von Wechselkursänderungen,
- Änderungen, die sich aus Änderungen der beizulegenden Zeitwerte (*fair values*) ergeben sowie
- sonstige Änderungen.

Es bietet sich an, die neuen Angabepflichten durch Einfügen einer Überleitungsrechnung zu erfüllen, die die Buchwerte zu Beginn der Periode durch Angabe der o. g. einzelnen Posten auf die Schlussbilanzwerte der Periode überleitet. Diese könnte gemäß einem neu eingefügten Beispiel C wie folgt aussehen (vereinfachend ohne die Angabe von Vorjahresvergleichszahlen dargestellt):

	20X1	Zahlungswirksame Veränderungen	Nicht-zahlungswirksame Veränderungen		20X2
			Erwerbe	Wechselkursbedingte Veränderungen des beizulegenden Zeitwerts	
Langfristige Ausleihungen	22.000	(1.000)	-	-	21.000
Kurzfristige Ausleihungen	10.000	(500)	-	200	9.700
Leasingverbindlichkeiten	4.000	(800)	300	-	3.500
Zur Sicherung langfristiger Ausleihungen gehaltene Vermögenswerte	(675)	150	-	-	(550)
Gesamte Verbindlichkeiten aus Finanzierungs- tätigkeiten	35.325	(2.150)	300	200	33.650

Allerdings stellt diese Art der Überleitungsrechnung nur eine Möglichkeit zur Erfüllung der Angabepflichten dar; andere Darstellungsweisen werden nicht ausgeschlossen.

Sofern jedoch eine Überleitungsrechnung im Abschluss aufgeführt wird, sind ausreichende Informationen zu geben, um die in der Überleitungsrechnung gegebenen Informationen mit den in der Bilanz und Kapitalflussrechnung aufgeführten Werten abstimmen zu können.

Unabhängig von der gewählten Darstellungsweise ist zu gewährleisten, dass die Informationen zu den Änderungen der Verbindlichkeiten aus Finanzierungsaktivitäten gesondert im Abschluss ersichtlich sind und nicht mit anderen Informationen vermischt werden.

Eine freiwillige vorzeitige Anwendung der Regelungen ist zulässig. Bei erstmaliger Anwendung müssen keine Vergleichsangaben für im Abschluss enthaltene Vorjahresperioden erfolgen.

Mit einer Übernahme der Regelungen durch die EU („Endorsement“) wird derzeit für das 4. Quartal 2016 gerechnet.

Für am oder nach dem 1. Januar 2018 beginnende Berichtsperioden

*****IFRS 9 „Finanzinstrumente“**

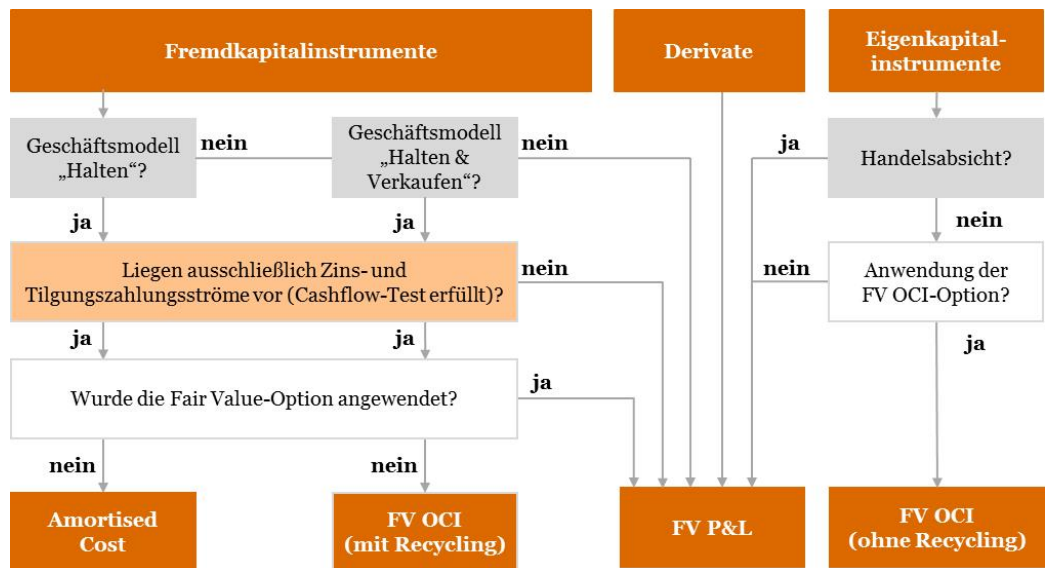
IFRS 9 wurde in seiner finalen Fassung im Juli 2014 veröffentlicht und löst künftig IAS 39 „Finanzinstrumente: Ansatz und Bewertung“ ab. Der Standard enthält insbesondere folgende grundlegend überarbeiteten Regelungsbereiche:

Klassifizierung und Bewertung von Finanzinstrumenten

Die Regelungen zur Klassifizierung und Bewertung von Finanzinstrumenten wurden im Vergleich zu IAS 39 insbesondere für finanzielle Vermögenswerte grundlegend neu verfasst. Künftig hängt die Klassifizierung und Bewertung dieser Instrumente von zwei wesentlichen Fragestellungen ab:

- Welchem *Geschäftsmodell* des Unternehmens unterliegt das Portfolio, dem der finanzielle Vermögenswert zugeordnet wurde? In diesem Sinne sieht IFRS 9 grundsätzlich die Modelle „Halten zur Erzielung vertraglicher Zahlungsströme“, „Halten und Verkaufen“ sowie Handelsabsicht vor.
- Welche vertraglichen Zahlungsströme weist das Instrument auf bzw. stellen diese Zahlungsströme – von minimalen Abweichungen abgesehen - ausschließlich Zins- und Tilgungsleistungen auf den ausgereichten Betrag dar (sogenannter Cashflow-Test)? Aufgrund der Ausgestaltung des Cashflow-Tests können ausschließlich sogenannte Schuldinstrumente, beispielsweise Anleihen aus Gläubigersicht, diese Anforderungen erfüllen.

In Abhängigkeit von der Art des finanziellen Vermögenswertes und den beiden obigen Kriterien ergibt sich nach IFRS 9 künftig damit folgender Entscheidungsbaum zur Klassifizierung und (Folge-)Bewertung eines Instruments:



Die Klassifizierungs- und Bewertungsregeln für finanzielle Verbindlichkeiten haben sich durch IFRS 9 dagegen kaum geändert. Lediglich für zum beizulegenden Zeitwert designierte Verbindlichkeiten sind künftig Änderungen dieses Zeitwerts, die auf Änderungen des eigenen Kreditrisikos zurückzuführen sind, nicht mehr im Gewinn und Verlust, sondern im sonstigen Ergebnis (OCI) zu erfassen.

Bilanzierung von Wertminderungen finanzieller Vermögenswerte

Durch die neuen Vorschriften zur Bilanzierung von Wertminderungen ändert sich deren Erfassung grundlegend, da hiernach nicht mehr nur eingetretene Verluste (bisheriges sog. *incurred loss model*), sondern bereits erwartete Verluste (sog. *expected loss model*) zu erfassen sind, wobei für den Umfang der Erfassung erwarteter Verluste nochmals danach differenziert wird, ob sich das Ausfallrisiko finanzieller Vermögenswerte seit ihrem Zugang wesentlich verschlechtert hat oder nicht. Liegt eine Verschlechterung vor und ist das Ausfallrisiko am Stichtag nicht als niedrig einzustufen, sind ab diesem

Zeitpunkt sämtliche erwarteten Verluste über die gesamte Laufzeit zu erfassen (*lifetime expected credit losses*). Andernfalls sind nur die über die Laufzeit des Instruments erwarteten Verluste zu berücksichtigen, die aus künftigen, möglichen Verlustereignissen innerhalb der nächsten zwölf Monate resultieren (*12-month expected credit losses*).

Ausnahmeregelungen bestehen für Forderungen aus Lieferungen und Leistungen (bzw. so genannte *contract assets* im Sinne des IFRS 15 „Umsatzerlöse aus Kundenverträgen“) und Leasingforderungen. Für diese Vermögenswerte müssen (Forderungen aus Lieferungen und Leistungen bzw. *contract assets* ohne wesentliche Finanzierungs-komponente) bzw. dürfen (Forderungen aus Lieferungen und Leistungen bzw. *contract assets* mit wesentlicher Finanzierungs-komponente und Leasingforderungen) bereits bei Zugang sämtliche erwarteten Verluste berücksichtigt werden.

Bilanzierung von Sicherungsbeziehungen

Wie die ersten beiden Bereiche wurde mit IFRS 9 auch die Bilanzierung von Sicherungsbeziehungen (sog. Hedge Accounting) vollständig überarbeitet. Ziel der neuen Regelungen ist es vor allem, das Hedge Accounting stärker an der ökonomischen Risikosteuerung eines Unternehmens zu orientieren.

Wie bisher müssen Unternehmen zu Beginn einer Sicherungsbeziehung die jeweilige Risikomanagementstrategie samt Risikomanagementzielen dokumentieren, wobei künftig jedoch das der Bilanzierung der Sicherungsbeziehung zugrunde liegende Verhältnis zwischen gesichertem Grundgeschäft und Sicherungsinstrument (*hedge ratio*) in der Regel dem für Risikomanagementzwecke tatsächlich verwendeten Verhältnis entsprechen muss. Ändert sich diese *hedge ratio* während einer Sicherungsbeziehung, nicht aber das Risikomanagementziel, müssen die in die Sicherungsbeziehung einbezogenen Mengen des Grundgeschäfts und des Sicherungsinstruments angepasst werden, ohne dass die Sicherungsbeziehung aufgelöst werden darf (*rebalancing*). Die Auflösung einer Sicherungsbeziehung wird nach IFRS 9 anders als nach IAS 39 nicht mehr jederzeit ohne Grund möglich sein. Eine Sicherungsbeziehung muss demnach für Rechnungslegungszwecke solange beibehalten werden, wie sich das für diese Sicherungsbeziehung dokumentierte Risikomanagementziel nicht geändert hat und die übrigen Voraussetzungen für Hedge Accounting erfüllt sind.

Weiterhin können unter IFRS 9 unter bestimmten Voraussetzungen auch bei *nicht-finanziellen Grundgeschäften* einzelne Risikokomponenten isoliert betrachtet werden.

Darüber hinaus ändern sich die Vorgaben zum Nachweis der *Effektivität* von Sicherungsgeschäften: Unter IAS 39 konnten Sicherungsbeziehungen nur dann im Hedge Accounting abgebildet werden, wenn deren hohe Effektivität sowohl retrospektiv wie prospektiv nachweisbar war und in einer Bandbreite zwischen 80% und 125% lag. Nach IFRS 9 fallen sowohl der retrospektive Nachweis als auch das Effektivitäts-Band weg. Unternehmen müssen stattdessen ohne Bindung an quantitative Grenzwerte nachweisen, dass zwischen Grundgeschäft und Sicherungsinstrument eine ökonomische Beziehung besteht, die wegen eines gemeinsamen Basiswerts oder des gesicherten Risikos zu gegenläufigen Wertänderungen führt. Dieser Nachweis kann auch rein qualitativ erfolgen. Die Wertänderungen der ökonomischen Beziehung dürfen jedoch nicht hauptsächlich auf den Einfluss des Kreditrisikos zurückzuführen sein.

Die Erstanwendung von IFRS 9 hat grundsätzlich retrospektiv zu erfolgen, allerdings werden diverse Vereinfachungsoptionen gewährt. Eine frühere, freiwillige Anwendung ist zulässig.

Mit einer Übernahme der Regelungen durch die EU („Endorsement“) wird derzeit für das 4. Quartal 2016 gerechnet.

Weitere Informationen entnehmen Sie bitte folgenden PwC-Publikationen:

- Practical Guide “General hedge accounting” aus Dezember 2013
- In depth “IFRS 9: Classification and measurement” aus August 2014
- In depth “IFRS 9: Classification, measurement & modifications – Questions and answers” aus März 2015
- In depth “IFRS 9: Expected credit losses“ aus August 2014
- In depth “IFRS 9: Impairment of financial assets – Questions and answers” aus März 2015
- In depth “IFRS 9: Expected credit loss disclosures for banking” aus Januar 2015

IFRS 15 „Umsatzerlöse aus Kundenverträgen“

Nach IFRS 15 sind Umsatzerlöse dann zu realisieren, wenn der Kunde die Verfügungsmacht über die vereinbarten Güter und Dienstleistungen erlangt und Nutzen aus diesen ziehen kann. Entscheidend ist nicht mehr die Übertragung wesentlicher Chancen und Risiken, wie noch nach den alten Regelungen des IAS 18 „Umsatzerlöse“. Das neue Modell sieht zur Ermittlung der Umsatzrealisierung ein fünfstufiges Schema vor, wonach zunächst der Kundenvertrag und die darin enthaltenen separaten Leistungsverpflichtungen zu identifizieren sind. Anschließend ist der Transaktionspreis des Kundenvertrags zu ermitteln und auf die einzelnen Leistungsverpflichtungen aufzuteilen. Abschließend ist nach dem neuen Modell für jede Leistungsverpflichtung Umsatz in Höhe des zugeordneten anteiligen Transaktionspreises zu realisieren, sobald die vereinbarte Leistung erbracht wurde bzw. der Kunde die Verfügungsmacht darüber erlangt hat. Hierbei ist anhand vorgegebener Kriterien zwischen zeitpunktbezogenen und zeitraumbezogenen Leistungserfüllungen zu unterscheiden.

Die neuen Regelungen werden sicherlich Auswirkungen auf die Bilanzierung der Umsatzerlöse zahlreicher Unternehmen haben. Nachfolgend möchten wir nur Beispiele für Bereiche darlegen, bei denen eine Änderung der Bilanzierung anhand der neuen Regelungen zur Umsatzrealisierung zu erwarten ist:

- Identifizierung von separaten Leistungsverpflichtungen:
IFRS 15 stellt erstmals ausdrücklich Kriterien auf, nach denen verschiedene Leistungsverpflichtungen in einem Vertrag als eigenständig anzusehen sind. Hierbei kann es im Vergleich zur bisherigen Vorgehensweise zu abweichenden Beurteilungen und folglich geänderten Umsatzrealisierungszeitpunkten kommen.
- Variable Gegenleistungen:
Hängt der Transaktionspreis eines Kundenvertrags (teilweise) von künftigen Ereignissen ab, wird nunmehr eine Schätzung der Beträge erforderlich, für die keine wesentliche Rücknahme zuvor realisierter Umsatzerlöse nötig ist. Für die Schätzung variabler Bestandteile ist dabei entweder deren Erwartungswert (Summe der wahrscheinlichkeitsgewichteten Beträge) oder der Wert des wahrscheinlichsten Betrages einer Bandbreite möglicher Beträge anzusetzen; hierbei ist diejenige Methode anzuwenden, die den zu erwartenden Betrag am besten darstellt. Der ermittelte (höchstwahrscheinlich nicht umkehrbare) Betrag stellt den Transaktionspreis für die Leistungsverpflichtung dar und wird im Zeitpunkt der Übertragung der Verfügungsmacht bereits als Umsatzerlös realisiert. Mitunter dürfte bei variablen Gegenleistungen je nach bisheriger Bilanzierungsweise eine frühere Realisierung von Umsatzerlösen zu erwarten sein. Ausnahmeregelungen sind für umsatz- oder nutzungsabhängige Nutzungsentgelte für geistiges Eigentum (*intellectual property*) definiert.
- Wesentliche Finanzierungskomponenten:
Fallen die Leistungserbringung des Unternehmens und die Zahlung durch den Kunden zeitlich auseinander, ist zu prüfen, ob eine wesentliche Finanzierungskomponente in dem Vertrag enthalten ist. Der neue Standard regelt dabei erstmals ausdrücklich, in welchen Fällen eine Finanzierungskomponente überhaupt vorliegen kann, gleichzeitig enthält er eine praktische Ausnahmeregelung, wonach auf eine entsprechende Berücksichtigung im Transaktionspreis verzichtet werden kann, wenn die Finanzierungsdauer nicht mehr als ein Jahr beträgt. Sofern eine wesentliche Finanzierungskomponente vorliegt, ist ein Abzinsungssatz zu

verwenden, der bei einer separaten Finanzierungstransaktion zwischen dem Unternehmen und seinem Kunden zu veranschlagen wäre.

- **Aufteilung des Transaktionspreises auf separate Leistungsverpflichtungen:**
Umfasst ein Vertrag mehrere separate Leistungsverpflichtungen, ist die Gegenleistung auf diese aufzuteilen. Die Grundlage für eine solche Verteilung bilden die Einzelveräußerungspreise der jeweiligen Leistungsverpflichtungen; sind diese nicht am Markt beobachtbar, sind sie durch Schätzverfahren zu ermitteln.
- **Lizenzen:**
Nach den erstmals definierten Regelungen für Lizenzen ist zu unterscheiden, ob ein Unternehmen dem Kunden ein Nutzungsrecht an einem zu einem definierten Zeitpunkt bestehenden, unveränderlichen geistigen Eigentum gewährt (zeitpunktbezogene Umsatzrealisation) oder ob eine Lizenz für einen Zeitraum eingeräumt wird, in dem der Kunde Anpassungen am geistigen Eigentum nutzen kann (Zugriffsrecht und folglich zeitraumbezogene Umsatzrealisation).

Darüber hinaus wird erstmals eine Vielzahl weiterer Sachverhalte geregelt, die ggf. Auswirkungen auf die bisherige Bilanzierungspraxis haben können, wie bspw. Vorschriften zu Vertragsmodifikationen oder Rückkaufsvereinbarungen.

Bereits im April 2016 veröffentlichte der IASB Klarstellungen zu IFRS 15, die folgende Themenbereiche betreffen:

- Identifikation von Leistungsverpflichtungen und Prüfung der Separierbarkeit im Vertragskontext
- Klassifizierung als Prinzipal oder Agent
- Umsatzerlöse aus Lizenzen

Zudem wurden zwei weitere Erleichterungsvorschriften für die Erstanwendung des Standards aufgenommen.

Eine freiwillige vorzeitige Anwendung der Regelungen ist zulässig.

Die Verordnung zur Übernahme von IFRS 15 durch die EU („Endorsement“) wurde am 29. Oktober 2016 im Amtsblatt der EU veröffentlicht.

Die veröffentlichten Klarstellungen sollen im 1. Halbjahr 2017 übernommen werden.

Weitere Informationen können dem „Global Guide Revenue Recognition“ von PwC sowie der Publikation „In depth“ mit diversen industriespezifischen Ergänzungen entnommen werden.

*****Änderungen an IFRS 2 „Anteilsbasierte Vergütung“**

Die Änderungen an IFRS 2 enthalten folgende drei Klarstellungen:

Bewertung anteilsbasierter Vergütungstransaktionen mit Barausgleich

Gemäß IFRS 2.6A weicht der in IFRS 2 verwendete Begriff des beizulegenden Zeitwerts von der Definition in IFRS 13 „Bemessung des beizulegenden Zeitwerts“ ab: Nicht alle Parameter, die nach IFRS 13 zu berücksichtigen wären, werden auch für den „beizulegenden Zeitwert“ nach IFRS 2 verwendet. Während es für anteilsbasierte Vergütungstransaktionen mit Ausgleich durch Eigenkapitalinstrumente (*equity-settled grants*) detaillierte Bewertungsvorschriften in IFRS 2 gibt, war bislang nicht klar geregelt, wie der beizulegende Zeitwert bei anteilsbasierten Vergütungstransaktionen mit Barausgleich (*cash-settled grants*) zu bestimmen ist. Die Folge sind unterschiedliche Auslegungen in der Praxis.

Zukünftig ist die Bewertung von „cash-settled grants“ im Einklang mit den Bewertungsvorschriften für „equity-settled grants“ vorzunehmen. Nach dem hinzugefügten IFRS 2.33A sind Dienstleistungsbedingungen sowie Nicht-Marktbedingungen nicht bei der Ermittlung des beizulegenden Zeitwerts, sondern in der Anzahl der voraussichtlich unverfallbar werdenden (virtuellen) Eigenkapitalinstrumente zu berücksichtigen. Sofern das Erreichen von Dienstleistungs- oder Nicht-Marktbedingungen nicht als wahrscheinlich angesehen wird, ist somit kein Aufwand zu

erfassen, da die Anzahl der voraussichtlich unverfallbar werdenden (virtuellen) Eigenkapitalinstrumente in diesen Fällen Null beträgt.

Klassifizierung anteilsbasierter Vergütungen unter Steuereinbehalt

Die Änderungen an IFRS 2 betreffen auch Vergütungstransaktionen, bei denen Eigenkapitalinstrumente gewährt werden, von denen ein Teil zwecks Begleichung einer Steuerschuld des Begünstigten einbehalten wird (sog. *net settlement feature*). Dies ist der Fall, wenn das Unternehmen verpflichtet ist, die aufgrund der anteilsbasierten Vergütung beim Begünstigten anfallende Steuer in bar an die zuständige Steuerbehörde abzuführen (vgl. hinzugefügter IFRS 2.33E).

Die Änderungen an IFRS 2 sehen vor, dass eine solche Zusage in ihrer Gesamtheit als „equity-settled grant“ zu klassifizieren ist, sofern eine derartige Klassifizierung für eine solche Zusage ohne „net settlement feature“ vorzunehmen gewesen wäre (vgl. hinzugefügter IFRS 2.33F). Laut IFRS 2.33G ist die Zahlung an die Steuerbehörde als Abzug vom Eigenkapital zu bilanzieren. Davon ausgenommen ist der Anteil des bar gezahlten Betrags, um den die gesamte Zahlung den beizulegenden Zeitwert der für die Steuer zurückbehaltenen Eigenkapitalinstrumente im Zeitpunkt des Ausgleichs übersteigt.

Im Entwurf zu den Änderungen war noch unklar, ob die Ausnahmeregelung auch gilt, wenn ein Unternehmen mehr Eigenkapitalinstrumente einbehält, als es letztlich für die Abführung der Steuer benötigt und die Differenz in bar an den Begünstigten auszahlt (eine übliche Praxis). Der neu hinzugefügte IFRS 2.33H sieht vor, dass nur der Teil der zurückbehaltenen Eigenkapitalinstrumente, der für die Begleichung der Steuerschuld verwendet wird, als „equity-settled grant“ zu klassifizieren ist. Der erwartete Differenzbetrag, der an den Begünstigten ausbezahlt wird, ist als „cash-settled grant“ abzubilden. Dies konfrontiert Bilanzierer auch in Zukunft mit der Aufspaltung derartiger Zusagen.

Modifikation einer anteilsbasierten Vergütung mit Barausgleich in eine anteilsbasierte Vergütung mit Ausgleich durch Eigenkapitalinstrumente

IFRS 2 in seiner gegenwärtigen Fassung enthält keine Regelungen für die Bilanzierung von Modifikationen von „cash-settled grants“, die infolge der Modifikation zu „equity-settled grants“ werden. Insbesondere wenn der beizulegende Zeitwert der modifizierten Zusage vom beizulegenden Zeitwert der ursprünglichen Zusage abweicht, werden solche Sachverhalte in der aktuellen Praxis unterschiedlich abgebildet. Der neu hinzugefügte IFRS 2.B44A stellt Folgendes klar:

- Der „equity-settled grant“ wird mit dem beizulegenden Zeitwert der gewährten Eigenkapitalinstrumente im Zeitpunkt der Modifikation bewertet und im Eigenkapital erfasst, soweit das Unternehmen die Güter und Dienstleistungen bereits erhalten hat.
- Die Schuld, die für den „cash-settled grant“ im Zeitpunkt der Modifikation angesetzt ist, wird ausgebucht.
- Etwaige Differenzen zwischen der Höhe der ausgebuchten Schuld und der Höhe des im Eigenkapital erfassten Betrags sind erfolgswirksam im Gewinn oder Verlust zu erfassen.

Eine freiwillige vorzeitige Anwendung der Regelungen ist zulässig.

Mit einer Übernahme der Regelungen durch die EU („Endorsement“) wird derzeit für das 2. Halbjahr 2017 gerechnet. abgeändert.

*****Änderungen an IFRS 4 „Versicherungsverträge“**

Die Änderungen an IFRS 4 bieten bis zum Inkrafttreten des künftigen neuen Standards zur Bilanzierung von Versicherungsverträgen (IFRS 17) zwei freiwillig anzuwendende Möglichkeiten, um bestimmte bilanzielle Konsequenzen, die sich aus dem Auseinanderfallen der Erstanwendungszeitpunkte des IFRS 9 und des künftigen IFRS 17 ergeben, zu vermeiden:

- ein zeitlich begrenztes Aufschieben der Anwendung von IFRS 9 für Versicherungsunternehmen, die bestimmte Kriterien erfüllen und
- die Anwendung des sog. Overlay-Approachs.

Zeitlich begrenztes Aufschieben der Anwendung von IFRS 9

Versicherungsunternehmen, deren Tätigkeiten vorherrschend (*predominant activities*) in Verbindung mit dem Versicherungsgeschäft stehen, dürfen für Geschäftsjahre, die vor dem 1. Januar 2021 beginnen, weiterhin IAS 39 "Finanzinstrumente: Ansatz und Bewertung" anstatt IFRS 9 anwenden. Die Ausnahmeregelung findet lediglich auf Stufe des berichtenden Unternehmens (*reporting entity level*) Anwendung.

Die Beurteilung, ob das Versicherungsgeschäft die vorherrschende Tätigkeit darstellt, basiert auf folgenden zwei kumulativ zu erfüllenden Prüfungen:

- Zunächst beurteilt das Versicherungsunternehmen, ob der Buchwert der Verbindlichkeiten aus Versicherungsverträgen im Anwendungsbereich von IFRS 4 signifikant im Vergleich zu dem Buchwert der gesamten Verbindlichkeiten ist.
- Im nächsten Schritt ist das Verhältnis der Buchwerte der Verbindlichkeiten, die im Zusammenhang mit dem Versicherungsgeschäft stehen, zu den Buchwerten des gesamten Fremdkapitals zu ermitteln. Zusätzlich zu den Verbindlichkeiten aus Versicherungsverträgen im Anwendungsbereich von IFRS 4 beinhalten diese:
 - nicht-derivative Verbindlichkeiten aus Investmentverträgen, die nach IAS 39 erfolgswirksam zum beizulegenden Zeitwert bewertet werden und
 - Verbindlichkeiten, die aus der Zeichnung oder Erfüllung von Versicherungsverträgen oder o. g. nicht-derivativen Finanzverträgen resultieren.

Die zweite Prüfung gilt als erfüllt, wenn der Anteil der Verbindlichkeiten aus Versicherungsverträgen entweder größer als 90% ist; oder sofern der Anteil kleiner als 90%, aber größer als 80% ist, das Versicherungsunternehmen nicht signifikant in einem Geschäftsfeld tätig ist, das nicht in Verbindung mit dem Versicherungsgeschäft steht. Die Beurteilung ist basierend auf den Buchwerten des Geschäftsjahres vorzunehmen, das unmittelbar vor dem 1. April 2016 endet. Unter bestimmten Umständen ist eine Neubeurteilung im Zeitverlauf notwendig oder möglich.

Der Overlay-Approach

Nach dem Overlay-Approach müssen Unternehmen den IFRS 9 spätestens ab dem verpflichtenden Erstanwendungszeitpunkt (1. Januar 2018) anwenden. Der Overlay-Approach eröffnet aber den Unternehmen, die Versicherungsverträge im Anwendungsbereich des IFRS 4 begeben, 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*) umzugliedern. Als Ergebnis dieser Umgliederung wird in der Gewinn- und Verlustrechnung ein Periodenergebnis ausgewiesen, das sich gleichermaßen unter der Anwendung von IAS 39 ergeben hätte.

Diese Möglichkeit der Umgliederung von Bewertungsergebnissen aus bestimmten finanziellen Vermögenswerten besteht ausschließlich für solche finanzielle Vermögenswerte, die

- nach IFRS 9 erfolgswirksam zum beizulegenden Zeitwert bewertet sind,
- nach IAS 39 nicht erfolgswirksam zum beizulegenden Zeitwert bewertet worden wären, und
- dazu bestimmt sind (*designated*), in Verbindung mit den Versicherungsaktivitäten zu stehen.

Das Wahlrecht zur Ausübung des Overlay-Approachs ist nur bei erstmaliger Anwendung des IFRS 9 auszuüben. Die Anwendung erfolgt dabei retrospektiv. Soweit erforderlich, ist die Differenz zwischen dem beizulegenden Zeitwert der finanziellen Vermögenswerte und dem IAS 39-Buchwert als Anpassung des sonstigen Ergebnisses im Eigenkapital in der Eröffnungsbilanz zu erfassen.

Unternehmen, die eine der genannten Möglichkeiten in Anspruch nehmen, haben zusätzliche Offenlegungspflichten zu erfüllen.

Mit einer Übernahme der Regelungen durch die EU („Endorsement“) wird derzeit in 2017 gerechnet.

Weitere Informationen können der Publikation In depth “Amendment to IFRS 4 – relief for insurers regarding IFRS 9“ aus Oktober 2016 entnommen werden.

Für am oder nach dem 1. Januar 2019 beginnende Berichtsperioden

*****IFRS 16 „Leasing“**

Der im Januar 2016 veröffentlichte neue Standard zur Bilanzierung von Leasingverhältnissen löst IAS 17 „Leasingverhältnisse“, sowie die zugehörigen Interpretationen (IFRIC 4, SIC-15, und SIC-27) ab.

Insbesondere für Leasingnehmer erfordert der neue Standard einen vollkommen neuen Ansatz für die bilanzielle Abbildung von Leasingverträgen. War nach IAS 17 für die bilanzielle Erfassung eines Leasingverhältnisses beim Leasingnehmer die Übertragung wesentlicher Chancen und Risiken am Leasingobjekt entscheidend, so ist künftig grundsätzlich jedes Leasingverhältnis beim Leasingnehmer als Finanzierungsvorgang in der Bilanz abzubilden.

Für Leasinggeber sind die Bilanzierungsvorschriften insbesondere im Hinblick auf die weiterhin erforderliche Klassifizierung von Leasingverhältnissen dagegen weitgehend unverändert geblieben. Im Detail ergeben sich jedoch Unterschiede zum Beispiel bei Unterleasingverhältnissen und Sale- und-Leaseback-Transaktionen (zu Einzelheiten vgl. unten).

Die wesentlichen Neuerungen des IFRS 16 im Vergleich zu den bisherigen Vorschriften betreffen insbesondere die folgenden Bereiche:

Definition eines Leasingverhältnisses

IFRS 16 definiert ein Leasingverhältnis als einen Vertrag, der das Recht zur Nutzung eines Vermögenswerts über einen Zeitraum im Austausch für eine Gegenleistung beinhaltet. Leasingverhältnisse unterscheiden sich von Dienstleistungen dahingehend, dass beim Leasing der Kunde die Nutzung der der Leistung zugrunde liegenden Vermögenswerte kontrolliert, während bei einer Dienstleistung die Kontrolle durch den Leistungserbringer erfolgt. In diesem Sinne erfordert ein Leasingverhältnis nach IFRS 16, dass die Erfüllung des Vertrags von der Nutzung eines identifizierten Vermögenswerts abhängt und zugleich der Kunde das Recht auf Kontrolle der Nutzung dieses Vermögenswerts durch den Vertrag erhält. Kontrolle der Nutzung liegt wiederum vor, sofern der Kunde im Wesentlichen den gesamten wirtschaftlichen Nutzen aus dem Vermögenswert erhält und er zudem das Recht hat, die Nutzung des Vermögenswerts zu bestimmen, d. h. entscheiden kann, wie und für welchen Zweck der Vermögenswert genutzt wird.

Im Unterschied zu IAS 17 bzw. IFRIC 4 betont IFRS 16 damit wesentlich stärker als bisher das Prinzip der Kontrolle über die Nutzung des der Leistung zugrunde liegenden Vermögenswerts. Die Preisgestaltung zwischen Kunde und Leistungserbringer (die in der Vergangenheit bspw. bei eingebetteten Leasingverhältnissen aufgrund der Regelung des IFRIC 4.9c) relevant war) spielt hingegen künftig für die Einordnung einer Vereinbarung als Leasingverhältnis keine Rolle mehr.

Bilanzierungsmodell beim Leasingnehmer

Leasingnehmer haben zukünftig grundsätzlich alle Leasingverhältnisse bilanziell in Form eines Nutzungsrechts und einer korrespondierenden Leasingverbindlichkeit in Höhe des Barwerts der Leasingraten zu erfassen. In der Folge ist das Nutzungsrecht über die Vertragslaufzeit im Allgemeinen linear abzuschreiben, die Leasingverbindlichkeit nach der Effektivzinsmethode zu bewerten. Die Darstellung in der Gewinn- und Verlustrechnung orientiert sich mit dem Ausweis von Abschreibung und Zinsaufwand an einer Kreditfinanzierung und weist aufgrund des degressiven Verlaufs des Gesamtaufwands einen sog. „front load“-Effekt auf.

Um die Belastungen für Leasingnehmer zu begrenzen, beinhaltet IFRS 16 jedoch zwei Ausnahmen vom Grundsatz der Erfassung aller Leasingverhältnisse, die wahlweise in Anspruch genommen werden können. So dürfen Leasingverhältnisse mit einer Laufzeit von maximal zwölf Monaten sowie Leasingverhältnisse über geringwertige Vermögenswerte wie bisheriges Operating-Leasing behandelt werden. Eine genaue Grenze, was als geringwertig gilt, nennt der Standard nicht; als geringwertige Vermögenswerte hatte der Standardsetzer jedoch insbesondere geringwertiges IT-Equipment und Betriebs- und Geschäftsausstattung mit einem Wert von maximal USD 5.000 im Sinn, nicht dagegen zum Beispiel PKWs. Der IASB erwartet, dass diese Vermögenswerte in aller Regel auch in der Summe unwesentlich sind, allerdings ist diese Ausnahmeregelung auch anwendbar, sofern die Summe der hierunter fallenden Vermögenswerte im Einzelfall wesentlich sein sollte.

Darüber hinaus sieht IFRS 16 sowohl für Leasingnehmer als auch für Leasinggeber die Möglichkeit vor, die Vorschriften auf ein Portfolio von Leasingverhältnissen anzuwenden, sofern der sich hieraus ergebende Effekt keine wesentliche Änderung zu einer Einzelbetrachtung darstellt.

Unterleasingverhältnisse und Sale-und-Leaseback-Transaktionen

Bei Unterleasingverhältnissen orientiert sich zukünftig die Klassifizierung beim Leasinggeber nicht mehr am zugrunde liegenden Vermögenswert, sondern am bilanzierten Nutzungsrecht aus dem Hauptleasingvertrag. Da das Nutzungsrecht in den meisten Fällen eine kürzere Nutzungsdauer und einen geringeren Zeitwert als das Leasingobjekt selbst aufweist, kann erwartet werden, dass in Zukunft Unterleasingverhältnisse häufiger als bisher als Finanzierungsleasing zu klassifizieren sind.

Für Sale-und-Leaseback-Transaktionen ergeben sich neben den Änderungen beim Leasingnehmer-Bilanzierungsmodell die weitreichendsten Änderungen. Waren Sale-und-Leaseback-Transaktionen bislang ausschließlich im IAS 17 geregelt und richtete sich die Bilanzierung weitgehend danach, ob das Leasingverhältnis als Operating- oder Finanzierungsleasing einzustufen war, so ist künftig zunächst zu prüfen, ob die Übertragung des Vermögenswerts als Veräußerung im Sinne des IFRS 15 qualifiziert. Sind die Kriterien des IFRS 15 nicht erfüllt, ist die Transaktion wie ein besichertes Kreditgeschäft abzubilden, der betrachtete Vermögenswert verbleibt somit in der Bilanz des Veräußerers. Kommt es dagegen zum Verkauf nach IFRS 15, ist der sich anschließende Leasingvertrag grundsätzlich nach den allgemeinen Regelungen abzubilden, die Ergebniserfassung beim Veräußerer-Leasingnehmer ist jedoch proportional beschränkt auf den auf den Restwert entfallenden Teil, da nur dieser wirtschaftlich veräußert wurde. Darüber hinaus gibt es wie auch schon unter IAS 17 Anpassungsvorschriften, sollte die Transaktion nicht zu marktgerechten Konditionen durchgeführt werden.

Neben diesen wesentlichen Neuerungen enthält der Standard erstmals ausführlichere Vorschriften zur Bilanzierung bei Modifikation eines Leasingvertrags sowie zu Neueinschätzungen ohne Vertragsänderung. Darüber hinaus wurden die Angabepflichten für Leasingnehmer und –geber wesentlich erweitert. So haben Leasinggeber beispielsweise künftig ihre Strategie zum Umgang mit Restwertrisiken aus Leasingobjekten offenzulegen.

Eine freiwillige vorzeitige Anwendung des Standards ist möglich, sofern auch IFRS 15 zu diesem Zeitpunkt bereits angewendet wird. IFRS 16 kann wahlweise entweder vollständig retrospektiv im Sinne des IAS 8 oder modifiziert retrospektiv auf Basis der im Standard definierten Übergangsregeln angewendet werden.

Mit einer Übernahme der Regelungen durch die EU („Endorsement“) wird derzeit in 2017 gerechnet.

Weitere Informationen können unserer Publikation [In depth „IFRS 16 – a new era of lease accounting“](#) aus Februar 2016 entnommen werden.

Agenda-Entscheidungen des IFRS IC im Jahr 2015/2016

Eignet sich eine an das IFRS IC adressierte Fragestellung nach Ansicht des Committees nicht als Grundlage für eine Interpretation, wird die Entscheidung über die Nichtaufnahme in das Arbeitsprogramm im IFRIC Update veröffentlicht. Diese sog. "Tentative Agenda Decision" enthält neben einer kurzen Skizzierung des Sachverhalts auch eine Begründung für die Ablehnung. Verbleibt es nach einer mindestens 30-tägigen Kommentierungsfrist für die interessierte Öffentlichkeit bei dieser Ablehnung, beschließt das IFRS IC den endgültigen Wortlaut der Entscheidung (einschließlich der Begründung) und veröffentlicht diese als sog. IFRS IC Agenda-Entscheidung (Agenda Decision) im IFRIC Update. Die endgültige Entscheidung zur Nichtaufnahme wird außerdem in eine Übersicht aufgenommen, die auf der Website des IASB frei verfügbar ist.

Zum Teil enthalten die Ablehnungsentscheidungen des IFRS IC auch materielle Aussagen zur IFRS-Bilanzierung. In diesem Fall werden sie üblicherweise auch als "Non-Interpretations", "Non-IFRICs" oder "NIFRICs" bezeichnet. Auch wenn das IFRS IC im Rahmen der Veröffentlichung seiner Agenda-Entscheidungen ausdrücklich darauf hinweist, dass diese nur zu Informationszwecken veröffentlicht werden und keine IFRIC darstellen oder solche ändern, dürfen die Anwender nach Ansicht des IASB sowie unter anderem der ESMA diese Äußerungen des IFRS IC jedoch auch nicht ignorieren und nur bei Vorliegen gewichtiger Gründe von diesen abweichen.

Im Folgenden wird ein kurzer Überblick über ausgewählte Agenda-Entscheidungen seit Erscheinen des letzten Year-End-Letters gegeben.

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.

Quelle: [IFRIC Update November 2015](#)

IAS 12 „Ertragsteuern“ - Ansatz latenter Steuern auf temporäre Differenzen, die durch Wechselkursbedingte Änderungen der steuerlichen Basis nicht monetärer Vermögenswerte und Schulden entstehen

Das IFRS IC erhielt eine Anfrage zur Erfassung latenter Steuern in Fällen, in denen die steuerliche Basis (*tax base*) nicht monetärer Vermögenswerte und Schulden in einer Währung ausgedrückt wird, die nicht der funktionalen Währung des Unternehmens entspricht. Der Anfragende war der Meinung, dass die Effekte, die durch den Ansatz latenter Steuern, die durch wechselkursbedingte Änderungen der *tax bases* derartiger Vermögenswerte und Schulden entstehen, nicht im Gewinn oder Verlust erfasst werden sollten.

Im Hinblick auf die bestehende Regelung des IAS 12.41 i. V. m. IAS 12.58 wies das IFRS IC darauf hin, dass die sich aus Änderungen der Wechselkurse ergebenden temporären Differenzen zu latenten Steuerschulden oder ggf. latenten Steueransprüchen führen. Die sich ergebenden latenten Steuern sind im Gewinn oder Verlust zu erfassen. Eine Erfassung außerhalb des Gewinns oder Verlusts (Analogieziehung zu IAS 12.58(a)) ist nicht zulässig. Das IFRS IC wies darauf hin, dass es hierbei nur den Ausweis innerhalb des Steuerertrags- bzw. -aufwands und nicht innerhalb der Wechselkursgewinne/-verluste für sachgerecht erachtet. Allerdings verlange IAS 12.79, die Hauptbestandteile des Steueraufwands und -ertrags getrennt anzugeben, so dass es sachgerecht sei, wesentliche Teile des Steueraufwands bzw. -ertrags, die aus Wechselkursänderungen resultierten, separat zu erläutern.

Im Hinblick auf die bestehenden Regelungen sieht das IFRS IC keine Notwendigkeit einer Interpretation oder Standardänderung gegeben und entschied daher, das Thema nicht auf seine Agenda zu nehmen.

Quelle: [IFRIC Update Januar 2016](#)

IAS 16 „Sachanlagen“ 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, die Anfrage nicht auf die Agenda zu setzen.

Quelle: [IFRIC Update März 2016](#)

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 (aber nicht zum Bilanzstichtag erfolgende) Übertragung von Kontensalden auf ein bestimmtes zu Verrechnungszwecken bestehendes Bankkonto (*netting account*) zum Nachweis der Absicht zur Erfüllung auf Nettobasis in Übereinstimmung mit IAS 32.42(b) ausreicht.

Der Analyse durch das IFRS IC lag eine Cash-Pooling-Vereinbarung zwischen mehreren Unternehmen eines Konzerns zugrunde, wobei jedes dieser Unternehmen ein (auch rechtlich) separates Konto bei einer Bank führte. Dem Konzern stand ein den Anforderungen des IAS 32.42(a) entsprechendes durchsetzbares Recht zur Verrechnung der Salden dieser Bankkonten zu. Die Zinsberechnung durch die Bank erfolgte auf Nettobasis, d. h. auf Grundlage des Saldos aller einzelnen Bankkonten. Die einzelnen Konzernunternehmen waren dazu angehalten, jedoch nicht verpflichtet, ihre Kontosalden regelmäßig auf das *netting account* zu übertragen. Zum Bilanzstichtag erfolgte eine solche Übertragung nicht. Zudem erwartete der Konzern, dass die Unternehmen die einzelnen Bankkonten bis zum nächsten Verrechnungstag weiter im normalen Geschäftsverlauf nutzen würden, bspw. in Form von zusätzlichen Einzahlungen oder durch Abhebungen zur Erfüllung anderer Verbindlichkeiten.

Vor diesem Hintergrund stellte das IFRS IC fest, dass aus Sicht des Konzerns in dem Umfang, in dem bis zum nächsten Verrechnungstag im normalen Geschäftsverlauf mit zusätzlichen Einlagen und Entnahmen auf bzw. von den Bankkonten gerechnet wird, keine Absicht vorliegt, die am Bilanzstichtag bestehen Kontensalden auf Nettobasis zu erfüllen und damit eine Saldierung nicht angemessen ist. In Anbetracht der üblichen Geschäftspraxis der Konzernunternehmen würde ein saldierter Ausweis der Kontensalden die Höhe und den zeitlichen Anfall der erwarteten Cashflows aus den einzelnen Bankkonten nicht angemessen widerspiegeln. Das IFRS IC wies jedoch darauf hin, dass im Falle anderer Cash-Pooling-Vereinbarungen der Konzern möglicherweise andere Erwartungen hinsichtlich der Nutzung der Bankkonten durch Konzernunternehmen vor dem nächsten Verrechnungstag haben könnte. 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 Einschätzung, dass Cash-Pooling-Vereinbarungen in 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 die Umstände des Einzelfalls ankommt. Daher entschied das IFRS IC, dass unter Berücksichtigung der bestehenden Anforderungen der IFRS keine Interpretation notwendig sei, so dass der Sachverhalt nicht auf die Agenda aufgenommen wurde.

Quelle: [IFRIC Update März 2016](#)

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 in der Regel 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 Verkauf der Einheit aus Vermögenswerten 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 nicht auf die Agenda gesetzt.

Quelle: [IFRIC Update Mai 2016](#)

IAS 39 „Finanzinstrumente: Ansatz und Bewertung“ – Abspaltung von eingebetteten Floors aus variabel verzinslichen Basisverträgen

Nach IAS 39.AG33(b) sind eingebettete Floors oder Caps von einem variabel verzinslichen Basisvertrag abzuspalten und getrennt zu bilanzieren, wenn bei Vertragsabschluss der Cap unter dem Marktzins oder der Floor über dem Marktzins liegt und/oder Cap oder Floor im Vergleich zum Basisvertrag gehebelt sind.

In seiner endgültigen Agenda-Entscheidung hat das IFRS IC festgestellt, dass IAS 39.AG33(b) in einem negativen Zinsumfeld auf die gleiche Weise auf einen Zinsfloor anzuwenden ist wie in einem positiven Zinsumfeld. Darüber hinaus konkretisierte das IFRS IC, wie der Floor und der geeignete Marktzins zum Zeitpunkt des Vertragsabschlusses für Zwecke des IAS 39.AG33(b) zu bestimmen sind:

- Dem in IAS 39.AG33(b) vorgesehenen Vergleich zwischen Floor und Marktzins ist ein auf die Gesamtverzinsung des Instruments bezogener Floor (*overall interest rate floor*) zugrunde zu legen. Hierzu ist ein auf den vertraglich vereinbarten Benchmark-Zins bezogener Floor um die vertraglich vereinbarten Aufschläge (*contractual spreads*) und ggf. andere Komponenten (Agio, Disagio, andere für die Effektivzinsermittlung relevante Zu- oder Abschläge) zu erhöhen bzw. zu vermindern. Dieser auf den Gesamtzins bezogene Floor ist mit dem Marktzins eines vergleichbaren Instruments ohne Floor, d.h. mit dem Marktzins des Basisvertrags, zu vergleichen.
- Um den geeigneten Marktzins des Basisvertrags zum Zeitpunkt des Vertragsabschlusses für Zwecke des IAS 39.AG33(b) zu bestimmen, sind die spezifischen Vertragsbedingungen einschließlich der maßgeblichen Kreditrisikoprämien oder anderer Aufschläge zu berücksichtigen, die für die Transaktion angemessen sind. Da der Begriff „Marktzins“ mit dem Konzept des beizulegenden Zeitwerts gemäß IFRS 13 verknüpft ist, wird auf die Beschreibung des beizulegenden Zeitwerts in IAS 39.AG64 verwiesen.

Außerdem merkte das IFRS IC an, dass IFRS 9.B4.3.8(b) und 9.B5.1.1 den Regelungen in IAS 39.AG33(b) und 39.AG64 entsprechen, so dass die Ausführungen zu IAS 39 entsprechend auch nach IFRS 9 gelten.

Unter Berücksichtigung der bestehenden Anforderungen der IFRS bestätigte das IFRS IC, dass weder eine Interpretation noch die Änderung eines Standards notwendig ist. Daher entschied das IFRS IC abschließend, den Sachverhalt nicht auf seine Agenda aufzunehmen.

Quelle: [IFRIC Update Januar 2016](#)

IFRS 5, Zur Veräußerung gehaltene langfristige Vermögenswerte und aufgegebene Geschäftsbereiche – Darstellung von konzerninternen Transaktionen zwischen fortzuführenden und aufgegebenen Geschäftsbereichen

Das IFRS IC erhielt eine Anfrage mit der Bitte klarzustellen, wie konzerninterne Transaktionen zwischen fortzuführenden und aufgegebenen Geschäftsbereichen darzustellen sind. Diesbezüglich hat das IFRS IC festgestellt, dass es keine spezifischen Regelungen gibt, wie solche konzerninternen Vorgänge zu eliminieren sind. Das IFRS IC ist jedoch auch der Ansicht, dass IFRS 5 oder IAS 1 keine Regelungen enthalten, die die Vorgaben des IFRS 10 zur Konsolidierung außer Kraft setzen. Insofern greift auch uneingeschränkt IFRS 10.B86(c), wonach nicht nur Gewinne und Verluste aus konzerninternen Geschäftsvorfällen zu eliminieren sind, sondern ebenso unter anderem entsprechende Aufwendungen und Erträge.

Da durch diese Vorgehensweise unter Umständen nicht die für den Abschlussadressaten nützlichsten Informationen dargestellt werden, sind nach Ansicht des IFRS IC zusätzliche Angaben notwendig, um dennoch das in IFRS 5.30 dargestellte Ziel zu erreichen, den Abschlussadressaten in die Lage zu versetzen, die finanziellen Auswirkungen von aufgegebenen Geschäftsbereichen und der Veräußerung langfristiger Vermögenswerte (oder Veräußerungsgruppen) zu beurteilen.

Das IFRS IC erachtet die bestehenden Regelungen als ausreichend, sodass weder eine Interpretation noch eine Änderung eines Standards notwendig sei. Es entschied daher, die Fragestellung nicht auf seine Agenda zu nehmen. Allerdings soll die Fragestellung, wie ein Unternehmen konsolidierte Ergebnisse zwischen weitergeführten und aufgegebenen Geschäftsbereichen aufteilt, Inhalt eines Forschungsprojekts zu IFRS 5 sein.

Siehe hierzu auch unsere Ausführungen zu aus der Entscheidung resultierenden geplanten Änderung des IDW RS HFA 2 ([IDW ERS HFA 2](#)).

Quelle: [IFRIC Update Januar 2016](#)

IFRS 5 „Zur Veräußerung gehaltene langfristige Vermögenswerte und aufgegebene Geschäftsbereiche“ – Umfang der Allokation eines Wertminderungsaufwands auf die langfristigen Vermögenswerte innerhalb einer Veräußerungsgruppe

Das IFRS IC erhielt eine Anfrage zur Klarstellung, ob ein für eine Veräußerungsgruppe im Sinne des IFRS 5 zu erfassender Wertminderungsaufwand den Buchwert der in der Gruppe enthaltenen langfristigen Vermögenswerte auch unter deren beizulegenden Zeitwert abzüglich der Veräußerungskosten bzw. Nutzungswert mindern darf.

Grundsätzlich regelt IAS 36.105, dass bei der Zuordnung eines Wertminderungsaufwands der Buchwert eines Vermögenswerts nicht unter den höchsten der Werte aus beizulegendem Zeitwert abzüglich der Veräußerungskosten, Nutzungswert und Null herabgesetzt werden darf. Diesbezüglich hat das IFRS IC festgestellt, dass IFRS 5.23, der die Wertminderung einer Veräußerungsgruppe regelt, lediglich auf die Ausführungen des IAS 36.104 und 36.122 verweist, die sich mit der Reihenfolge der Erfassung des Wertminderungsaufwands befassen. Hingegen verweist IFRS 5.23 nicht auf IAS 36.105, sodass die Begrenzung der Zuordnung eines Wertminderungsaufwands auf die langfristigen Vermögenswerte einer Veräußerungsgruppe nach IFRS 5 nicht zum Tragen kommt.

Aufgrund der bestehenden Regelungen ist das IFRS IC der Ansicht, dass weder eine Interpretation noch eine Änderung eines Standards notwendig ist. Es entschied daher, die Fragestellung nicht auf seine Agenda zu nehmen.

Quelle: [IFRIC Update Januar 2016](#)

IFRS 9 „Finanzinstrumente“ – Übergangsbestimmungen zum Hedge Accounting

Das IFRS IC erhielt eine Anfrage zu zwei Aspekten im Zusammenhang mit der Designation und Bilanzierung von Sicherungsbeziehungen beim Übergang von IAS 39 auf IFRS 9. Im Detail wurde gefragt,

- (a) ob ein Unternehmen vor dem Hintergrund der Ausrichtung einer Sicherungsbeziehung an dem hiermit verfolgten Risikomanagementziel, diese Sicherungsbeziehung beim Übergang von IAS 39 auf IFRS 9 als fortgeführte Sicherungsbeziehung behandeln kann, wenn das Unternehmen das Grundgeschäft derart verändert, dass ein nach IAS 39 in seiner Gänze gesicherter nicht-finanzieller Posten durch eine nach IFRS 9 zulässige Komponente dieses nicht-finanziellen Postens ersetzt wird.
- (b) ob ein Unternehmen seine ursprünglich nach IAS 39 vorgenommene Designation einer Sicherungsbeziehung für einen in seiner Gänze gesicherten nicht-finanziellen Posten nach IFRS 9 fortführen kann.

Bezüglich des unter (a) dargestellten Sachverhalts wies das IFRS IC darauf hin, dass die Änderung des Grundgeschäfts in einer Sicherungsbeziehung von einem in seiner Gänze gesicherten nicht-finanziellen Posten zu einer gesicherten Komponente dieses nicht-finanziellen Postens beim Übergang auf IFRS 9 nur prospektiv erfolgen darf (IFRS 9.7.2.22). Das IFRS IC wies weiterhin darauf hin, dass eine solche Änderung des Grundgeschäfts innerhalb einer fortgeführten Sicherungsbeziehung einer retrospektiven Anwendung der Hedge Accounting-Vorschriften des IFRS 9 entsprechen würde und dies abgesehen von den in IFRS 9.7.2.26 geregelten Ausnahmefällen unzulässig wäre. Da im vorliegenden Sachverhalt die Ausnahmeregelungen des IFRS 9.7.2.26 nicht anwendbar seien, kann die ursprünglich nach IAS 39 gebildete Sicherungsbeziehung nach IFRS 9 nicht fortgeführt werden.

Bezüglich des unter (b) dargestellten Sachverhalts stellte das IFRS IC fest,

- dass die Designation von Sicherungsbeziehungen, die nicht exakt dem tatsächlichen Risikomanagement entsprechen (sog. „proxy hedging“), von IFRS 9.BC6.97, IFRS 9.BC6.98 und IFRS 9.BC6.100 gestützt wird, wenn diese Sicherungsbeziehungen das Risikomanagement insoweit widerspiegeln, dass sie sich auf dieselbe Risikoart beziehen, die im Risikomanagement tatsächlich gesteuert wird, und dieselbe Art von Instrumenten verwendet wird wie zu Risikomanagementzwecken.
- dass das sog. „proxy hedging“ in den vorgenannten Fällen nicht auf Situationen beschränkt ist, in denen eine Designation von Grundgeschäften im Einklang mit dem tatsächlichen Risikomanagement nach IFRS 9 nicht zulässig ist.

Das IFRS IC wies darauf hin, dass im Ergebnis Sicherungsbeziehungen für in ihrer Gänze gesicherte nicht-finanzielle Posten beim Übergang auf IFRS 9 auf Grundlage der nach IAS 39 vorgenommenen Designation fortgeführt werden können, wenn sie die Anwendungsvoraussetzungen für das Hedge Accounting nach IFRS 9 erfüllen.

Unter Berücksichtigung der bestehenden Anforderungen der IFRS stellte das IFRS IC fest, dass weder eine Interpretation noch die Änderung eines Standards notwendig ist. Daher entschied das IFRS IC, den Sachverhalt nicht auf seine Agenda aufzunehmen.

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 nicht auf die Agenda des IFRS IC aufgenommen.

Quelle: [IFRIC Update März 2016](#)

IFRS 11 „Gemeinsame Vereinbarungen“ und IFRS 10 „Konzernabschlüsse“ – Inkonsistenz bei Verlust der Beherrschung und Verbleib einer Beteiligung an einer gemeinschaftlichen Tätigkeit (joint operation)

Bei Verlust der Beherrschung über ein Tochterunternehmen verlangt IFRS 10 grundsätzlich die Neubewertung etwaiger zurückbehaltener Anteile. Das IFRS IC diskutierte im März, ob dies auch für etwaige zurückbehaltene Anteile an Vermögenswerten und Schulden einer Joint Operation gilt, da IFRS 11 für die Veräußerung oder Einlage von Vermögenswerten an bzw. in eine Joint Operation lediglich Erfolgsrealisierung vorsieht. Eine ähnliche Fragestellung, nämlich die Veräußerung oder Einlage von Vermögenswerten an bzw. in ein assoziiertes Unternehmen oder Gemeinschaftsunternehmen, hatte der IASB bereits im September 2014 mit Änderungen an IFRS 10 sowie IAS 28 behandelt. Mit Verweis auf das Forschungsprojekt zum Thema Equity-Accounting wurde der verpflichtende Anwendungszeitpunkt schließlich auf unbestimmte Zeit verschoben (vgl. unsere [Ausführungen oben](#) zu den International Financial Reporting Standards, die anwendbar sind für am oder nach dem 1. Januar 2016 beginnende Berichtsperioden). Das IFRS IC entschied daher, das Thema nicht auf seine Agenda zu nehmen, sondern dem IASB zu empfehlen, die Themen gemeinsam zu betrachten.

Quelle: [IFRIC Update Juli 2016](#)

IFRIC 12 „Dienstleistungskonzessionsvereinbarungen“ – Zahlungen des Betreibers an den Konzessionsgeber im Rahmen einer Dienstleistungskonzessionsvereinbarung

Das IFRS IC hatte in der Vergangenheit eine Anfrage erhalten, wie Zahlungen des Betreibers von Infrastruktur an den Konzessionsgeber im Rahmen von Konzessionsvereinbarungen im Anwendungsbereich des IFRIC 12 bilanziell abzubilden sind.

Aus Sicht des IFRS IC gelten für die Fälle, in denen der Betreiber bzw. Konzessionsnehmer hinsichtlich der Zahlungen an den Konzessionsgeber als Prinzipal und nicht als dessen Agent agiert, folgende Grundsätze:

1. Sofern die Zahlungen dem Betreiber ein Recht auf ein Gut oder eine Dienstleistung gewähren, das nicht Teil der Konzessionsvereinbarung ist, ist das Gut bzw. die Dienstleistung nach dem dafür anwendbaren Standard zu bilanzieren.
2. Sofern die Zahlungen dem Betreiber ein Nutzungsrecht an einem materiellen Vermögenswert einräumen, der nicht Teil der unter IFRIC 12 fallenden Infrastruktur ist, hat der Betreiber zu prüfen, ob diesbezüglich ein Leasingverhältnis vorliegt und entsprechend die dafür geltenden Vorschriften anzuwenden.
3. Sofern weder 1. noch 2. zutrifft, sind die Zahlungen entsprechend den Vertragsbedingungen der Konzessionsvereinbarung abzubilden. Dabei gilt Folgendes:
 - Im Falle des *financial asset*-Modells des IFRIC 12 entspricht der Konzessionsgeber einem Kunden in einem Umsatzgeschäft. Folgerichtig sind die Zahlungen durch den Betreiber gemäß IFRS 15.70-72 als an den Kunden gezahlte Gegenleistung (Reduzierung des Transaktionspreises) zu erfassen.
 - Im Falle des *intangible asset*-Modells des IFRIC 12 stellen die Zahlungen des Betreibers an den Konzessionsgeber zusätzliches Entgelt zum Erwerb des immateriellen Vermögenswertes dar und sind somit Teil der Anschaffungskosten nach IAS 38.
 - Im Falle des gemischten Modells des IFRIC 12 (Ansatz eines finanziellen und eines immateriellen Vermögenswertes) hat der Konzessionsnehmer nach der Substanz der Vereinbarung zu entscheiden, ob die Zahlung eine an den Kunden (Konzessionsgeber) gezahlte Gegenleistung oder ein zusätzliches Entgelt für den Erwerb des immateriellen Vermögenswertes oder beides darstellt.

Die Zahlungen des Betreibers an den Konzessionsgeber können variabel in Abhängigkeit von Größen oder Ereignissen sein, die in oder außerhalb der Kontrolle des Betreibers sind. Das IFRS IC merkte an, dass im Falle des *intangible asset*-Modells die bilanzielle Erfassung derartiger variabler Zahlungen mit der umfassenderen Bilanzierungsfrage, wie variable Zahlungen zum Erwerb eines Vermögenswertes abzubilden sind, verknüpft ist. Das IFRS IC hatte in vorherigen Sitzungen entschieden, dass diese umfassende Bilanzierungsfrage, insbesondere die Abbildung von Zahlungen, deren Variabilität an die zukünftige Unternehmenstätigkeit anknüpft (z. B. künftige Umsätze), zu umfänglich ist, um vom IFRS IC adressiert zu werden.

Nach intensiven Diskussionen ist das IFRS IC nun zu dem Entschluss gekommen, dass auch die Bilanzierungsfrage hinsichtlich der Abbildung variabler Zahlungen im Rahmen von Konzessionsvereinbarungen des IFRIC 12 zu umfassend ist, um vom IFRS IC adressiert zu werden. Entsprechend entschied das IFRS IC, die Thematik „Bilanzierung von Zahlungen des Betreibers an den Konzessionsgeber im Rahmen einer Dienstleistungsvereinbarung“ nicht auf seine Agenda zu nehmen.

Neue fachliche Verlautbarungen zur internationalen Rechnungslegung

ERS HFA 48 – Einzelfragen der Bilanzierung von Finanzinstrumenten nach IFRS 9

Das Institut der Wirtschaftsprüfer (IDW) hat zwischen Mai und September folgende drei Entwürfe zu einer Stellungnahme zur Rechnungslegung veröffentlicht, die sich mit Einzelfragen der Bilanzierung von Finanzinstrumenten nach IFRS 9 „Finanzinstrumente“ befasst (IDW ERS HFA 48):

- **Mai 2016:** Dieser Entwurf adressiert im Einzelnen Themen zum Anwendungsbereich von IFRS 9 sowie zum Abgang, zur Klassifizierung und zur Bewertung von Finanzinstrumenten. Da die Regelungen zum Anwendungsbereich in Bezug auf den Kauf oder Verkauf von nicht-finanziellen Posten und zum Abgang von finanziellen Vermögenswerten bzw. finanziellen Verbindlichkeiten weitgehend unverändert von IAS 39 in IFRS 9 übernommen wurden, basieren die betreffenden Ausführungen auf der IDW Stellungnahme RS HFA 25 und den entsprechenden Abschnitten der IDW Stellungnahme RS HFA 9. Die bisherigen Verlautbarungen wurden an die Regelungen des neuen Standards und an den derzeitigen Diskussionsstand angepasst. Weiterhin wurde der am 7. Mai 2015 veröffentlichte Entwurf zur Ergänzung der IDW Stellungnahme RS HFA 9, der Fragen zur Bilanzierung von Reverse Factoring-Transaktionen behandelt, in den aktuellen Entwurf integriert.
- **Juni 2016:** Erweiterung des Entwurfs um eine Stellungnahme zu den überarbeiteten Vorschriften zur Abbildung von Sicherungsbeziehungen (Hedge Accounting). Thematisiert werden u. a. die Eignung von (derivativen) Finanzinstrumenten als Sicherungsinstrumente, die Designation von Risikokomponenten als Grundgeschäfte sowie die Ermittlung von Hedge-Ineffektivität (insb. Hypothetische-Derivate-Methode).
- **September 2016:** Die neuerliche Fortsetzung beschäftigt sich mit den von vielen Unternehmen als besonders komplex empfundenen Vorschriften zur Wertminderung in IFRS 9. Thematisiert werden vor allem:
 - Anwendungsbereich der Wertminderungsvorschriften: u. a. Klarstellungen zum Umfang der zu berücksichtigenden Kreditzusagen
 - Bestimmung einer signifikanten Erhöhung des Kreditausfallrisikos: Das IDW äußert sich zu der Frage, ab welchem Zeitpunkt Wertminderungen nicht mehr in Höhe des über die kommenden 12 Monate erwarteten Kreditverlusts (*12-month expected credit losses*) sondern in Höhe des über die Restlaufzeit erwarteten Verlusts (*lifetime expected credit losses*) zu erfassen sind.
 - Bemessung der erwarteten Kreditverluste: Der Entwurf beleuchtet verschiedene Aspekte, die bei der Bestimmung der Höhe der Wertminderungen eine Rolle spielen (z. B. wahrscheinlichkeitsgewichtete Szenarien, Laufzeit des Finanzinstruments, Zeitwert des Geldes).
 - Angemessene und belastbare Informationen: Die Stellungnahme befasst sich u. a. mit der Notwendigkeit, makroökonomische Faktoren zu berücksichtigen und geht darauf ein, in welchen Fällen hierbei mehrere Szenarien zugrunde zu legen sind.

Quelle: [IDW-Website](#)

ERS HFA 2 – Zur Veräußerung gehaltene langfristige Vermögenswerte und aufzugebene Geschäftsbereiche

Das IFRS IC hat im Januar 2016 klargestellt, dass auch für die Darstellung des fortgeführten Bereichs in der Gesamtergebnisrechnung und die gesonderte Darstellung des aufgegebenen Geschäftsbereichs, entweder in der Gesamtergebnisrechnung oder im Anhang, zwingend Beträge nach Durchführung einer Aufwands- und Ertragskonsolidierung anzugeben sind. Eine „Bruttodarstellung“ von Aufwendungen und Erträgen aus Transaktionen zwischen dem fortgeführten und dem aufgegebenen Bereich, wie bislang von IDW RS HFA 2 für den Fall vorgesehen, in welchem die bisher konzerninternen Transaktionen auch nach endgültigem Abgang des aufgegebenen Geschäftsbereichs fortgeführt werden, ist demnach nicht zulässig.

Nach Veröffentlichung der Agenda-Entscheidung des IFRS IC zur Bilanzierung von Aufwendungen und Erträgen aus konzerninternen Transaktionen bei Vorliegen eines aufgegebenen Geschäftsbereichs nach IFRS 5, ist der nationale Berufsstand der Wirtschaftsprüfer bereits tätig geworden. Folgerichtig hat der Hauptfachausschuss (HFA) des Instituts der Wirtschaftsprüfer (IDW) am 14. Juni einen Entwurf einer Änderung von IDW RS HFA 2 verabschiedet. Inhaltlich wird entsprechend der IFRS IC Verlautbarung deutlich herausgestellt, dass die Konsolidierungsgrundsätze des IFRS 10 auch im Falle aufgebener Geschäftsbereiche gelten und es keine diesbezüglichen Ausnahmeregelungen in IAS 1 oder IFRS 5 gibt. Der Entwurf sieht zudem ausdrücklich zumindest zwei denkbare Darstellungsvarianten vor. Zum einen kann demnach gemäß dem üblichen konsolidierungstechnischen Vorgehen eine Eliminierung von Erträgen beim liefernden bzw. leistenden Bereich und eine Eliminierung von Aufwendungen beim die Leistung empfangenden Bereich erfolgen; zum anderen kann im Rahmen einer wirtschaftlichen Betrachtungsweise auch die Eliminierung in einem der beiden Bereiche erfolgen, um z. B. den fortgeführten Bereich im Sinne einer „als ob“-Darstellung so darzustellen, wie er künftig erwartungsgemäß fortbestehen wird. Sollte der Informationszweck des IFRS 5.30, Vermittlung eines Verständnisses der finanziellen Auswirkungen des aufgegebenen Geschäftsbereichs, mit der gewählten Darstellungsvariante nicht erreicht werden, so sind – abhängig von den Tatsachen und Umständen im Einzelfall, insbesondere mit Blick auf die Wesentlichkeit – zusätzliche Angaben zu machen. Der HFA des IDW hat ferner ausdrücklich festgehalten, dass auch eine Schuldenkonsolidierung zwingend durchzuführen ist. Bisher sieht die Stellungnahme vor, dass - soweit mit hinreichender Sicherheit davon auszugehen ist, dass der Erwerber Forderungen und/oder Verbindlichkeiten übernimmt - diese Forderungen und/oder Verbindlichkeiten als Posten der Abgangsgruppe auszuweisen sind. In dem aktuellen Entwurf einer Änderung des IDW RS HFA 2 ist diese Ausnahme nicht mehr vorgesehen.

Quelle: [IDW-Website](#)

Fachliche Publikationen

Manual of accounting – IFRS 2016

Herausgegeben von PwC

Januar 2016

Im neu aufgelegten Praxiskommentar „Manual of accounting – IFRS 2015“ erläutern Rechnungslegungsexperten von PwC die Regelungen und Leitlinien zur Aufstellung von IFRS-Abschlüssen. Zur Verdeutlichung der Erläuterungen enthält der Kommentar zahlreiche aktualisierte Beispiele und Auszüge aus Geschäftsberichten.

Die Publikation kann unter folgendem Link bestellt werden:

<http://www.pwc.com/gx/en/services/audit-assurance/ifrs-reporting/manual-of-accounting.html>

In depth – New IFRSs for 2016

Herausgegeben von PwC

April 2016, 30 Seiten

Die Publikation stellt in kurzer Form die in 2016 erstmals verpflichtend oder freiwillig anzuwendenden IFRS-Vorschriften dar.

Die Publikation kann unter folgendem Link heruntergeladen werden:

<http://www.pwc.de/de/newsletter/kapitalmarkt/assets/in-depth-new-ifrss-for-2016.pdf>

Illustrative IFRS consolidated financial statements for 2016 year ends

Herausgegeben von PwC

Juni 2016, 244 Seiten

Die überarbeitete englischsprachige Fassung eines Musterkonzernabschlusses nach IFRS zeigt auf der Grundlage konstruierter Geschäftsvorfälle den IFRS-Konzernabschluss 2016 eines Konzerns, der bereits in Vorjahren die IFRS angewendet hat. Bei der Aufstellung des Abschlusses werden alle Standards und Interpretationen berücksichtigt, die bis einschließlich 31. Mai 2016 vom IASB veröffentlicht wurden und in Geschäftsjahren, die am oder nach dem 1. Januar 2016 beginnen, verpflichtend anzuwenden sind.

Die Publikation kann unter folgendem Link heruntergeladen werden:

https://www.pwcplus.de/PwCPlus/_layouts/pwc.plus/redirect.aspx?id=203751

Illustrative condensed interim financial information 2016

Herausgegeben von PwC

Juni 2016, 39 Seiten

Die englischsprachige Publikation zeigt, auf der Grundlage eines fiktiven Produktions- und Dienstleistungskonzerns, 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/_layouts/pwc.plus/redirect.aspx?id=200557

Ihre Ansprechpartner aus dem National Office



Guido Fladt

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



Andreas Bödecker

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



Karsten Ganssaug

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



Dr. Sebastian Heintges

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



Alexander Hofmann

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



Barbara Reitmeier

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



Wolfgang Weigel

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

Bestellung und Abbestellung

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

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

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

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

Beide Bezugsmöglichkeiten sind für Sie gebührenfrei.

Wenn Sie den Newsletter abbestellen möchten, senden Sie bitte eine leere E-Mail mit der Betreffzeile „Abbestellung“ an folgende Adresse:

UNSUBSCRIBE_International_Accounting_News@de.pwc.com