

Aktuelle Informationen
zum Jahresende

Oktober 2014

Year-End-Letter 2014



Inhalt

Vorwort.....	2
Handelsrechtliche Rechnungslegung	2
Gesetzesänderungen ohne branchenspezifische Besonderheiten.....	2
IDW-Verlautbarungen ohne branchenspezifische Besonderheiten	4
IDW-Verlautbarungen mit branchenspezifischen Besonderheiten für Kreditinstitute	11
DRSC-Verlautbarungen ohne branchenspezifische Besonderheiten	12
DRSC-Verlautbarungen mit branchenspezifischen Besonderheiten für Kreditinstitute und Versicherungen	14
DCGK (Deutscher Corporate Governance Kodex).....	14
Internationale Rechnungslegung.....	15
International Financial Reporting Standards	15
Agenda-Entscheidungen des IFRS IC im Jahr 2013/2014.....	32
Neue fachliche Verlautbarungen zur internationalen Rechnungslegung.....	40
Fachliche Publikationen	41
Ansprechpartner in Ihrer Nähe	43
Bestellung und Abbestellung.....	44

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 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. Außerdem informieren wir Sie auf unserer Homepage 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*

Handelsrechtliche Rechnungslegung

Gesetzesänderungen ohne branchenspezifische Besonderheiten

Referentenentwurf Bilanzrichtlinie-Umsetzungsgesetz (BilRUG)

Das Bundesministerium der Justiz und für Verbraucherschutz hat am 27. Juli 2014 den Referentenentwurf (RefE) des Bilanzrichtlinie-Umsetzungsgesetzes (BilRUG) veröffentlicht. Dieser sieht im Wesentlichen Änderungen des HGB, des Aktiengesetzes, des GmbH-Gesetzes und des Publizitätsgesetzes zur Umsetzung der EU-Bilanzrichtlinie vor, darüber hinaus in begrenztem Umfang die Änderung sonstiger bilanzrechtlicher Vorschriften.

Das Gesetzgebungsverfahren ist noch nicht abgeschlossen. Wann das Gesetz verabschiedet wird, ist gegenwärtig noch offen. Zurzeit wird damit im 1. Halbjahr 2015 gerechnet, da die EU-Bilanzrichtlinie bis zum 20. Juli 2015 in deutsches Recht umzusetzen ist. Offen ist auch, ob und inwieweit der Zeitpunkt der Verabschiedung des Gesetzes Auswirkungen auf den Erstanwendungszeitpunkt der geplanten Änderungen hat.

Nach dem Referentenentwurf sind folgende rechnungslegungsrelevanten Vorschriften grundsätzlich schon für Jahres- und Konzernabschlüsse für **nach dem 31. Dezember 2013 beginnende Geschäftsjahre** (d. h. bei kalendergleichem Geschäftsjahr bereits 2014) anzuwenden:

- Anhebung der Schwellenwerte für die Bilanzsumme und die Umsatzerlöse für Zwecke des Jahres- und des Konzernabschlusses (§§ 267, 293 HGB-E),
- (Neu-)Definition der Bilanzsumme (§ 267 Abs. 4a HGB-E, Streichung des § 267a Abs. 1 Satz 2 HGB),
- Neudefinition der Umsatzerlöse (§ 277 Abs. 1 HGB-E).

Führt die Anwendung dieser geänderten Vorschriften allerdings zu einer Erweiterung der Pflichten des bilanzierenden Unternehmens, müssen sie – falls sie nicht (vollumfänglich) freiwillig vorzeitig angewendet werden – erst für nach dem 31. Dezember 2015 beginnende Geschäftsjahre angewendet werden.

Die Neuregelungen zu (Konzern-)Zahlungsberichten für Unternehmen, die in der mineralgewinnenden Industrie tätig sind oder Holzeinschlag in Primärwäldern betreiben (sog. Country-by-Country Reporting; §§ 341q bis 341v HGB-E), sind nach dem Referentenentwurf erstmals für **nach dem Datum des Inkrafttretens des BilRUG** (= zwei Tage nach dessen Verkündung) **beginnende Geschäftsjahre** anzuwenden. Diese (Konzern-)Zahlungsberichte sind weder Bestandteil des Jahres- bzw. Konzernabschlusses oder des (Konzern-)Lageberichts noch sind sie prüfungspflichtig.

Nach dem Referentenentwurf sind die meisten geplanten Änderungen rechnungslegungsrelevanter Vorschriften erst für **nach dem 31. Dezember 2015 beginnende Geschäftsjahre** anzuwenden. Mit Ausnahme der geänderten Vorschriften des Publizitätsgesetzes, bei denen es sich um reine Folgeänderungen des HGB handelt, dürfen sie vorzeitig auch auf ein früheres Geschäftsjahr angewendet werden, dann jedoch nur insgesamt. Dazu gehören insb. folgende wesentliche geplante Änderungen der Vorschriften (zu den abschlussprüfungsrelevanten Vorschriften vgl. die Ausführungen im Abschnitt „Prüfungsvorgehen und Berichterstattung“):

HGB

- Festlegung eines Abschreibungszeitraums von mindestens fünf und höchstens zehn Jahren für selbst geschaffene immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens und Geschäfts- oder Firmenwerte, deren Nutzungsdauer nicht bestimmt werden kann, verbunden mit einer Anhangangabe für Letztgenannte (§ 253 Abs. 3 Satz 3 und 4 HGB-E; § 285 Nr. 13 HGB-E),
- Änderung der Anforderungen der §§ 264 Abs. 3, 264b HGB für die Inanspruchnahme von Erleichterungen bei Aufstellung, Prüfung und Offenlegung der Jahresabschlüsse von Kapitalgesellschaften und haftungsbeschränkten Personenhandelsgesellschaften (§§ 264 Abs. 3, 264b HGB-E),
- Streichung des gesonderten Ausweises außerordentlicher Aufwendungen und Erträge in der (Konzern-)GuV unter Beibehaltung der Erläuterungspflicht im (Konzern-)Anhang (§§ 275, 285 Nr. 30, 314 Abs. 1 Nr. 24 HGB-E; Streichung des § 285 Nr. 6 HGB),
- Quantifizierte (Konzern-)Anhangangaben, u.a. zu latenten Steuern (§§ 285 Nr. 29, 314 Abs. 1 Nr. 21 HGB-E),
- Sonstige zusätzliche (Konzern-)Anhangangaben, u.a.
 - Angaben zu Vorgängen von besonderer Bedeutung nach dem (Konzern-) Abschlussstichtag und entsprechende Streichung des „Nachtragsberichts“ im (Konzern-)Lagebericht (§§ 285 Nr. 31, 314 Abs. 1 Nr. 23 HGB-E; Streichung der §§ 289 Abs. 2 Nr. 1, 315 Abs. 2 Nr. 1 HGB),
 - Ergebnisverwendungsvorschlag oder -beschluss (§§ 285 Nr. 32, 314 Abs. 1 Nr. 25 HGB-E),
- Zusätzliche Anhängerleichterungen für kleine Kapitalgesellschaften sowie Änderung der diesbezüglichen Erleichterungen für mittelgroße Kapitalgesellschaften (§ 288 HGB-E),

- Verpflichtende Schulden- sowie Aufwands- und Ertragskonsolidierung im Rahmen der Equity-Methode, soweit die Sachverhalte bekannt oder zugänglich sind (§ 312 Abs. 5 HGB-E),
- Angabe wesentlicher Zweigniederlassungen im Konzernlagebericht (§ 315 Abs. 2 Nr. 3 HGB-E),
- Aufnahme der Erklärungen zur Unternehmensführung oder eines Hinweises auf die Internetquelle in den Konzernlagebericht (§ 315 Abs. 5 HGB-E),

GmbH-Gesetz:

- Teilweise geänderte Angaben zu Ausleihungen, Forderungen und Verbindlichkeiten gegenüber Gesellschaftern einer GmbH (§ 42 Abs. 3 GmbHG-E).

Für einzelne Änderungen fehlen im Referentenentwurf noch explizite Erstanwendungszeitpunkte. Dies betrifft neben redaktionellen Änderungen insb. die geplante Einschränkung des Kreises von Unternehmen, die von den Erleichterungen für Kleinstkapitalgesellschaften Gebrauch machen dürfen (§ 267a Abs. 3 HGB-E). Wird der Erstanwendungszeitpunkt dieser Änderungen nicht noch im Lauf des Gesetzgebungsverfahrens konkretisiert, sind sie erstmals auf alle **bei Inkrafttreten des BilRUG** (= Tag nach dessen Verkündung) **noch nicht aufgestellten Abschlüsse** anzuwenden.

Weitere Informationen bzgl. BilRUG können aus unseren Publikationen HGB direkt (Ausgabe 3/2014; Ausgabe 4/2014) entnommen werden.

IDW-Verlautbarungen ohne branchenspezifische Besonderheiten

Nachfolgend sind wesentliche Verlautbarungen (Stellungnahmen, Standards, Hinweise und sonstige Verlautbarungen) des IDW aufgeführt, die seit der Veröffentlichung des Year-End-Letter 2013 (Oktober 2013) 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 sind nach ihrer Veröffentlichung in den IDW-Fachnachrichten für alle zu diesem Zeitpunkt noch nicht aufgestellten („offenen“) handelsrechtlichen Abschlüsse zu beachten (vgl. IDW PS 201 Tz. 13 und 16a). Die Anwendung von IDW Rechnungslegungshinweisen sowie sonstigen Verlautbarungen wird empfohlen (vgl. IDW PS 201 Tz. 14 und 16).

Rechnungslegung von Stiftungen und Vereinen (IDW RS HFA 5, IDW RS HFA 14)

Aufgrund der weitreichenden Änderungen der Landesstiftungsgesetze sowie des HGB durch das BilMoG seit der Verabschiedung der ursprünglichen IDW Stellungnahme zur Rechnungslegung von Stiftungen im Jahr 2000 wurde eine Neufassung der IDW Stellungnahme zur Rechnungslegung von Stiftungen (IDW RS HFA 5) notwendig. Gegenüber der bisherigen Fassung der Stellungnahme haben sich insb. folgende Änderungen ergeben:

- Einnahmen-/Ausgaben-Rechnung nach § 63 Abs. 3 AO als mögliche Form einer zahlungsstromorientierten Einnahmen-/Ausgaben-Rechnung,
- Einnahmenüberschussrechnung in Anlehnung an § 4 Abs. 3 EStG als alternativ zulässige Form einer Einnahmen-/Ausgaben-Rechnung,
- Geringere Gliederungstiefe in der Vermögensübersicht,
- Fallweise Empfehlung zur Gliederung der GuV nach dem Umsatzkostenverfahren,
- Erläuterungen zur Kapitalerhaltung,
- Empfehlung zum Eigenkapitalausweis,

- Ausführungen zu Verbrauchsstiftungen.

Die für Stiftungen vorgesehenen Erleichterungen, insb. die Einnahmenüberschussrechnung in Anlehnung an § 4 Abs. 3 EStG als alternativ zulässige Form einer Einnahmen-/Ausgaben-Rechnung sowie die geringere Gliederungstiefe in der Vermögensübersicht wurden als Folgeänderungen für Vereine in die IDW Stellungnahme zur Rechnungslegung von Vereinen (IDW RS HFA 14) übernommen.

Quelle: IDW-Fachnachrichten 1/2014, S. 61 ff.; WPg Supplement 1/2014, S. 117 ff. (IDW RS HFA 5); IDW-Fachnachrichten 1/2014, S. 75 ff.; WPg Supplement 1/2014, S. 131 ff. (IDW RS HFA 14)

Anteile an Personenhandelsgesellschaften (IDW RS HFA 18)

Die bisherige Stellungnahme zur Bilanzierung von Anteilen an Personenhandelsgesellschaften im handelsrechtlichen Jahresabschluss (IDW RS HFA 18) wurde in folgenden zwei Punkten überarbeitet:

- Streichung der Möglichkeit, den beizulegenden Wert der Beteiligung an einer Personenhandelsgesellschaft statt nach IDW RS HFA 10 ausnahmsweise nach den für einzelne Vermögensgegenstände üblicherweise angewandten Bewertungsverfahren zu ermitteln;
- Streichung der Angabepflicht eines Haftungsverhältnisses (§§ 251, 268 Abs. 7 HGB) i. H. d. Unterschiedsbetrags zwischen der bedungenen Einlage (Pflichteinlage) und der höheren Hafteinlage des Kommanditisten einer KG.

Quelle: IDW-Fachnachrichten 7/2014, S. 417 f.; WPg Supplement 3/2014, S. 42 f.

Abgrenzung von Erhaltungsaufwand und Herstellungskosten bei Gebäuden (IDW RS IFA 1)

Im Hinblick auf neuere Entwicklungen im immobilienwirtschaftlichen Bereich (bspw. energetische Sanierungen) sowie im Zusammenhang mit einer eventuellen komponentenweisen planmäßigen Abschreibung von Gebäuden hat der Immobilienwirtschaftliche Fachausschuss (IFA) des IDW die Stellungnahme zur Rechnungslegung: Abgrenzung von Erhaltungsaufwand und Herstellungskosten bei Gebäuden in der Handelsbilanz (IDW RS IFA 1) veröffentlicht. Sie ersetzt die bisherige IDW Stellungnahme des Wohnungswirtschaftlichen Fachausschusses 1/1996 „Zur Abgrenzung von Erhaltungsaufwand und Herstellungsaufwand bei Gebäuden“. Grundsätzliche Abweichungen von der bisherigen Abgrenzung von Erhaltungsaufwand und Herstellungskosten bei Gebäuden enthält die Stellungnahme nicht, sondern im Wesentlichen Klarstellungen und Ergänzungen. Diese betreffen u.a. die Bilanzierung selbstständig verwertbarer Anlagen (z. B. Blockheizkraftwerke oder Aufdach-Photovoltaikanlagen), die Frage, wann eine wesentliche Verbesserung des Gebäudes über den ursprünglichen Zustand hinaus vorliegt, und Besonderheiten bei komponentenweiser planmäßiger Abschreibung. Zudem wird klargestellt, dass die Ausführungen zur Abgrenzung von Erhaltungsaufwand und Herstellungskosten sowohl Wohn- als auch Gewerbeimmobilien betreffen.

Weitere Informationen können unserem Blog-Beitrag auf der PwC-Website blogs.pwc.de ([Accounting Aktuell Blog](#)) entnommen werden.

Quelle: IDW-Fachnachrichten 3/2014, S. 246 ff.; WPg Supplement 1/2014, S. 157 ff.

Externe Rechnungslegung im Insolvenzverfahren (IDW RH HFA 1.012)

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. Mit Beschluss vom 21. Mai 2012 (Az. 20 W 65/12) hat das OLG Frankfurt am Main entschieden, dass die Verantwortung für eine Rückkehr zum satzungsmäßigen Abschlussstichtag allein beim Insolvenzverwalter liegt und dass die Wirksamkeit der Änderung ihre Anmeldung und Eintragung ins Handelsregister voraussetzt. IDW RH HFA 1.012 Tz. 10, in der bisher die Auffassung vertreten wurde, ein einfacher Gesellschafterbeschluss sei zur Änderung des Geschäftsjahres ausreichend, wurde entsprechend angepasst.

Quelle: IDW-Fachnachrichten 6/2014, S. 386 ff.; WPg Supplement 2/2014, S. 22 ff.

Bewertung kleiner und mittelgroßer Unternehmen (IDW Praxishinweis 1/2014)

Der IDW Praxishinweis 1/2014 „Besonderheiten bei der Ermittlung eines objektivierte Unternehmenswerts kleiner und mittelgroßer Unternehmen“ gibt Hilfestellung, wie bei der Anwendung des IDW Standards „Grundsätze zur Durchführung von Unternehmensbewertungen“ (IDW S 1) mit Besonderheiten bei der Ermittlung eines objektivierte Unternehmenswerts kleiner und mittelgroßer Unternehmen umzugehen ist. Dies betrifft u.a. die Ermittlung der übertragbaren Ertragskraft, da bei kleinen und mittelgroßen Unternehmen die Ertragskraft in besonderem Maße von den bisherigen Eigentümern abhängig sein kann und deshalb ggf. nur partiell bzw. temporär übertragbar ist.

Der IDW Praxishinweis 1/2014 ersetzt die die Bewertung von kleinen und mittelgroßen Unternehmen betreffenden Ausführungen in dem vom Fachausschuss für Unternehmensbewertung und Betriebswirtschaft (FAUB) verabschiedeten Fragen-und-Antworten-Katalog zu IDW S 1.

Quelle: IDW-Fachnachrichten 4/2014, S. 282 ff.; WPg Supplement 2/2014, S. 28 ff. (IDW Praxishinweis 1/2014); IDW-Fachnachrichten 4/2014, S. 293 ff.; WPg Supplement 2/2014, S. 38 ff. (FAUB: Fragen und Antworten zu IDW S 1)

HFA des IDW: Bewertung von Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffen sowie darauf bezogenen schwebenden Beschaffungsgeschäften

Vermögensgegenstände des Umlaufvermögens sind nach § 253 Abs. 4 HGB auf den niedrigeren Börsen- oder Marktpreis bzw. niedrigeren beizulegenden Wert am Abschlussstichtag abzuschreiben. Zur Bewertung von Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffen sind dafür nach Auffassung des HFA sachgerechter Weise die Preise auf dem Beschaffungsmarkt maßgeblich, soweit es sich nicht um Überbestände handelt. Kann der Bilanzierende allerdings verlässlich nachweisen, dass der betreffende Vermögensgegenstand nach seiner Weiterverarbeitung mindestens kostendeckend veräußert werden kann, d. h. dass bei einer absatzmarktorientierten Bewertung kein Verlust droht, kann es nicht beanstandet werden, wenn trotz gesunkener Wiederbeschaffungspreise auf eine Abwertung verzichtet wird. Entsprechendes gilt für die Bewertung einer Drohverlustrückstellung für schwebende Beschaffungsgeschäfte über solche Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe. Ein derartiger Nachweis wird umso leichter möglich sein, je weniger komplex der Transformationsprozess zwischen den Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffen und dem am Markt zu veräußernden fertigen Produkt ist.

Weitere Informationen können unserer Publikation HGB direkt ([Ausgabe 11/2013](#)) sowie unserem Blog-Beitrag auf der PwC-Website blogs.pwc.de ([Accounting Aktuell Blog](#)) entnommen werden.

Quelle: IDW-Fachnachrichten 11/2013, S. 500

BFA des IDW: Konsequenzen aus EMIR bei barbesicherten OTC-Derivaten

Der Bankenfachausschuss (BFA) des IDW hat sich im Zusammenhang mit der Verordnung (EU) Nr. 648/2012 über OTC-Derivate, zentrale Gegenparteien und Transaktionsregister (European Market Infrastructure Regulation/EMIR) zur Bilanzierung barbesicherter OTC-Derivate, die über einen zentralen Kontrahenten abgewickelt werden, geäußert. Nach dieser am 16. August 2012 in Kraft getretenen EU-Verordnung unterliegen bei sog. nichtfinanziellen Gegenparteien (u.a. Industrieunternehmen) außerbörsliche (= OTC-)Derivate der sog. Clearingpflicht zum Abschluss und zur Abwicklung über sog. zentrale Kontrahenten (Central Counterparty/CCP), wenn für die entsprechende Derivatekategorie die sog. Clearingschwelle überschritten ist. Die Bilanzierung der mit dem CCP vereinbarten initial margins und variation margins richtet sich dabei nach den allgemeinen, für derartige margins entwickelten Grundsätzen des IDW RS BFA 5 „Handelsrechtliche Bilanzierung von Financial Futures und Forward Rate Agreements bei Instituten“. Danach ist bei Derivaten im Nicht-Handelsbestand (= für Nicht-Institute einschlägig) eine „Nettodarstellung“ nur in der Form zulässig, dass im Fall eines negativen Marktwerts des OTC-Derivats anstelle der Passivierung einer Drohverlustrückstellung die aktivierte variation margin außerplanmäßig abgeschrieben werden darf.

Quelle: IDW-Fachnachrichten 1/2014, S. 102 f.

HFA des IDW: Einzelfragen zu § 264 Abs. 3 und 4 HGB i. d. F. des MicroBilG

Der HFA vertritt in Einzelfragen zu § 264 Abs. 3 und 4 HGB in der durch das MicroBilG geänderten Fassung folgende Auffassungen:

- Mutterkapitalgesellschaften können für ihren handelsrechtlichen Jahresabschluss die Erleichterungen nach § 264 Abs. 3 HGB nicht in Anspruch nehmen, dh. eine sog. „Selbstbefreiung“ ist nicht möglich.
- Der befreiende Konzernabschluss i.S.d. § 264 Abs. 3 Nr. 3 HGB muss den Anforderungen der 7. EG-Richtlinie genügen und von einem Abschlussprüfer geprüft worden sein.
- § 264 Abs. 4 HGB ist als lex specialis vorrangig vor § 264 Abs. 3 HGB anzuwenden. Ein nach § 11 PublG aufgestellter Konzernabschluss hat deshalb nur dann befreiende Wirkung, wenn darin von dem Wahlrecht zur Nichtangabe der Bezüge der Mitglieder des Geschäftsführungsorgans und eines Aufsichtsrats (§ 13 Abs. 3 Satz 1 PublG) kein Gebrauch gemacht wird.

Weitere Informationen können unserer Publikation HGB direkt ([Ausgabe 4/2014](#)) entnommen werden.

Quelle: IDW-Fachnachrichten 2/2014, S. 196 f.

HFA des IDW: (Konzern-)Lagebericht: Anwendung des DRS 20

Der HFA hat sich zur Bedeutung des DRS 20 „Konzernlagebericht“ für die Abschlussprüfung von (Konzern-)Lageberichten geäußert. Dabei wurde u.a. festgestellt, dass

- die Anwendung von DRS 20 zu einer aussagefähigen Konzernlageberichterstattung führt,
- die im Einzelnen in DRS 20 enthaltenen Anforderungen danach zu beurteilen sind, ob sie erforderlich sind, damit der Konzernlagebericht insgesamt ein zutreffendes Bild von der Lage des Konzerns vermittelt und die Chancen und Risiken der künftigen Entwicklung zutreffend dargestellt sind, und
- DRS 20 angesichts der gleichlautenden gesetzlichen Anforderungen von § 289 und § 315 HGB zweckdienliche Hinweise für eine ordnungsmäßige Lageberichterstattung i. S. v. § 289 HGB gibt.

Quelle: IDW-Fachnachrichten 2/2014, S. 195

HFA des IDW: Zeitpunkt der bilanziellen Erfassung von Beihilfen für indirekte CO₂-Kosten (Strompreiskompensation)

Stromintensive Industrieunternehmen können unter Beachtung der in der Bekanntmachung des Bundesministeriums für Wirtschaft und Technologie zur Änderung der Richtlinie für Beihilfen für indirekte CO₂-Kosten vom 23. Juli 2013 (sog. Förderrichtlinie) genannten Voraussetzungen Beihilfen für indirekte CO₂-Kosten beantragen. Der Antrag muss jeweils bis zum 30. März des auf das Abrechnungsjahr folgenden Kalenderjahres – für das Abrechnungsjahr 2013 ausnahmsweise bis zum 30. Mai 2014 – gestellt werden. Nach Auffassung des HFA darf der Anspruch auf Beihilfe erst dann aktiviert werden, wenn das Unternehmen am Abschlussstichtag die sachlichen Voraussetzungen für die Gewährung der Beihilfe erfüllt hat und diese spätestens zum Zeitpunkt der Aufstellung des Jahresabschlusses ohne Auszahlungsvorbehalt bewilligt ist.

Quelle: IDW-Fachnachrichten 3/2014, S. 253

IDW: EU-Beihilfverfahren (EEG-Umlage)

Die Europäische Kommission hat am 18. Dezember 2013 ein Verfahren zur Überprüfung der Konformität einzelner Regelungen des in Deutschland geltenden Gesetzes für den Vorrang Erneuerbarer Energien (EEG) in der Fassung 2012 mit dem EU-Beihilferecht eröffnet (sog. Beihilfverfahren). Das Beihilfverfahren betrifft insbesondere die Besondere Ausgleichsregelung der §§ 40 ff. EEG 2012, die für energieintensive Unternehmen unter bestimmten Voraussetzungen eine Teilbefreiung von der EEG-Umlage vorsieht. Das IDW hat am 17. Dezember 2013 eine Pressemitteilung zur (drohenden) Eröffnung des Beihilfverfahrens veröffentlicht, in der es sich zur Rückstellungsbildung geäußert hat. Fraglich war es nach dem damaligen Verfahrensstand und Meinungsbild, ob durch die Eröffnung des Verfahrens die drohende Nachzahlung aus Sicht von energieintensiven Unternehmen bereits so wahrscheinlich ist, dass das Risiko durch eine Rückstellung im handelsrechtlichen Jahresabschluss abgebildet werden muss. Diese Einschätzung obliegt nach Auffassung des IDW zunächst dem bilanzierenden Unternehmen selbst. Das Risiko muss jedoch zumindest durch eine betragsmäßige Angabe im Lagebericht transparent gemacht werden.

Anlässlich einer Pressekonferenz zur Verabschiedung der neuen EU-Beihilfeleitlinien am 9. April 2014 hat die EU-Kommission darauf hingewiesen, dass der nicht mit den neuen Leitlinien kompatible Teil der Vergünstigungen für die Jahre 2013 und 2014 nachzuzahlen sei. Der HFA des IDW hat daraufhin an der bisherigen Position des IDW festgehalten und stellt klar, dass aufgrund der weiterhin bestehenden Unsicherheiten eine Risikoquantifizierung im Lagebericht durch eine Schätzung der von dem Unternehmen im relevanten Zeitraum empfangenen Beihilfen, d. h. durch die Angabe des Maximalbetrags des Nachzahlungsrisikos, nachgekommen werden kann.

Nach einer zuletzt veröffentlichten Pressemitteilung des Bundesministeriums für Wirtschaft und Energie (BMWi) vom 10. Juli 2014 müssen stromintensive Unternehmen mit Nachzahlungen der EEG-Umlage von insgesamt (nur) 30 Millionen Euro für die Jahre 2013 und 2014 rechnen. Dies betraf nach Angabe des BMWi ca. 350 der über 2000 Unternehmen, die bei der EEG-Umlage begünstigt waren.

Förmlich ist das Beihilfverfahren zum jetzigen Zeitpunkt noch nicht abgeschlossen. Erst nach Abschluss des Verfahrens werden die betroffenen Unternehmen informiert, ob sie Nachzahlungen für 2013 und 2014 leisten müssen und in welcher Höhe.

Weitere Informationen können dem [European Commission's Audiovisual Service](#) (Pressekonferenz der EU-Kommission 9. April 2014) sowie der [Pressemitteilung BMWi vom 10. Juli 2014](#) entnommen werden.

Quelle: WPg 2/2014, S. 57

HFA des IDW: Latente Steuern auf outside basis differences

Nach erneuter Diskussion im HFA können im handelsrechtlichen Jahresabschluss sog. outside basis differences (= Abweichung des handelsrechtlichen Nettovermögens einer ausländischen Betriebsstätte vom steuerlichen Wertansatz) nicht auftreten und sind deshalb bei der Ermittlung latenter Steuern nach § 274 Abs. 1 HGB nicht zu berücksichtigen. Aus diesem Grund wurde die bisherige IDW-Verlautbarung „Ansatz latenter Steuern für outside basis differences im Jahresabschluss“ aufgehoben.

Quelle: IDW-Fachnachrichten 4/2014, S. 281

HFA des IDW: Unterverzinsliche Forderungen und Verbindlichkeiten

Die HFA-Stellungnahme 1/1986 „Zur Bilanzierung von Zero-Bonds“ sieht für Zero-Bonds – d. h. in dem Sinne nominell unverzinsliche Forderungen und Verbindlichkeiten, dass keine periodischen Zinszahlungen geleistet werden – vor, dass diese zum Ausgabebetrag zuzüglich der bis zum Abschlussstichtag nach Maßgabe der Effektivzinsmethode ermittelten Zinsen angesetzt werden. Nach Auffassung des HFA ist eine solche amortised-cost-Bilanzierung nach Maßgabe der Effektivzinsmethode auch bei anderen zinstragenden Forderungen und Verbindlichkeiten nicht zu beanstanden, deren Ausgabebetrag bzw. Anschaffungskosten unterhalb des Einlösungs-/Nennbetrags bzw. Erfüllungsbetrags am Ende der Laufzeit liegen.

Weitere Informationen können unserem Blog-Beitrag auf der PwC-Website blogs.pwc.de ([Accounting Aktuell Blog](#)) entnommen werden.

Quelle: IDW-Fachnachrichten 10/2014, S. 595

HFA des IDW: Beginn eines neuen Geschäftsjahrs mit Eröffnung des Liquidationsverfahrens

Nach § 71 GmbHG, § 270 AktG besteht bei Kapitalgesellschaften im Liquidationsstadium die Pflicht zur Aufstellung einer Liquidationseröffnungsbilanz. Es ist aus dem Gesetz jedoch nicht unmittelbar ableitbar, ob mit Eröffnung des Liquidationsverfahrens auch eine handelsrechtliche Schlussbilanz der werbenden Gesellschaft aufzustellen ist. Nach bisheriger Auffassung des HFA aus 1993 bestand dazu keine Pflicht. Da aber das Bundesamt für Justiz im Fall einer unterlassenen Offenlegung der Schlussbilanz der werbenden Gesellschaft ein Ordnungsgeld androht, empfiehlt sich nach Auffassung des HFA die Aufstellung einer solchen Schlussbilanz, um ein Ordnungsgeldverfahren zu vermeiden.

Quelle: IDW-Fachnachrichten 10/2014, S. 592 f.

Neue Entwürfe von IDW-Verlautbarungen

Bewertung von Immobilien des Anlagevermögens (IDW ERS IFA 2)

Der Immobilienwirtschaftliche Fachausschuss (IFA) des IDW hat den Entwurf einer Stellungnahme „Bewertung von Immobilien des Anlagevermögens in der Handelsbilanz“ (IDW ERS IFA 2) veröffentlicht. Sie soll die bisherige Stellungnahme des Wohnungswirtschaftlichen Fachausschusses 1/1993 „Abschreibungen auf Wohngebäude des Anlagevermögens in der Handelsbilanz von Wohnungsunternehmen“ sowie die IDW Stellungnahme zur Rechnungslegung „Berücksichtigung von strukturellem Leerstand bei zur Vermietung vorgesehenen Wohngebäuden“ ersetzen.

Abgesehen von infolge des BilMoG notwendigen Anpassungen enthält sie im Vergleich zu den bisherigen Stellungnahmen im Wesentlichen folgende Klarstellungen und Ergänzungen:

- Anwendung auf sämtliche (Wohn- und Gewerbe-)Immobilien des Anlagevermögens,
- Ausführungen zur Zugangsbewertung, insb. zur Aufteilung eines Gesamtkaufpreises,
- in Anlehnung an IDW S 10 „Grundsätze zur Bewertung von Immobilien“ Ausführungen zum intersubjektiv nachprüfbaren Immobilienwert und zum subjektiven Immobilienwert sowie zu ihrer jeweiligen Anwendung i. R. d. Folgebewertung,
- ergänzende Hinweise zur Bewertung bei Anwendung des sog. Komponentenansatzes.

Weitere Informationen können unserer Publikation HGB direkt ([Ausgabe 5/2014](#)) sowie unserem Blog-Beitrag auf der PwC-Website blogs.pwc.de ([Accounting Aktuell Blog](#)) entnommen werden.

Quelle: [IDW-Website](#); abgedruckt in: IDW-Fachnachrichten 10/2014, S. 585 ff.; bevorstehende Veröffentlichung im WPg Supplement 4/2014

Bilanzierung von Kreditderivaten im Nichthandelsbestand (IDW ERS BFA 1 n. F.)

Zum Entwurf der neugefassten IDW Stellungnahme des BFA „Handelsrechtliche Behandlung von Kreditderivaten im Nichthandelsbestand“ (IDW ERS BFA 1 n.F.), die, abgesehen von geschäftszweigspezifischen Besonderheiten, für alle Kaufleute entsprechend gilt, siehe die Ausführungen unter „IDW-Verlautbarungen mit branchenspezifischen Besonderheiten für Kreditinstitute“.

Weitere Informationen können unserem Blog-Beitrag auf der PwC-Website blogs.pwc.de ([Accounting Aktuell Blog](#)) entnommen werden.

Quelle: [IDW-Website](#); IDW-Fachnachrichten 10/2014, S. 579 ff.

Bilanzierung von Energiebeschaffungs- und Energieabsatzverträgen bei Energieversorgungsunternehmen (IDW ERS ÖFA 3)

Der Fachausschuss für öffentliche Unternehmen und Verwaltungen (ÖFA) des IDW hat in seiner Sitzung am 22. September 2014 den Entwurf der IDW Stellungnahme zur Rechnungslegung „Besonderheiten der Bilanzierung von Energiebeschaffungs- und Energieabsatzverträgen in handelsrechtlichen Abschlüssen von Energieversorgungsunternehmen“ (IDW ERS ÖFA 3) verabschiedet. Der Entwurf enthält insb. Ausführungen zur Bewertung von Vertragsportfolios von Energieversorgungsunternehmen für Zwecke der Ermittlung eines drohenden Verlustes und zu Besonderheiten bei der Abbildung von Makro- oder Portfolio-Bewertungseinheiten bei Energieversorgungsunternehmen.

Quelle: [IDW-Website](#); bevorstehende Veröffentlichung in den IDW-Fachnachrichten sowie im WPg Supplement 4/2014

IDW-Verlautbarungen mit branchenspezifischen Besonderheiten für Kreditinstitute

Nachfolgend sind wesentliche Verlautbarungen (Stellungnahmen, Standards, Hinweise und sonstige Verlautbarungen) des Bankenfachausschusses (BFA) des IDW aufgeführt, die seit der Veröffentlichung des Year-End-Letter 2013 (Oktober 2013) zur handelsrechtlichen Rechnungslegung verabschiedet, geändert oder im Entwurf veröffentlicht wurden.

Neue endgültige IDW-Verlautbarungen

BFA des IDW: Konsequenzen der EU-Verordnung über OTC-Derivate

In seiner 247. Sitzung hat sich der BFA nochmals mit bilanziellen Zweifelsfragen der Verordnung (EU) Nr. 648/2012 vom 04.07.2012 über OTC-Derivate, zentrale Gegenparteien und Transaktionsregister befasst. Dabei lag der Fokus auf Möglichkeiten einer Darstellung der Vermögenslage bei Instituten (finanzielle Gegenparteien) auf Nettobasis nach HGB und IFRS im Falle von barbesicherten OTC-Derivaten, die über einen zentralen Kontrahenten (Central Counterparty/CCP) abgewickelt werden.

Quelle: IDW-Fachnachrichten 1/2014, S. 102 f.

Neue Entwürfe von IDW-Verlautbarungen

Entwürfe von IDW-Verlautbarungen zur Rechnungslegung enthalten noch keine abschließend abgestimmte Berufsauffassung. Dennoch wird ihre Anwendung ab dem Zeitpunkt empfohlen, ab dem sie in den IDW-Fachnachrichten veröffentlicht werden (vgl. IDW PS 201 Tz. 15 und 16a).

Bilanzierung von Kreditderivaten im Nichthandelsbestand (IDW ERS BFA 1 n. F.)

Mit der Vorlage des Entwurfs einer Neufassung des IDW RS BFA 1 sind nunmehr alle Stellungnahmen zur Rechnungslegung im Hinblick auf die Umsetzung des Bilanzrechtsmodernisierungsgesetzes überarbeitet worden.

Der BFA hat den Entwurf einer Stellungnahme „Handelsrechtliche Behandlung von Kreditderivaten im Nichthandelsbestand“

(IDW ERS BFA 1 n. F.) veröffentlicht, die, abgesehen von geschäftszweigspezifischen Besonderheiten, für alle Kaufleute entsprechend gilt. Im Vergleich zu der bisherigen Stellungnahme enthält sie im Wesentlichen folgende Klarstellungen und Ergänzungen:

- Der Entwurf behandelt nur die Bilanzierung von Kreditderivaten, die weder dem Handelsbestand zugeordnet (IDW RS BFA 2) noch in eine Bewertungseinheit (IDW RS HFA 35) einbezogen wurden.
- Für die Bilanzierung von Kreditderivaten wird nach dem Verwendungszweck unterschieden in freistehende oder der Absicherung des Ausfallrisikos von Geschäften des Sicherungsnehmers dienende Kreditderivate.
- Sofern das Kreditderivat der Absicherung dient, ist beim Sicherungsnehmer weiter zu unterscheiden, ob dieses als Sicherungsinstrument in eine Bewertungseinheit (§ 254 HGB) einbezogen wurde oder als erhaltene Kreditsicherheit zu behandeln ist.
- Der Entwurf behandelt die Bilanzierung und Bewertung beim Sicherungsgeber und beim Sicherungsnehmer sowie
- die Behandlung von Prämien- und Ausgleichszahlungen sowohl beim Sicherungsnehmer als auch beim Sicherungsgeber.

Quelle: IDW-Website; IDW-Fachnachrichten 10/2014, S. 579 ff.

DRSC-Verlautbarungen ohne branchenspezifische Besonderheiten

Nachfolgend sind Verlautbarungen (Rechnungslegungsstandards und Anwendungshinweise) des DRSC zur handelsrechtlichen Rechnungslegung aufgeführt, die seit der Veröffentlichung des Year-End-Letter 2013 (Oktober 2013) erstmals anzuwenden sind sowie verabschiedet, geändert oder im Entwurf veröffentlicht wurden.

Rechnungslegungsstandards (DRS) sind Empfehlungen zur Anwendung der handelsrechtlichen Grundsätze über die Konzernrechnungslegung, die die Grundsätze ordnungsmäßiger Konzernrechnungslegung einschließlich der gemäß § 297 Abs. 2 HGB im Konzernabschluss anzuwendenden 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.

Neue endgültige Verlautbarungen Kapitalflussrechnung (DRS 21)

DRS 21 „Kapitalflussrechnung“ wurde am 4. Februar 2014 vom DRSC verabschiedet und am 8. April 2014 durch das Bundesministerium der Justiz und für Verbraucherschutz bekannt gemacht. Bei DRS 21 handelt es sich um die Überarbeitung der bisherigen Deutschen Rechnungslegungs Standards zur Kapitalflussrechnung (DRS 2, DRS 2-10 für Kreditinstitute, DRS 2-20 für Versicherungsunternehmen) und ihre Zusammenfassung in einem einzigen Standard.

Im Vergleich zu den bisherigen Regelungen des DRS 2 (d. h. ohne die branchenspezifischen Besonderheiten für Kredit- und Finanzdienstleistungsinstitute sowie Versicherungsunternehmen) enthält DRS 21 insb. die folgenden wesentlichen Änderungen:

- Einbeziehungspflicht von jederzeit fälligen Verbindlichkeiten gegenüber Kreditinstituten sowie anderen kurzfristig fälligen Kreditaufnahmen, die zur Disposition der liquiden Mittel gehören, als (offen abzusetzende) negative Fondsbestandteile in den Finanzmittelfonds (DRS 21.34),
- Zuordnung der erhaltenen Zinsen und erhaltenen Dividenden zur Investitionstätigkeit (DRS 21.44),
- Zuordnung der gezahlten Zinsen zur Finanzierungstätigkeit (DRS 21.48),
- Erweiterung der Mindestgliederung des Cashflows aus Finanzierungstätigkeit durch getrennte Darstellung der Transaktionen mit Gesellschaftern des Mutterunternehmens und mit anderen Gesellschaftern (DRS 21.50 f.),
- Streichung der ergänzenden Angaben zum Erwerb und zum Verkauf von Unternehmen (DRS 21.B31),
- Nur noch Empfehlung zur Angabe von Vergleichszahlen der Vorperiode (DRS 21.22).

Darüber hinaus enthält DRS 21 Ergänzungen und Klarstellungen bzgl. der Zuordnung bestimmter Aus- und Einzahlungen, z. B. buchwertvermindernder Auszahlungen i. Z .m. Anlagegegenständen, Auszahlungen i. Z .m. Deckungsvermögen und Einzahlungen aus erhaltenen Zuschüssen/Zuwendungen.

DRS 21 ist erstmals verpflichtend auf alle Konzernabschlüsse für nach dem 31. Dezember 2014 beginnende Geschäftsjahre anzuwenden. Eine freiwillige frühere, dann aber vollumfängliche Anwendung ist zulässig und wird empfohlen (DRS 21.55).

Weitere Informationen können unserer Publikation HGB direkt ([Ausgabe 1/2014](#)) sowie unserem Blog-Beitrag auf der PwC-Website blogs.pwc.de ([Accounting Aktuell Blog](#)) entnommen werden.

Neue Entwürfe von Verlautbarungen

Konzerneigenkapital (E-DRS 29)

Am 19. Februar 2014 wurde der Standardentwurf E-DRS 29 „Konzerneigenkapital“ veröffentlicht. Er soll den bisherigen DRS 7 "Konzerneigenkapital und Konzerngesamtergebnis" ersetzen. Ziel ist, die gesammelten praktischen Erfahrungen des DRS 7 nach Inkrafttreten des BilMoG aufzugreifen und im neuen Standard zu berücksichtigen.

Gegenüber DRS 7 enthält E-DRS 29 teilweise wesentliche Änderungen und Ergänzungen, insbesondere die Folgenden:

- Formulierung von Grundsätzen für die Darstellung der Entwicklung des Konzerneigenkapitals, z. B. zur Aufnahme von Sonderposten im Konzerneigenkapital in den Konzerneigenkapitalspiegel (E-DRS 29.15), zum unsaldierten Ausweis von Postenveränderungen (E-DRS 29.16) oder zur Rechtsformabhängigkeit der Struktur des Konzerneigenkapitalspiegels (E-DRS 29.19),
- Darstellung des Erwerbs und der Veräußerung eigener Anteile im Konzerneigenkapitalspiegel (E-DRS 29.25 ff.),
- Besonderheiten bei der Darstellung des Konzerneigenkapitals bei Mutterunternehmen in der Rechtsform einer Personenhandelsgesellschaft (insb. E-DRS 29 Anlage 3),
- Streichung der Überleitung vom Konzernjahresergebnis auf das Konzerngesamtergebnis (E-DRS 29.B5),
- Nur noch Empfehlung zur Angabe von Vergleichszahlen der Vorperiode (E-DRS 29.22).

Der Standardentwurf ist nicht vorzeitig anzuwenden. Bis zur Bekanntmachung des endgültigen Standards durch das Bundesministerium der Justiz und für Verbraucherschutz ist deshalb DRS 7 anzuwenden.

Weitere Informationen können unserer Publikation HGB direkt ([Ausgabe 2/2014](#)) sowie unserem Blog-Beitrag auf der PwC-Website blogs.pwc.de ([Accounting Aktuell Blog](#)) entnommen werden.

Künftige Verlautbarungen

Derzeit wird DRS 4 „Unternehmenserwerbe im Konzernabschluss“ überarbeitet. Ein entsprechender Entwurf soll im 2. Halbjahr 2014 veröffentlicht werden. Im Anschluss daran ist geplant, DRS 8 „Bilanzierung von Anteilen an assoziierten Unternehmen im Konzernabschluss“ und DRS 9 „Bilanzierung von Anteilen an Gemeinschaftsunternehmen“ zu überarbeiten.

Des Weiteren wird derzeit ein Standard zu immateriellen Vermögensgegenständen im Konzernabschluss entwickelt, dessen Entwurf in 2015 veröffentlicht werden soll.

Darüber hinaus setzt sich eine Arbeitsgruppe mit einer eventuellen Überarbeitung des DRS 17 „Berichterstattung über die Vergütung der Organmitglieder“ auseinander, u.a. mit der Möglichkeit oder Notwendigkeit, aktienbasierte und nicht-aktienbasierte Bezüge konzeptionell gleich zu behandeln. Ob bzw. in welchem Umfang DRS 17 überarbeitet werden soll, ist derzeit noch nicht entschieden.

DRSC-Verlautbarungen mit branchenspezifischen Besonderheiten für Kreditinstitute und Versicherungen

Neue endgültige Verlautbarungen

Kapitalflussrechnung (DRS 21)

DRS 21 „Kapitalflussrechnung“ wurde am 4. Februar 2014 vom DRSC verabschiedet und am 8. April 2014 durch das Bundesministerium der Justiz und für Verbraucherschutz bekannt gemacht. Bei DRS 21 handelt es sich um die Überarbeitung der bisherigen Deutschen Rechnungslegungs Standards zur Kapitalflussrechnung (DRS 2, DRS 2-10 für Kreditinstitute, DRS 2-20 für Versicherungsunternehmen) und ihre Zusammenfassung in einem einzigen Standard. Die Besonderheiten für Kreditinstitute sind in Anlage 2, die für Versicherungen in Anlage 3 aufgenommen worden. Wesentliche Änderungen gegenüber den bisherigen Standards sind in den Anlagen nicht enthalten. Zu den allgemeinen Änderungen s. o.

DRS 21 ist erstmals verpflichtend auf alle Konzernabschlüsse für nach dem 31. Dezember 2014 beginnende Geschäftsjahre anzuwenden. Eine freiwillige frühere, dann aber vollumfängliche Anwendung ist zulässig und wird empfohlen (DRS 21.55). anzuwenden.

DCGK (Deutscher Corporate Governance Kodex)

Stand des Kodex

Die Regierungskommission „Deutscher Corporate Governance Kodex“ hat im Juni 2014 beschlossen, den Deutschen Corporate Governance Kodex (DCGK) nicht zu ändern, sondern lediglich die Erläuterungen zu den Mustertabellen für die Vorstandsvergütung zu präzisieren. Die aktuelle Fassung des DCGK vom 24. Juni 2014 wurde am 30. September 2014 im Bundesanzeiger veröffentlicht.

Neue Standards für nach dem 31. Dezember 2013 beginnende Geschäftsjahre

Die Empfehlung des Kodex, die individuelle Vorstandsvergütung in Form zweier Mustertabellen im (Konzern-)Lagebericht darzustellen (Ziff. 4.2.5 Abs. 3 DCGK), tritt erstmals für Geschäftsjahre, die nach dem 31. Dezember 2013 beginnen, in Kraft, durfte aber auch schon vorzeitig beachtet werden. Danach wird die Darstellung insb. folgender Informationen empfohlen:

- in Tabelle 1 die für das Berichtsjahr gewährten Zuwendungen einschließlich Nebenleistungen, bei variablen Vergütungsteilen neben dem Zielwert auch die erreichbare Maximal- und Minimalvergütung,
- in Tabelle 2 die tatsächlichen Zuflüsse im bzw. für das Berichtsjahr aus Fixvergütung, kurzfristiger variabler und langfristig variabler Vergütung,
- sowohl in Tabelle 1 wie auch in Tabelle 2 für Alters- und sonstige Versorgungsleistungen der Versorgungsaufwand im bzw. für das Berichtsjahr.

Quelle: [DCGK](#) (Fassung vom 24. Juni 2014)

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 (Effective Date/Transition) - 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 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 möglichen 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 der [Website der EU](#) und dem Endorsement-Status-Bericht auf der [EFRAG-Website](#) entnehmen.

Für am oder nach dem 1. Januar 2014 beginnende Berichtsperioden

IFRS 10, Konzernabschlüsse

IFRS 10, *Konzernabschlüsse*, ist das Ergebnis des Konsolidierungs-Projekts des IASB und ersetzt die Konsolidierungsleitlinien im bisherigen IAS 27, *Konzern- und Einzelabschlüsse*, und SIC-12, *Konsolidierung - Zweckgesellschaften*. Auf separate Abschlüsse anzuwendende Vorschriften verbleiben unverändert in IAS 27, der in „Einzelabschlüsse“ umbenannt wird.

Im Mittelpunkt von IFRS 10 steht die Einführung eines einheitlichen Konsolidierungsmodells für sämtliche Unternehmen, welches auf die Beherrschung des Tochterunternehmens durch das Mutterunternehmen abstellt. Dieses ist sowohl auf Mutter-Tochter-Verhältnisse, die auf Stimmrechten basieren, als auch auf Mutter-Tochter-Verhältnisse, die sich aus anderen vertraglichen Vereinbarungen ergeben, anzuwenden. Folglich sind hiernach auch Zweckgesellschaften zu beurteilen, deren Konsolidierung gegenwärtig nach dem Risiko-/Chancen-Konzept (Risk and Reward-Concept) des SIC-12 erfolgt. Das Beherrschungskonzept gemäß IFRS 10 umfasst dabei folgende drei Elemente, die kumulativ erfüllt sein müssen:

- Verfügungsgewalt,
- variable Rückflüsse und
- die Möglichkeit zur Beeinflussung der variablen Rückflüsse durch Ausübung der Verfügungsgewalt.

Die Verordnung zur Übernahme von IFRS 10 durch die EU („Endorsement“) wurde am 29. Dezember 2012 im Amtsblatt der EU veröffentlicht. Dabei wurde der verpflichtende Erstanwendungszeitpunkt für EU-Unternehmen auf den 1. Januar 2014 verschoben.

Weitere Informationen entnehmen Sie bitte unseren Publikationen „IFRS direkt“ aus Mai 2011, „IFRS für die Praxis“ aus Dezember 2011 sowie einem „Practical Guide“ unserer englischen Kollegen aus November 2013.

IFRS 11, Gemeinsame Vereinbarungen

IFRS 11, *Gemeinsame Vereinbarungen*, ersetzt IAS 31, *Anteile an Gemeinschaftsunternehmen*, und schafft die bisherige Möglichkeit zur Quotenkonsolidierung von Gemeinschaftsunternehmen ab. Die zwingende Anwendung der Equity-Methode auf Gemeinschaftsunternehmen erfolgt künftig gemäß den Vorschriften des IAS 28, *Anteile an assoziierten Unternehmen und Gemeinschaftsunternehmen*, der sich bislang ausschließlich mit assoziierten Unternehmen befasste und dessen Anwendungsbereich nunmehr auf die Bilanzierung von Gemeinschaftsunternehmen ausgedehnt wurde. Zu berücksichtigen sind jedoch Änderungen in der Terminologie des Standards und der Klassifizierung von Unternehmen als Gemeinschaftsunternehmen, so dass nicht zwingend alle gegenwärtig nach der Quotenkonsolidierung einbezogenen Gemeinschaftsunternehmen künftig nach der Equity-Methode zu bilanzieren sein werden.

Die Verordnung zur Übernahme von IFRS 11 durch die EU („Endorsement“) wurde am 29. Dezember 2012 im Amtsblatt der EU veröffentlicht. Dabei wurde der verpflichtende Erstanwendungszeitpunkt für EU-Unternehmen auf den 1. Januar 2014 verschoben.

Weitere Informationen entnehmen Sie bitte unseren Publikationen „IFRS direkt“ aus Mai 2011, „IFRS für die Praxis“ aus Oktober 2011 sowie einem „Practical Guide“ unserer englischen Kollegen aus Oktober 2012.

IFRS 12, Angaben zu Anteilen an anderen Unternehmen

IFRS 12, *Angaben zu Anteilen an anderen Unternehmen*, führt die Angabepflichten zu sämtlichen Beteiligungen an Tochter-, Gemeinschafts- und assoziierten Unternehmen sowie nicht konsolidierten strukturierten Gesellschaften in einem Standard zusammen.

Gemäß dem neuen Standard müssen Unternehmen quantitative und qualitative Angaben machen, die es dem Abschlussadressaten ermöglichen, die Art, Risiken und finanziellen Auswirkungen, die mit dem Engagement des Unternehmens bei diesen Beteiligungsunternehmen verbunden sind, zu beurteilen.

Die Verordnung zur Übernahme von IFRS 12 durch die EU („Endorsement“) wurde am 29. Dezember 2012 im Amtsblatt der EU veröffentlicht. Dabei wurde der verpflichtende Erstanwendungszeitpunkt für EU-Unternehmen auf den 1. Januar 2014 verschoben.

Weitere Informationen entnehmen Sie bitte unseren Publikationen „IFRS direkt“ aus Mai 2011 sowie einem „Practical Guide“ unserer englischen Kollegen aus November 2013.

IAS 27, Einzelabschlüsse (revised 2011)

Durch neu in IFRS 10, *Konzernabschlüsse*, eingefügte Regelungen wurden die im bisherigen IAS 27, *Konzern- und Einzelabschlüsse*, sowie SIC-12, *Konsolidierung - Zweckgesellschaften*, enthaltenen Konsolidierungsleitlinien ersetzt. Da IAS 27 somit nunmehr nur noch die Vorschriften enthält, die auf separate Einzelabschlüsse anzuwenden sind, wurde der Standard in IAS 27, *Einzelabschlüsse (revised 2011)*, umbenannt.

Die Verordnung zur Übernahme von IAS 27 (revised 2011) durch die EU („Endorsement“) wurde am 29. Dezember 2012 im Amtsblatt der EU veröffentlicht. Dabei wurde der verpflichtende Erstanwendungszeitpunkt für EU-Unternehmen auf den 1. Januar 2014 verschoben.

IAS 28, Anteile an assoziierten Unternehmen und Gemeinschaftsunternehmen (revised 2011)

Durch IFRS 11, *Gemeinsame Vereinbarungen*, wurde die bisherige Möglichkeit zur Quotenkonsolidierung von Gemeinschaftsunternehmen abgeschafft. Die zwingende Anwendung der Equity-Methode auf Gemeinschaftsunternehmen erfolgt künftig gemäß den Vorschriften des entsprechend geänderten IAS 28, dessen Anwendungsbereich nunmehr auf die Bilanzierung von Gemeinschaftsunternehmen ausgedehnt wurde und der daher in IAS 28, *Anteile an assoziierten Unternehmen und Gemeinschaftsunternehmen (revised 2011)*, umbenannt wurde. Hierbei ist jedoch zu berücksichtigen, dass aufgrund von Änderungen im Zusammenhang mit der Klassifizierung von Unternehmen als Gemeinschaftsunternehmen, nicht zwingend alle gegenwärtig nach der Quotenkonsolidierung einbezogenen Gemeinschaftsunternehmen künftig nach der Equity-Methode zu bilanzieren sein werden.

Durch zusätzliche Änderungen an IAS 28 wird darüber hinaus erstmals geregelt, dass bei geplanten Teilveräußerungen eines assoziierten Unternehmens oder Gemeinschaftsunternehmens der zur Veräußerung gehaltene Anteil gemäß IFRS 5, *Zur Veräußerung gehaltene langfristige Vermögenswerte und aufgegebenen Geschäftsbereiche*, zu bilanzieren ist, sofern dessen Klassifizierungsvoraussetzungen erfüllt sind. Der verbleibende Anteil wird bis zur Veräußerung des als zur Veräußerung gehaltenen Anteils unverändert nach der Equity-Methode fortgeführt (sog. "Split-Accounting"). Besteht auch nach der Veräußerung ein assoziiertes Unternehmen oder Gemeinschaftsunternehmen ist die Equity-Methode fortzuführen, ansonsten ist die verbleibende Beteiligung gemäß IFRS 9, *Finanzinstrumente*, zu bilanzieren.

Weiterhin wurden die bisherigen Ausnahmen vom Anwendungsbereich des IAS 28 unter anderem für Wagniskapital-Organisationen oder Investmentfonds aufgehoben; allerdings können nun Anteile an diesen Gesellschaften wahlweise zum beizulegenden Zeitwert oder nach der Equity-Methode bewertet werden. Dieses Bewertungswahlrecht gilt auch für Anteile an einem assoziierten Unternehmen, von dem ein Teil indirekt unter anderem über Wagniskapital-Organisationen oder Investmentfonds gehalten werden. In IAS 28 integriert wurden die Regelungen des SIC-13, *Gemeinschaftlich geführte Unternehmen – Nicht monetäre Einlagen durch Partnerunternehmen*. Allerdings ist weiterhin fraglich, ob bei Übertragung eines Geschäftsbetriebs in ein Gemeinschaftsunternehmen nur der anteilige Gewinn/Verlust in Höhe des Anteils des anderen Investors realisiert werden kann (ehemals SIC-13, jetzt IAS 28) oder ob der gesamte Gewinn/Verlust entsprechend den Regelungen zu IFRS 10 (ehemals IAS 27) zu realisieren ist.

Die Verordnung zur Übernahme von IAS 28 (revised 2011) durch die EU („Endorsement“) wurde am 29. Dezember 2012 im Amtsblatt der EU veröffentlicht. Dabei wurde der verpflichtende Erstanwendungszeitpunkt für EU-Unternehmen auf den 1. Januar 2014 verschoben.

Änderungen an IFRS 10, Konzernabschlüsse, IFRS 11, Gemeinsame Vereinbarungen, und IFRS 12, Angaben zu Anteilen an anderen Unternehmen – Übergangsleitlinien

Durch die Änderungen wird klargestellt, dass der „Zeitpunkt der erstmaligen Anwendung“ des IFRS 10 der Beginn der Berichtsperiode ist, in welcher der Standard erstmals angewendet wird. Dies hat zur Folge, dass Entscheidungen, ob Investments nach IFRS 10 zu konsolidieren sind oder nicht, zu Beginn dieser Periode zu treffen sind. Das hieße zum Beispiel bei einer erstmaligen Anwendung des IFRS 10 zum 31. Dezember 2014, dass die Konsolidierungsentscheidungen nach IFRS 10 am 1. Januar 2014 zu treffen wären. Hierbei ist dann wie folgt vorzugehen:

- Sofern sich nach IFRS 10 im Vergleich zu den bisherigen Konsolidierungsentscheidungen nach IAS 27/SIC-12 Änderungen in Bezug auf die (Nicht-) Einbeziehung von Investments ergeben, sind diese rückwirkend anzuwenden. Allerdings hat eine Anpassung zwingend nur für die direkt vorangehende Vergleichsperiode (im Beispiel somit nur für 2013) zu erfolgen. Differenzen zwischen den Buchwerten nach IFRS 10 und bisherigen Buchwerten zu Beginn der Vorjahresperiode sind direkt gegen das Eigenkapital zu verrechnen.
- Sofern sich durch die erstmalige Anwendung der Regelungen des IFRS 10 keine Änderung in Bezug auf eine bisherige Einbeziehungspflicht eines Investments ergibt, müssen rückwirkend keine Anpassungen vorgenommen werden. Dies gilt auch dann, wenn sich die gleichlautende Einbeziehungspflicht nur daraus ergibt, dass ein Investment in einer der im Abschluss dargestellten Vergleichsperioden aufgrund einer Veräußerung oder des Verlusts der Kontrolle endkonsolidiert wurde.

Darüber hinaus wird festgelegt, dass bei erstmaliger Anwendung der neuen Konsolidierungsregeln, Vergleichsangaben für die zwingenden Angabepflichten des IFRS 12 im Zusammenhang mit Tochterunternehmen, assoziierten Unternehmen und gemeinschaftlichen Vereinbarungen nur für die unmittelbar vorangehende Vergleichsperiode zwingend anzugeben sind. Die Angaben zu nicht konsolidierten strukturierten Unternehmen werden sogar vollständig von der Verpflichtung zur Angabe von Vergleichszahlen ausgenommen.

Die Verordnung zur Übernahme der neuen Regelungen durch die EU („Endorsement“) wurde am 5. April 2013 im Amtsblatt der EU veröffentlicht.

Änderungen an IFRS 10, Konzernabschlüsse, IFRS 12, Angaben zu Anteilen an anderen Unternehmen, und IAS 27, Einzelabschlüsse – Investmentgesellschaften

Durch die Änderungen an IFRS 10, *Konzernabschlüsse*, IFRS 12, *Angaben zu Anteilen an anderen Unternehmen*, und IAS 27, *Einzelabschlüsse*, werden sogenannte Investmentgesellschaften (der Begriff wird neu in IFRS 10 definiert), das heißt insbesondere Fonds oder ähnliche Unternehmen, die die Definition einer Investmentgesellschaft erfüllen, künftig von der Verpflichtung befreit, die von ihnen beherrschten Tochterunternehmen in ihren Konzernabschluss im Rahmen der Vollkonsolidierung einzubeziehen. Stattdessen sind die entsprechenden Beteiligungen erfolgswirksam zum beizulegenden Zeitwert zu bewerten. Darüber hinaus werden neue Angabevorschriften für Investmentgesellschaften in IFRS 12 eingefügt.

Die Verordnung zur Übernahme der neuen Regelungen durch die EU („Endorsement“) wurde am 21. November 2013 im Amtsblatt der EU veröffentlicht.

Weitere Informationen entnehmen Sie bitte unserer Publikation „IFRS direkt“ aus November 2012 sowie einem „Practical Guide“ unserer englischen Kollegen aus Dezember 2012.

Änderungen an IAS 36, Wertminderung von Vermögenswerten – Angaben zum erzielbaren Betrag bei nicht -finanziellen Vermögenswerten

Der vom IASB veröffentlichte Änderungsstandard „Angaben zum erzielbaren Betrag für nicht-finanzielle Vermögenswerte“ enthält folgende kleinere Anpassungen an IAS 36, *Wertminderung von Vermögenswerten*:

- Die Änderungen korrigieren zum einen die durch IFRS 13, *Bemessung des beizulegenden Zeitwerts*, in IAS 36 eingeführte Angabevorschrift, den erzielbaren Betrag jeder zahlungsmittelgenerierenden Einheit (oder Gruppe von Einheiten) anzugeben, der ein bedeutender Geschäfts- oder Firmenwert oder bedeutende immaterielle Vermögenswerte mit unbegrenzter Nutzungsdauer zugeordnet sind. Vom IASB beabsichtigt war nämlich, eine solche Angabe nur für die zahlungsmittelgenerierenden Einheiten (oder Gruppen von Einheiten) zu verlangen, für die in der laufenden Berichtsperiode eine Wertminderung oder Wertaufholung erfasst wurde. Der IASB nimmt mit dem Änderungsstandard nun eine entsprechende Korrektur der zu weit geratenen Anhangangabe des IAS 36 vor.
- Zum anderen führt der Änderungsstandard neue Angabepflichten ein, die zu machen sind, wenn eine Wertminderung oder Wertaufholung eines Vermögenswerts oder einer zahlungsmittelgenerierenden Einheit vorliegt und der erzielbare Betrag auf Grundlage des beizulegenden Zeitwerts abzüglich der Kosten der Veräußerung bestimmt wurde.

Die Anwendung hat retrospektiv zu erfolgen, jedoch nur auf Berichtsperioden, in denen bereits IFRS 13 zur Anwendung kommt.

Die Verordnung zur Übernahme der Änderungen durch die EU („Endorsement“) wurde am 20. Dezember 2013 im Amtsblatt der EU veröffentlicht.

Weitere Informationen entnehmen Sie bitte unserer Publikation „IFRS direkt“ aus Juni 2013.

Änderungen an IAS 32, Finanzinstrumente: Darstellung – Saldierung von finanziellen Vermögenswerten und finanziellen Schulden

Durch die am 16. Dezember 2011 veröffentlichten Änderungen wird das gegenwärtige Saldierungsmodell nach IAS 32 im Grundsatz beibehalten, jedoch durch zusätzliche Anwendungsleitlinien (Application Guidance) konkretisiert.

Finanzielle Vermögenswerte und finanzielle Verbindlichkeiten sind nach wie vor nur dann zu saldieren, wenn ein Unternehmen am Abschlussstichtag einen Rechtsanspruch auf Verrechnung hat und beabsichtigt, entweder einen Ausgleich auf Nettobasis herbeizuführen, oder gleichzeitig mit der Verwertung des betreffenden Vermögenswerts die dazugehörige Verbindlichkeit abzulösen.

Die Änderungen stellen klar, dass der Anspruch auf Saldierung am Abschlussstichtag bestehen muss – das heißt er darf nicht abhängig von einem Ereignis in der Zukunft sein. Außerdem muss er für alle Vertragsparteien sowohl im gewöhnlichen Geschäftsablauf als auch bei Insolvenz einer der Vertragsparteien rechtlich durchsetzbar sein.

Die Änderungen stellen außerdem klar, dass eine Bruttoabwicklungsmethode (wie beispielsweise über eine Clearing-Stelle) unter bestimmten Voraussetzungen effektiv der Nettoabwicklung entspricht und daher in diesen Fällen das Kriterium des IAS 32 erfüllt. Bedingung ist, dass die Methode dazu führt, dass sowohl Ausfall- und Liquiditätsrisiken eliminiert als auch Forderungen und Verbindlichkeiten in einem einzelnen Abwicklungsverfahren verarbeitet werden.

Generalverrechnungsvereinbarungen, bei denen der rechtliche Anspruch auf Saldierung nur bei Eintritt von Ereignissen in der Zukunft - wie beispielsweise der Insolvenz einer Vertragspartei - durchsetzbar ist, erfüllen die Saldierungskriterien weiterhin nicht.

Die ergänzten Leitlinien des IAS 32 sind retrospektiv anzuwenden. Eine freiwillige vorzeitige Anwendung der Regelungen ist erlaubt. Die Verordnung zur Übernahme der ergänzten Leitlinien des IAS 32 durch die EU („Endorsement“) wurde am 29. Dezember 2012 im Amtsblatt der EU veröffentlicht.

Weitere Informationen entnehmen Sie bitte unserer Publikation „IFRS direkt“ aus Dezember 2011.

Änderungen an IAS 39, Finanzinstrumente: Ansatz und Bewertung – Novation von Derivaten und Fortsetzung der Bilanzierung von Sicherungsgeschäften

Zur Verbesserung von Transparenz und Regulierungsaufsicht außerbörslicher ("Over-the-Counter - OTC") Derivate wurden mit EMIR (European Market Infrastructure Regulation) weitreichende gesetzgeberische Änderungen eingeführt. Unternehmen sind dadurch unter bestimmten Voraussetzungen gezwungen, Derivate auf zentrale Gegenparteien ("Central Counterparties - CCP") umzustellen. Im Folgenden wird für diese Zwischenschaltung einer zentralen Gegenpartei bei bestehenden Derivaten unabhängig von der rechtlichen Einordnung der Begriff „Novation“ verwendet.

Nach IAS 39, *Finanzinstrumente: Ansatz und Bewertung*, ist die Bilanzierung einer Sicherungsbeziehung (Hedge Accounting) zu beenden, wenn das ursprüngliche Derivat nicht mehr fortbesteht.

Für Zwecke des Hedge Accounting müsste das nun mit der CCP kontrahierte Derivat daher neu als Sicherungsinstrument designiert werden, was unter Umständen zu größeren Ineffektivitäten im Vergleich zur vorher bestehenden Sicherungsbeziehung führen würde.

Daher hat der IASB den IAS 39 um eine Erleichterungsregelung ergänzt, wonach die Beendigung des Hedge Accounting nicht erforderlich ist, wenn die Novation eines Sicherungsinstruments mit einer zentralen Gegenpartei bestimmte Kriterien erfüllt. Insbesondere setzt die Ausnahmeregelung voraus, dass die Umstellung Folge einer regulatorischen oder gesetzlichen Regelung ist. Eine ähnliche Erleichterungsregelung wurde in IFRS 9, *Finanzinstrumente*, aufgenommen.

Eine freiwillige vorzeitige Anwendung der Regelungen ist zulässig. Die Verordnung zur Übernahme der Änderungen durch die EU („Endorsement“) wurde am 20. Dezember 2013 im Amtsblatt der EU veröffentlicht.

Weitere Informationen entnehmen Sie bitte unserer Publikation „IFRS direkt“ aus Juli 2013.

Für am oder nach dem 17. Juni 2014 beginnende Berichtsperioden IFRIC 21, Abgaben

IFRIC 21 beschäftigt sich mit der Fragestellung der Bilanzierung öffentlicher Abgaben, die keine Ertragsteuern im Sinne des IAS 12, *Ertragsteuern* oder Beträge, die nur „on behalf of governments“ abgeführt werden (insbesondere Umsatzsteuer), darstellen und klärt insbesondere, wann Verpflichtungen zur Zahlung derartiger Abgaben im Abschluss als Verbindlichkeiten bzw. Rückstellungen zu erfassen sind.

Eine freiwillige vorzeitige Anwendung der Interpretation ist erlaubt.

Die Verordnung zur Übernahme der Interpretation durch die EU („Endorsement“) wurde am 14. Juni 2014 im Amtsblatt der EU veröffentlicht. Dabei wurde der verpflichtende Anwendungszeitpunkt – abweichend von der Originalregelung, die eine Anwendung für am oder nach dem 1. Januar 2014 beginnende Berichtsperioden vorsieht - für Unternehmen innerhalb der EU abgeändert.

Weitere Informationen entnehmen Sie bitte unseren Publikationen „IFRS direkt“ aus Mai 2013 sowie „In depth“ aus Oktober 2014.

Für am oder nach dem 1. Juli 2014 beginnende Berichtsperioden

*****Änderungen an IAS 19, Leistungen an Arbeitnehmer –
Mitarbeiterbeiträge**

Der IASB hat im November 2013 eine Anpassung des IAS 19R (2011), *Leistungen an Arbeitnehmer*, veröffentlicht. Die Anpassung 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 prorate*). 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. Mit einer Übernahme der Regelungen durch die EU („Endorsement“) wird derzeit für das 4. Quartal 2014 gerechnet.

Weitere Informationen entnehmen Sie bitte der Publikation „Straight away“ unserer englischen Kollegen aus November 2013.

***Improvements to IFRS 2010-2012 Cycle

Der IASB hat im Rahmen seines Prozesses zur Vornahme kleinerer Verbesserungen von Standards und Interpretationen (Annual-Improvements-Prozess) einen weiteren Änderungsstandard veröffentlicht. Hiervon betroffen sind 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 Eigenkapitalinstrumentes und einer finanziellen Verbindlichkeit in Paragraph 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 insofern 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 Effekt im Gewinn oder Verlust festgeschrieben. 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, wirtschaftliche Faktoren, die zur Bestimmung der „vergleichbaren wirtschaftlichen Merkmale“ im Sinne des IFRS 8.12 zugrunde gelegt wurden) anzugeben und
- 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 im Fall von Unwesentlichkeit auf eine Abzinsung zu verzichten.

- 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.

Die Umformulierung des IAS 16.35(a) trägt beispielsweise dem Umstand Rechnung, dass im Rahmen der Neubewertung sowohl die historischen Anschaffungs-/Herstellungskosten (gross carrying amount) als auch der fortgeschriebene Buchwert (carrying amount) anhand verfügbarer Marktdaten geändert werden. In diesem Fall kann sich keine proportionale Änderung der kumulierten Abschreibung ergeben. Vielmehr resultiert die Änderung der Abschreibung schlicht aus der Differenz der beiden Neubewerteten Werte. 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.

Eine freiwillige vorzeitige Anwendung der Regelungen ist zulässig. Mit einer Übernahme der Regelungen durch die EU („Endorsement“) wird derzeit für das 4. Quartal 2014 gerechnet.

Weitere Informationen entnehmen Sie bitte der Publikation „Straight away“ unserer englischen Kollegen aus Dezember 2013.

***Improvements to IFRS 2011-2013 Cycle

Der IASB hat im Rahmen seines Prozesses zur Vornahme kleinerer Verbesserungen von Standards und Interpretationen (Annual-Improvements-Prozess) einen weiteren Änderungsstandard veröffentlicht. Hiervon betroffen sind folgende Standards:

- IFRS 1, *Erstmalige Anwendung der International Financial Reporting Standards*
- IFRS 3, *Unternehmenszusammenschlüsse*
- IFRS 13, *Bemessung des beizulegenden Zeitwerts*
- IAS 40, *Als Finanzinvestition gehaltene Immobilien*

Zu den Änderungen im Einzelnen:

- IFRS 1, *Erstmalige Anwendung der International Financial Reporting Standards*
Durch eine Änderung der „Basis for Conclusions“ wird die Bedeutung von "Zeitpunkt des Inkrafttretens" (effective date) im Zusammenhang mit IFRS 1 klargestellt. Sofern von einem Standard im Zeitpunkt des Übergangs auf IFRS zwei veröffentlichte Versionen existieren, nämlich eine derzeit geltende und eine, erst künftig zwingend, jedoch bereits jetzt freiwillig frühzeitig anwendbare, soll es demnach IFRS-Erstanwendern freistehen, eine der beiden Versionen anzuwenden. Die gewählte Standardversion ist dann – vorbehaltlich abweichender Regelungen in IFRS 1 - jedoch zwingend auf sämtliche im Abschluss dargestellten Perioden anzuwenden.
- IFRS 3, *Unternehmenszusammenschlüsse*
Die Änderung formuliert die bestehende Ausnahme von Gemeinschaftsunternehmen (joint ventures) vom Anwendungsbereich des IFRS 3 neu. Damit wird zum einen klargestellt, dass die Ausnahme für sämtliche gemeinsame Tätigkeiten (joint arrangements) im Sinne des IFRS 11 gilt, zum anderen wird klargestellt, dass sich die Ausnahme nur auf die Abschlüsse des Gemeinschaftsunternehmens oder der gemeinschaftlichen Tätigkeit selbst und nicht auf die Bilanzierung bei den an der gemeinsamen Tätigkeit beteiligten Parteien bezieht.
Die Änderung ist prospektiv anzuwenden.
- IFRS 13, *Bemessung des beizulegenden Zeitwerts*
IFRS 13.48 gestattet es Unternehmen, die eine Gruppe von finanziellen Vermögenswerten und finanziellen Verbindlichkeiten auf Basis ihres Nettomarktrisikos oder -ausfallrisikos steuert, den beizulegenden Zeitwert dieser Gruppe in Übereinstimmung damit zu ermitteln, wie Marktteilnehmer die Nettorisikoposition am Bewertungsstichtag bewerten würden (sog. portfolio exception). Durch die vorgeschlagene Änderung wird klargestellt, dass sich diese Ausnahme zur Bestimmung eines beizulegenden Zeitwerts auf sämtliche Verträge im Anwendungsbereich des IAS 39, Finanzinstrumente: Ansatz und Bewertung, oder des IFRS 9, Finanzinstrumente, bezieht, selbst wenn diese nicht die Definition eines finanziellen Vermögenswerts oder einer finanziellen Verbindlichkeit des IAS 32, Finanzinstrumente: Darstellung, erfüllen (wie z. B. bestimmte Verträge zum Kauf und Verkauf nicht finanzieller Posten, die durch einen Ausgleich in bar oder anderen Finanzinstrumenten erfüllt werden können).
Die Änderung erfolgt prospektiv von Beginn des Geschäftsjahrs, in dem IFRS 13 erstmals angewendet wurde.

- **IAS 40, Als Finanzinvestition gehaltene Immobilien**

Die Änderung stellt klar, dass der Anwendungsbereich des IAS 40, Als Finanzinvestition gehaltene Immobilien, und des IFRS 3, Unternehmenszusammenschlüsse, unabhängig voneinander sind, d. h. sich in keinem Fall gegenseitig ausschließen. Insofern ist jede Anschaffung von als Finanzinvestition gehaltenen Immobilien auf Basis der Kriterien des IFRS 3 daraufhin zu untersuchen, ob es sich um die Anschaffung eines einzelnen Vermögenswerts, einer Gruppe von Vermögenswerten oder einen Geschäftsbetrieb (*business*) im Anwendungsbereich des IFRS 3 handelt. Darüber hinaus sind die Kriterien des IAS 40.7ff. anzuwenden, um festzustellen, ob es sich um als Finanzinvestition gehaltene Immobilien oder um vom Eigentümer selbstgenutzte Immobilien handelt. Die Änderung erfolgt grundsätzlich prospektiv für sämtliche Anschaffungen von als Finanzinvestition gehaltenen Immobilien, die ab Beginn der ersten Periode, in der die Änderung erstmals angewendet wird, erfolgen, so dass eine Anpassung von Vorjahreszahlen nicht nötig ist. Freiwillig darf die Änderung auf einzelne zuvor stattgefundenen Anschaffungen angewendet werden, sofern die hierfür benötigten Informationen vorliegen.

Eine freiwillige vorzeitige Anwendung der Regelungen ist zulässig. Mit einer Übernahme der Regelungen durch die EU („Endorsement“) wird derzeit für das 4. Quartal 2014 gerechnet.

Weitere Informationen entnehmen Sie bitte der Publikation „Straight away“ unserer englischen Kollegen aus Dezember 2013.

Für am oder nach dem 1. Januar 2016 beginnende Berichtsperioden

*****IFRS 14, Regulatorische Abgrenzungsposten**

Der IASB hat am 30. Januar IFRS 14, *Regulatorische Abgrenzungsposten*, veröffentlicht. Durch die Regelungen des Standards 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.

Hierdurch soll betroffenen Unternehmen ein Übergang auf IFRS erleichtert werden. Die Anwendung der Regelung ist allerdings explizit nur für IFRS-Erstanwender vorgesehen; bereits nach IFRS bilanzierende Unternehmen sind von der Anwendung ausgenommen.

Sofern sich ein Unternehmen zur Anwendung der Regelungen des IFRS 14 entscheidet (Wahlrecht!), hat es jedoch zwingende Ausweis- und Angabepflichten zu erfüllen. So sind die regulatorischen Abgrenzungsposten gesondert in der Bilanz – getrennt nach Aktiv- und Passivposten – auszuweisen. Gleiches gilt für Ergebnisauswirkungen in der Gesamtergebnisrechnung. Darüber hinaus sind unter anderem Angaben zur Art der zugrundeliegenden Preisregulierung sowie zu den damit zusammenhängenden Risiken zu machen. Die Möglichkeiten zur Änderung der bislang angewendeten Rechnungslegungsmethoden in Bezug auf die regulatorischen Abgrenzungsposten werden durch IFRS 14 beschränkt. Ein erstmaliger Ansatz solcher Posten, die nach den nationalen Rechnungslegungsvorschriften nicht anzusetzen waren, ist aus dem IFRS 14 heraus nicht zulässig.

Der neue Standard ist - bis zur endgültigen umfassenden Regelung der Bilanzierung preisregulierter Tätigkeiten - als Interimslösung gedacht. Zum umfassenden Projekt ist derzeit die Veröffentlichung eines Diskussionspapiers für das 2. Quartal 2014 avisiert.

Eine freiwillige vorzeitige Anwendung der Regelungen ist zulässig. Mit einer Übernahme der Regelungen durch die EU („Endorsement“) wird derzeit für das 1. Quartal 2015 gerechnet.

*****Änderungen an IFRS 11, Gemeinsame Vereinbarungen – Erwerb von Anteilen an einer gemeinschaftlichen Tätigkeit**

Der IASB hat am 6. Mai Änderungen an IFRS 11, *Gemeinsame Vereinbarungen*, veröffentlicht. Darin wird klargestellt, 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 geben sind.

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 Anteilserwerbe, die in Berichtsperioden, die am oder nach dem 1. Januar 2016 beginnen, stattfinden. Eine frühere freiwillige Anwendung ist zulässig. Mit einer Übernahme der Regelungen durch die EU („Endorsement“) wird derzeit für das 1. Quartal 2015 gerechnet.

Weitere Informationen entnehmen Sie bitte unserer Publikation „In brief“ aus Mai 2014.

*****Änderungen an IAS 16, Sachanlagen, und IAS 38, Immaterielle Vermögenswerte – Klarstellung akzeptabler Abschreibungsmethoden**

Am 12. Mai 2014 hat der IASB Änderungen an IAS 16, *Sachanlagen*, und IAS 38, *Immaterielle Vermögenswerte*, veröffentlicht. Ziel dieser Änderungen ist 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 Veralterung und damit ein Hinweis auf einen Rückgang des wirtschaftlichen Nutzenpotenzials der für die Herstellung notwendigen Vermögenswerte sein kann.

Eine freiwillige vorzeitige Anwendung der Regelungen ist zulässig. Mit einer Übernahme der Regelungen durch die EU („Endorsement“) wird derzeit für das 1. Quartal 2015 gerechnet.

Weitere Informationen entnehmen Sie bitte unserer Publikation „In brief“ aus Mai 2014.

*****Änderungen an IAS 27, Einzelabschlüsse – Anwendung der Equity-Methode im Einzelabschluss**

Der IASB hat am 12. August 2014 Änderungen an IAS 27, *Einzelabschlüsse*, veröffentlicht.

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

Damit stehen den Unternehmen alle bereits früher einmal bestehenden Optionen zur Einbeziehung derartiger Unternehmen in den Einzelabschluss, nämlich:

- 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

zu.

Eine freiwillige vorzeitige Anwendung der Regelung ist zulässig. Mit einer Übernahme der Regelung durch die EU („Endorsement“) wird derzeit für das 3. Quartal 2015 gerechnet.

Weitere Informationen entnehmen Sie bitte unserer Publikation „In brief“ aus August 2014.

*****Änderungen an IAS 16, Sachanlagen, und IAS 41, Landwirtschaft – Landwirtschaft: Produzierende Pflanzen**

Der IASB hat am 30. Juni 2014 Änderungen an IAS 16, *Sachanlagen*, und IAS 41, *Landwirtschaft*, zur Bilanzierung sog. produzierender Pflanzen (*bearer plants*) veröffentlicht.

Unter den Begriff „produzierende Pflanzen“ 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 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. Eine frühere, freiwillige Anwendung der Neuregelung ist zulässig. Mit einer Übernahme der Regelung durch die EU („Endorsement“) wird derzeit für das 1. Quartal 2015 gerechnet.

Weitere Informationen entnehmen Sie bitte unserer Publikation „In brief“ aus Juli 2014.

Für am oder nach dem 1. Januar 2017 beginnende Berichtsperioden

*****IFRS 15, Umsatzerlöse aus Kundenverträgen**

Der IASB hat am 28. Mai zeitgleich mit dem FASB den neuen Standard zur Umsatzrealisierung IFRS 15, *Umsatzerlöse aus Kundenverträgen*, veröffentlicht. Die Zielsetzung des überarbeiteten Standards ist insbesondere, die bisherigen, wenig umfangreichen Regelungen in den IFRS einerseits und die sehr detaillierten und zum Teil industriespezifischen Regelungen unter US-GAAP andererseits zu vereinheitlichen und somit die Transparenz und Vergleichbarkeit von Finanzinformationen zu verbessern.

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*. Die Umsatzerlöse sind mit dem Betrag der Gegenleistung zu bewerten, die das Unternehmen erwartet zu erhalten. 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. Der neue Standard unterscheidet nicht zwischen unterschiedlichen Auftrags- und Leistungsarten, sondern stellt einheitliche Kriterien auf, wann eine Leistungserbringung zeitpunkt- oder zeitraumbezogen zu realisieren ist. Die Regelungen

und Definitionen des IFRS 15 ersetzen künftig sowohl die Inhalte des IAS 18, *Umsatzerlöse*, als auch des IAS 11, *Fertigungsaufträge*.

Es ist zu erwarten, dass die neuen Regelungen Auswirkungen auf die Bilanzierung der Umsatzerlöse zahlreicher Unternehmen haben werden, insbesondere dann, wenn in der Vergangenheit industriespezifische Auslegungen der bestehenden Regelungen vorgenommen wurden. 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 und zwar je nach Sachverhalt der Wert, der den zu erwartenden Betrag am besten darstellt (Hinweis: bei einer Vielzahl möglicher Beträge, die relativ gleichwahrscheinlich sind, dürfte daher immer der Erwartungswert zum Ansatz kommen, wohingegen bei binären Situationen, oftmals der wahrscheinlichere Betrag anzusetzen sein wird). Dieser höchstwahrscheinliche 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 definiert.
- **Wesentliche Finanzierungskomponenten:**
Fallen die Leistungserbringung des Unternehmens und die Zahlung durch den Kunden zeitlich auseinander liegt, 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 weniger als ein Jahr beträgt. Sofern eine wesentliche Finanzierungskomponente vorliegt, ist ein Abzinsungssatz zu verwenden, der eine separate Finanzierungstransaktion zwischen dem Unternehmen und seinem Kunden abbildet.
- **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. Die bislang in der Praxis teilweise angewendete Residualwertmethode ist nach der Entscheidung der Boards nicht mehr zulässig.

- Lizenzen:
Nach den erstmals definierten Regelungen für Lizenzen ist zu unterscheiden, ob ein Unternehmen dem Kunden die Lizenz zu einem definierten Zeitpunkt, so wie diese zu dem Zeitpunkt besteht, gewährt (zeitpunktbezogene Umsatzrealisierung) oder ob die Lizenz für einen Zeitraum eingeräumt wird und der Kunde Anpassungen an der Lizenz in diesem Zeitraum nutzen kann (zeitraumbezogene Umsatzrealisierung).

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.

Eine freiwillige vorzeitige Anwendung der Regelungen ist zulässig.

Mit einer Übernahme der Regelungen durch die EU („Endorsement“) wird derzeit für das 2. Quartal 2015 gerechnet.

Weitere Informationen entnehmen Sie bitte unserer Publikation „In depth“ aus Juni 2014 sowie diversen industriespezifischen Ergänzungen hierzu als auch dem Global Guide „Revenue from contracts with customers“ aus August 2014.

Für am oder nach dem 1. Januar 2018 beginnende Berichtsperioden

*****IFRS 9, Finanzinstrumente**

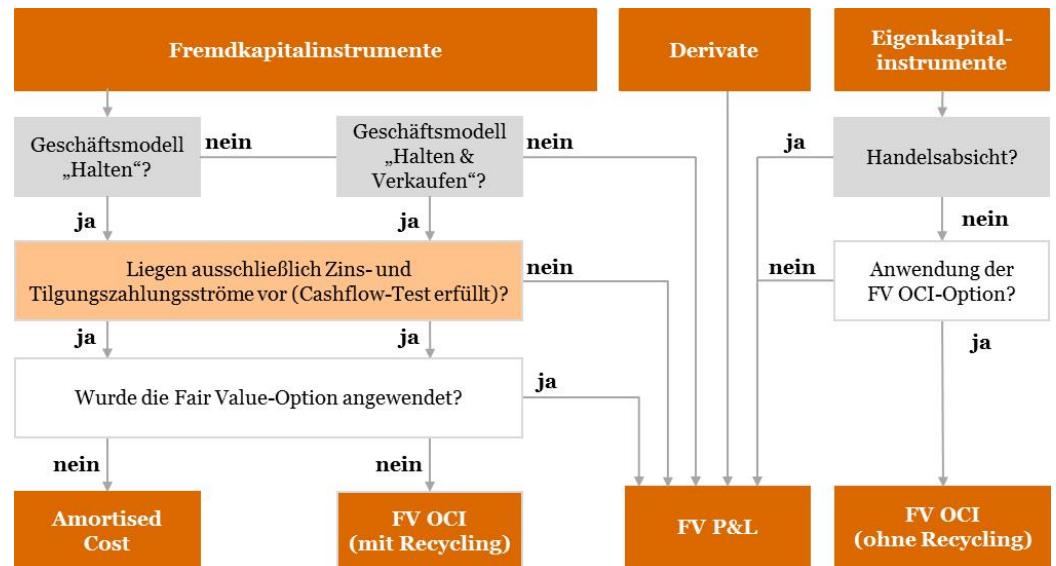
Der IASB hat sein Projekt zur Ablösung von IAS 39, *Finanzinstrumente: Ansatz und Bewertung* im Juli 2014 durch die Veröffentlichung der endgültigen Version von IFRS 9, *Finanzinstrumente* abgeschlossen. IFRS 9 enthält in der finalen Fassung insbesondere folgende grundlegend überarbeiteten Regelungsbereiche:

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 Verhältnis zwischen gesichertem Grundgeschäft und Sicherungsinstrument (*hedge ratio*) in der Regel den Vorgaben der Risikomanagementstrategie 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 Prozent 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.

IFRS 9 ist - vorbehaltlich eines noch zu erfolgenden EU-Endorsements - erstmals in Berichtsperioden anzuwenden, die am oder nach dem 1. Januar 2018 beginnen. Die Erstanwendung hat grundsätzlich retrospektiv zu erfolgen, allerdings werden diverse Vereinfachungsoptionen gewährt. Eine frühere, freiwillige Anwendung ist zulässig.

Weitere Informationen entnehmen Sie bitte folgenden PwC-Publikationen:

- Practical Guide aus Dezember 2013 zur Thematik „General hedge accounting“
- In depth aus August 2014 zur Thematik „Classification and measurement“
- In depth aus August 2014 zur Thematik „Expected credit losses“

Agenda-Entscheidungen des IFRS IC im Jahr 2013/2014

Eignet sich eine an das IFRS IC (früher IFRIC) 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 sogenannte "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 sogenannte 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 1 Darstellung des Abschlusses – Angaben zur Prämisse der Unternehmensfortführung

Bereits im November 2012 wurde das IFRS IC um Klarstellungen in Bezug auf die Angabeerfordernisse bei Vorliegen wesentlicher Unsicherheiten hinsichtlich solcher Ereignisse oder Bedingungen, die signifikante Zweifel an der Fortführungsfähigkeit des Unternehmens aufwerfen, gebeten. Im November letzten Jahres entschied der IASB, hierzu vom IFRS IC vorgeschlagene kleine Änderungen an IAS 1 nicht weiter zu verfolgen. Im Zusammenhang mit der Erläuterung der IASB-Entscheidung durch Mitarbeiter des IFRS IC wurde nochmals ein Sachverhalt diskutiert, bei dem die Geschäftsführung eines Unternehmens Ereignisse oder Bedingungen abwägt, deren Eintreten wesentliche Zweifel an der Fortführungstätigkeit des Unternehmens bedingen würde. Im gegebenen Sachverhalt kommt die Geschäftsführung nach Abwägen aller relevanten Informationen, inklusive Überlegungen zu Machbarkeit und Effektivität geplanter Schadensbegrenzungsmaßnahmen, jedoch zu der Auffassung, dass keine nach IAS 1.25 angabepflichtigen „wesentliche Unsicherheiten“ hinsichtlich der Unternehmensfortführung bestehen. Diese Entscheidung ist natürlich stark ermessensabhängig (significant judgement).

Hierzu stellte das IFRS IC fest, dass IAS 1.122 Angaben zu den Ermessensentscheidungen bei der Anwendung der Rechnungslegungsmethoden des Unternehmens sowie Angaben, welche Ermessensentscheidungen die Beträge im Abschluss am wesentlichsten beeinflussen, fordert. Demnach wären in oben genannter Situation auch Angaben zu den Ermessensentscheidungen, die der Beurteilung, dass keine wesentlichen Unsicherheiten hinsichtlich der Unternehmensfortführung bestehen, geboten.

Quelle: [IFRIC Update Juli 2014](#)

IAS 12, Ertragsteuern – Ansatz und Bewertung aktiver latenter Steuern in einer Verlustsituation

Das IFRS IC wurde um Klarstellung bezüglich des Ansatzes und der Bewertung aktiver latenter Steuern bei Unternehmen in einer Verlustsituation gebeten. Hierbei wurden zwei Aspekte aufgegriffen:

- Ist nach IAS 12 eine aktive latente Steuer auf Verlustvorträge unabhängig davon, ob ein Unternehmen steuerliche Verluste erwartet, in dem Umfang anzusetzen, wie angemessene abzugsfähige temporäre Differenzen vorliegen?
- Inwieweit sind steuerrechtliche Regelungen, die den Umfang der Verwendungsmöglichkeit steuerlicher Verluste auf einen Prozentsatz des zu versteuernden Einkommens begrenzen (so etwa die deutschen Regelungen zur Mindestbesteuerung), nach IAS 12 bei der Beurteilung aktiver latenter Steuern auf Verlustvorträge zu berücksichtigen?

Das IFRS IC stellte fest, dass die Paragraphen 28 und 35 des IAS 12 Regelungen enthalten, anhand derer die Fragestellungen beantwortet werden könnten. Aktive latente Steuern auf Verlustvorträge sind in dem Umfang anzusetzen, wie zu versteuernde temporäre Differenzen vorliegen, die sich in der Periode umkehren, in der auch die Verlustvorträge genutzt werden können. Die Effekte aus der Umkehr zu versteuernder

temporärer Differenzen ermöglichen eine Nutzung der steuerlichen Verlustvorträge. Künftige steuerliche Verluste sind bei dieser Betrachtung unerheblich.

Sofern die Nutzbarkeit steuerlicher Verlustvorträge durch Steuergesetze eingeschränkt wird, ist nach Auffassung des IFRS IC auch bei der Umkehr zu versteuernder temporärer Differenzen von einer eingeschränkten Nutzbarkeit der Verlustvorträge auszugehen. Der Wertansatz der aktiven latenten Steuern auf Verlustvorträge ist nach dieser Argumentation sowohl bei prognostizierten Gewinnen als auch bei Verlusten zu begrenzen.

Sollten die steuerlichen Verlustvorträge den Betrag der zu versteuernden temporären Differenzen übersteigen, kommt ein über diese hinausgehender Ansatz aktiver latenter Steuern nach den allgemeinen Regelungen des IAS 12 nur in Betracht, wenn zusätzliches zu versteuerndes Einkommen oder Steuergestaltungsmaßnahmen wahrscheinlich zur Verfügung stehen werden.

Aufgrund der obigen Analyse des IAS 12 sei eine Interpretation oder Anpassung des Standards nach Einschätzung des IFRS IC nicht erforderlich. Die Fragestellungen wurden demnach nicht auf die Agenda genommen.

Quelle: [IFRIC Update Mai 2014](#)

IAS 12, Ertragsteuern – Auswirkungen einer konzerninternen Umstrukturierung auf latente Steuern im Zusammenhang mit einem Geschäfts- oder Firmenwert

Das IFRS IC wurde um Hinweise gebeten, wie latente Steuern - insbesondere solche auf einen Geschäfts- oder Firmenwert - bei einer konzerninternen Umstrukturierung eines Unternehmens zu ermitteln seien. Das IFRS IC hat die Vorgehensweise durch allgemeine Ausführungen klargestellt.

Sind die Einzelunternehmen in einem Konzern eigenständige Steuersubjekte und erstellen demzufolge eigenständige Steuererklärungen, gelten für Zwecke der Ermittlung latenter Steuern im Konzernabschluss temporäre Differenzen grundsätzlich bei den jeweiligen Gesellschaften als entstanden und sind mit dem für die Gesellschaft geltenden Steuersatz zu bewerten. Der Buchwert der Vermögenswerte und Schulden, der für die Bestimmung temporärer Differenzen mit dem jeweiligen Steuerwert zu vergleichen ist, ist dabei allerdings aus Sicht des Konzerns zu beurteilen. Auch in Bezug auf die Fragestellung, ob ein Vermögenswert oder eine Schuld erstmals angesetzt wird und Ausnahmetatbestände des IAS 12 für den erstmaligen Ansatz latenter Steuern in Betracht kommen, ist die Sicht des Konzerns heranzuziehen. Erfolgt also lediglich eine konzerninterne Umstrukturierung von Gesellschaften, ist kein Erstanfang von Vermögenswerten und Schulden aus Konzernsicht zu unterstellen. Im Übrigen gelten in einem Konzernabschluss die allgemeinen Regelungen zu temporären Differenzen im Zusammenhang mit Anteilen an Tochterunternehmen, assoziierten Unternehmen sowie Anteilen an gemeinsamen Vereinbarungen.

Das IFRS IC stellte zusätzlich heraus, dass ein Transfer von Vermögenswerten zwischen Konzernunternehmen Auswirkungen auf den Ansatz, die Bewertung und den Ausweis latenter Steuern im Konzern haben kann, wenn sich durch die Umstrukturierung der Steuerwert (tax base) des Vermögenswerts oder der bei der Realisation der latenten Steuern geltende Steuersatz ändert. Darüber hinaus können sich Auswirkungen auf die Werthaltigkeit der aktiven latenten Steuern auf die temporären Differenzen der übertragenen Vermögenswerte sowie auf die Möglichkeiten zur Saldierung aktiver und passiver latenter Steuern bei dem aufnehmenden Unternehmen ergeben.

Angesichts der bestehenden Regelungen des IAS 12 sah das IFRS IC keine Notwendigkeit, die Fragestellung auf die Agenda aufzunehmen.

Quelle: [IFRIC Update Mai 2014](#)

IAS 12, Ertragsteuern – Erfassung latenter Steuern auf einen einzelnen Vermögenswert in einem rechtlichen Mantel (corporate wrapper)

Das IFRS IC wurde gebeten, die Bilanzierung latenter Steuern im Konzernabschluss eines Mutterunternehmens klarzustellen, das an einem Tochterunternehmen beteiligt ist, welches nur einen Vermögenswert hält, wenn das Mutterunternehmen erwartet, den Buchwert des Vermögenswerts durch Veräußerung der Anteile an dem Tochterunternehmen zu Erlösen.

Nach Auffassung des IFRS IC machen es die Vorgaben in IAS 12 erforderlich, dass ein Unternehmen in einem solchen Fall sowohl die mit dem Vermögenswert verbundenen latenten Steuern nach IAS 12.11 als auch im Zusammenhang mit den Anteilen stehende latente Steuern gemäß IAS 12.38 (sog. outside-based deferred taxes) - die Erfüllung der diesbezüglichen Ansatzkriterien unterstellt - erfasst.

Das IFRS IC hat vorläufig entschieden, diese Anfrage nicht auf seine Agenda zu nehmen und dem IASB zu empfehlen, die gegen die derzeitigen Vorschriften teilweise geäußerten Bedenken zu analysieren und gegebenenfalls im Rahmen des vorgesehenen Forschungsprojekts zur Bilanzierung von Ertragsteuern zu berücksichtigen.

Quelle: [IFRIC Update Juli 2014](#)

IAS 17, Leasingverhältnisse – Bedeutung des Begriffs "zusätzliche Kosten"

Im Rahmen eines Antrags zur Klarstellung des Begriffes "zusätzliche Kosten" (*incremental costs*) wurde das IFRS IC gefragt, ob die fortlaufenden Löhne und Gehälter fester Mitarbeiter als anfängliche direkte Kosten eines Leasingvertrags zu betrachten und damit als Bestandteil der Forderung bei einem Finanzierungsleasing zu berücksichtigen sind, sofern diese Mitarbeiter mit der Verhandlung und dem Abschluss von Leasingverträgen befasst sind. Das IFRS IC stellte fest, dass nur solche Kosten als anfängliche direkte Kosten qualifizieren, die ohne den Abschluss eines Leasingvertrags nicht angefallen wären. Interne fixe Kosten fallen somit nicht unter den Begriff "zusätzliche Kosten" des IAS 17. Weder eine Interpretation noch eine Standardänderung werden in diesem Zusammenhang für notwendig erachtet. Es wurde daher entschieden, den Sachverhalt nicht auf die Agenda zu nehmen.

Quelle: [IFRIC Update März 2014](#)

IAS 19, Leistungen an Arbeitnehmer – Versicherungsmathematische Annahmen: Rechnungszins

Das IFRS IC beschäftigte sich mit der Ermittlung des Zinssatzes zur Abzinsung von Leistungen nach Beendigung des Arbeitsverhältnisses und hierbei mit der Frage, ob Unternehmensanleihen mit einem Rating unterhalb eines der beiden besten Ratings ("AA" und "AAA") einer anerkannten Ratingagentur als "hochwertig" im Sinne der Definition des IAS 19.83 eingestuft werden können.

Es stellte fest, dass IAS 19 nicht festlegt, welche Unternehmensanleihen als hochwertig einzustufen sind, so dass Unternehmen die Ausführungen in IAS 19.84 und 85 bei der Bestimmung der Rendite von hochwertigen Unternehmensanleihen berücksichtigen müssen. Demnach besteht der Zweck des Rechnungszinses darin, den Zeitwert des Geldes ohne Berücksichtigung versicherungsmathematischer Risiken oder Investitionsrisiken abzubilden. Der Rechnungszins soll also weder das unternehmensspezifische Kreditrisiko aus Sicht der Gläubiger des Unternehmens noch das Risiko möglicher Abweichungen zwischen den aktuellen versicherungsmathematischen Annahmen und der tatsächlichen Entwicklung widerspiegeln.

Das IFRS IC stellte ferner fest, dass der in IAS 19.83 verwendete Begriff "hochwertig" (*high quality*) absolut und nicht relativ zu verstehen ist. Wäre eine relative Auslegung

beabsichtigt gewesen, d. h. "hochwertig" lediglich im Vergleich zu den sonstigen vorhandenen Unternehmensanleihen, so wäre im Standard auf "die hochwertigsten" (*the highest quality*) Unternehmensanleihen Bezug genommen worden. Darüber hinaus wurde ausgeführt, dass die der Bestimmung der Rendite hochwertiger Unternehmensanleihen zugrundeliegende Methode stetig anzuwenden ist. Das IFRS IC erwartet weder, dass sich diese Vorgehensweise im Zeitablauf stark verändert, noch - da von einer absoluten Auslegung des Begriffs "high quality" auszugehen ist - dass sich die Methode zur Bestimmung der Zusammensetzung des Universums der "high quality corporate bonds" (HQCB) als Basis der Bestimmung des Rechnungszinssatzes verändert, solange der Markt für HQCB noch eine ausreichende Tiefe besitzt.

Das IFRS IC stellte des Weiteren fest, dass

- gemäß IAS 19.144 und 145 die wesentlichen versicherungsmathematischen Annahmen, die zur Ermittlung der Verpflichtung herangezogen worden sind sowie eine Sensitivitätsbetrachtung bezüglich jeder dieser Annahmen und deren Einfluss auf die Höhe der berechneten Verpflichtung im Anhang anzugeben sind,
- gewöhnlich der Rechnungszinssatz eine solche wesentliche versicherungsmathematische Annahme darstellt und
- gemäß IAS 1.122 die vom Unternehmen getroffenen Entscheidungen im Hinblick auf die Umsetzung der Rechnungslegungsmethoden und Entscheidungen die den wesentlichsten Einfluss auf die im Abschluss des Unternehmens erfassten Beträge haben, anzugeben sind.

Die Thematik war bereits Gegenstand mehrerer Sitzungen des IFRS IC. Hierbei stellte sich die Frage, ob das IFRS IC weitere Hinweise zu der Herleitung des Rechnungszinssatzes herausgeben oder auf eine Änderung der einschlägigen Vorschriften in IAS 19 hinwirken sollte. Da sich dies jedoch nicht in effizienter Weise bewerkstelligen ließe, beschloss das IFRS IC, die Thematik nicht auf seine Agenda zu nehmen.

Quelle: [IFRIC Update November 2013](#)

IAS 32, Finanzinstrumente: Darstellung - Klassifizierung eines Finanzinstruments, das eine verpflichtende Wandlung in eine variable Anzahl von Anteilen vorsieht, aber dem Emittenten eine Option zur vorzeitigen Erfüllung durch eine feste Anzahl an Anteilen einräumt

Das IFRS IC diskutierte, wie eine Option des Emittenten zur vorzeitigen Erfüllung eines Finanzinstruments durch eine feste Anzahl eigener Anteile bei der Klassifizierung dieses Instruments als Eigen- oder Fremdkapital nach IAS 32 zu beurteilen ist.

Konkret wurde ein Instrument mit folgenden Merkmalen diskutiert: Das Instrument ist festverzinslich und hat eine feste Laufzeit. Am Ende der Laufzeit muss der Emittent eine einem festen Geldbetrag entsprechende variable Anzahl eigener Eigenkapitalinstrumente liefern. Diese Anzahl ist mittels Cap und Floor nach oben beziehungsweise unten begrenzt. Der Emittent hat die Möglichkeit, das Instrument jederzeit vor Fälligkeit zu erfüllen, indem er

- die im Vertrag maximal vereinbarte Anzahl an Eigenkapitalinstrumenten liefert sowie
- sämtliche Zinsen, die noch aufgelaufen wären, wenn das Instrument bis zum Fälligkeitsdatum bestanden hätte, in bar zahlt.

Das IFRS IC merkte an, dass gemäß IAS 32.15 die Klassifizierung eines Instruments als Eigen- oder Fremdkapital entsprechend der Substanz der vertraglichen Vereinbarung vorzunehmen ist. Eine vertragliche Regelung, der es an Substanz fehlt, ist bei der Beurteilung der Klassifizierung demzufolge nicht zu berücksichtigen. Nach Ansicht des IFRS IC ist die Beurteilung, ob die oben erläuterte Option zur vorzeitigen Erfüllung Substanz besitzt, eine Ermessensfrage. Hierzu ist zu untersuchen, ob es wirtschaftliche oder betriebliche Gründe für die Ausübung der Option gibt. Beispielsweise könnte unter anderem betrachtet werden, ob sich der Preis für das Instrument unterscheiden würde,

wenn diese Option nicht in die vertraglichen Vereinbarungen mit aufgenommen worden wäre.

Auf Grundlage der Analyse der bestehenden IFRS-Regelungen beschloss das IFRS IC, die Fragestellung nicht auf seine Agenda zu nehmen.

Quelle: [IFRIC Update Januar 2014](#)

IAS 32, Finanzinstrumente: Darstellung - Klassifizierung eines Finanzinstruments, das bei Eintritt eines sogenannten Non-Viability-Ereignisses zwingend in eine variable Anzahl von Anteilen am Emittenten gewandelt wird

Das IFRS IC diskutierte die Klassifizierung eines Finanzinstruments, welches die folgenden Eigenschaften aufweist:

- Ausgabe zum Nominalwert
- unendliche Laufzeit
- Pflichtwandelung in eine variable Anzahl von Anteilen des Emittenten, sofern dieser die Tier 1-Eigenkapitalquote bricht (sog. Non-Viability-Ereignis)
- Wert der bei Wandelung zu liefernden Anteile entspricht dem Nominalwert
- Zinszahlungen stehen im Ermessen des Emittenten.

Das IFRS IC diskutierte,

- ob es sich bei diesem Instrument um eine finanzielle Verbindlichkeit im Ganzen oder um ein zusammengesetztes Finanzinstrument, das aus einer Eigenkapital- und einer Verbindlichkeitskomponente besteht, handelt und
- wie diese finanzielle Verbindlichkeit (oder in die Verbindlichkeitskomponente) zu bewerten sei.

Die Aufnahme des Themas auf die Agenda wurde mit dem Hinweis abgelehnt, dass eine Bearbeitung durch das IFRS IC aufgrund des Umfangs der Thematik nicht in effizienter Weise durchführbar sei, abgelehnt.

Quelle: [IFRIC Update Januar 2014](#)

IAS 32 Finanzinstrumente: Darstellung - Bilanzierung eines Finanzinstruments, das eine Pflichtwandelung in eine variable Anzahl von Anteilen vorsieht, bei dem die Anzahl der hinzugebenden Anteile allerdings durch Cap und Floor begrenzt wird

Das IFRS IC wurde gebeten, zur Bilanzierung eines Finanzinstruments beim Emittenten Stellung zu nehmen, das zum Fälligkeitszeitpunkt die Wandelung des ausstehenden Betrags in eine variable Anzahl von eigenen Eigenkapitalinstrumenten des Emittenten vorsieht, wobei jedoch die zu liefernde Anzahl der Anteile durch einen Cap und einen Floor nach oben und unten begrenzt wird. Das IFRS IC stellte fest, dass das betreffende Instrument die Definition einer finanziellen Verbindlichkeit erfüllt, da die hinzugebende Anzahl der eigenen Eigenkapitalinstrumente nicht fix ist (IAS 32.11 (b)(i)), auch wenn eine Begrenzung durch Cap und Floor gegeben ist. In diesem Sinne ist es auch nicht möglich, ein derartiges Instrument in mehrere Einzelkomponenten zu zerlegen, mit dem Ziel, für einige der möglichen Wandlungsszenarien (die Wandelung in eine feste Anzahl bei Überschreiten des Cap bzw. Unterschreiten des Floor) eine Eigenkapitalklassifizierung zu erreichen. Vielmehr stellen der Cap und der Floor jeweils eingebettete Derivate des Basisvertrags dar, deren Wert mit dem Wert der hinzugebenden Anteile schwankt und die deshalb nach IAS 39.10 f. vom Basisvertrag abzuspalten und gesondert zu bilanzieren sind (unter der Annahme, dass der Emittent nicht den Gesamtvertrag als "erfolgswirksam zum beizulegenden Zeitwert bewertet" designiert).

Vor dem Hintergrund dieser Analyse entschied das IFRS IC, diese Anfrage nicht auf seine Agenda zu nehmen, da eine Interpretation nicht erforderlich sei.

Quelle: [IFRIC Update Mai 2014](#)

IAS 34 Zwischenberichterstattung – verkürzte Kapitalflussrechnung

Das IFRS IC wurde um Klarstellung der Anforderungen zu Darstellung und Inhalt einer verkürzten Kapitalflussrechnung in einem Zwischenbericht gemäß IAS 34 gebeten.

Die Anfrage resultiert aus in der Praxis divergierenden Ansichten. Während einige der Auffassung sind, dass eine verkürzte Kapitalflussrechnung lediglich aus den drei Zeilen „Cashflow aus betrieblicher Tätigkeit“, „Cashflow aus Investitionstätigkeit“ und „Cashflow aus Finanzierungstätigkeit“ besteht, gehen andere davon aus, dass auch in einer verkürzten Kapitalflussrechnung eine weitergehende Untergliederung nach Art der enthaltenen Cashflows erfolgen muss.

Das IFRS IC merkte hierzu an, dass eine verkürzte Kapitalflussrechnung einer der Hauptbestandteile ist, die von IAS 34.8 als Bestandteil des Zwischenberichts vorgeschrieben sind. IAS 34.10 spezifiziert, dass jeder der verkürzten Bestandteile mindestens jede der Überschriften und Zwischensummen zu enthalten hat, die auch im letzten jährlichen Abschluss des betroffenen Unternehmens enthalten waren; zusätzliche Posten sind zwingend einzubeziehen, wenn ihr Weglassen den Zwischenbericht irreführend erscheinen lassen würde. IAS 34.15 und 25 verlangen darüber hinaus weitere erläuternde Anhangangaben, um sicherzustellen, dass ein Zwischenbericht alle Informationen enthält, die für ein Verständnis der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage eines Unternehmens während der Zwischenberichtsperiode wesentlich sind. Das IFRS IC wies darauf hin, dass seiner Auffassung nach, oben genannte rein dreizeilige Darstellung einer verkürzten Kapitalflussrechnung grundsätzlich nicht ausreichend sei, um die genannten Anforderungen der IAS 34.10, IAS 34.15 und IAS 34.25 zu erfüllen.

Auf der Grundlage der obigen Analyse erscheint dem IFRS IC eine Interpretation oder eine Änderung der IFRS nicht notwendig. Entsprechend wurde entschieden, die Fragestellung nicht auf die Agenda zu nehmen.

Quelle: [IFRIC Update Juli 2014](#)

IAS 39, Finanzinstrumente: Ansatz und Bewertung – Bilanzierung einer strukturierten Rückkaufvereinbarung

An das IFRS IC wurde im Kontext eines bestimmten Sachverhaltes die Frage gerichtet, ob drei zusammenhängende Transaktionen jeweils separat oder zusammen als derivatives Finanzinstrument zu bilanzieren und wie die Anwendungsleitlinien in IG B.6 des IAS 39, *Finanzinstrumente: Ansatz und Bewertung*, in diesem Zusammenhang auszulegen sind. Die Eckdaten des diskutierten Sachverhaltes sind wie folgt:

- Transaktion 1 (Kauf einer Anleihe): Unternehmen A kauft eine Anleihe von Unternehmen B
- Transaktion 2 (Zinsswap): Unternehmen A schließt einen Zinsswap mit Unternehmen B ab. Unternehmen A zahlt einen festen Zinssatz in Höhe des Coupons der erworbenen Anleihe und erhält einen variablen Zinssatz.
- Transaktion 3 (Rückkaufvereinbarung): Unternehmen A schließt eine Rückkaufvereinbarung mit Unternehmen B ab. Demnach veräußert Unternehmen A die Anleihe der Transaktion 1 bereits zum Erwerbszeitpunkt wieder an Unternehmen B und verpflichtet sich zugleich, die Anleihe bei ihrer Fälligkeit von Unternehmen B zurück zu erwerben.

Das IFRS IC wies darauf hin, dass zur Beurteilung, ob die Transaktionen separat oder zusammen als derivatives Finanzinstrument zu bilanzieren sind, die Anwendungsleitlinien in IG B.6 und C.6 des IAS 39, *Finanzinstrumente: Ansatz und Bewertung*, sowie AG39 des IAS 32, *Finanzinstrumente: Darstellung*, herangezogen werden können.

Hinsichtlich der Frage, wie IAS 39.IG B.6 im Kontext des zur Diskussion gestellten Sachverhaltes auszulegen ist, merkte das IFRS IC an, dass es sich grundsätzlich um eine Ermessensentscheidung handelt. Das IFRS IC wies darauf hin, dass die in IAS 39.IG B.6 aufgezählten Indikatoren dabei hilfreich sein können, die Substanz der Transaktion zu festzustellen. Das Vorliegen oder Nicht-Vorliegen eines einzelnen Indikators könne jedoch nicht allein ausschlaggebend für diese Beurteilung sein.

Darüber hinaus erachtet das IFRS IC es nicht für angemessen, sich zur Bilanzierung spezifischer Transaktionen und Einzelsachverhalten zu äußern.

Nach Ansicht des IFRS IC besteht aufgrund der bereits existierenden Vorschriften keine Notwendigkeit für die Erarbeitung einer Interpretation oder der Änderung eines Standards. Das IFRS IC entschied daher, diese Fragestellung nicht auf seine Agenda zu nehmen.

Quelle: [IFRIC Update März 2014](#)

IFRS 11, Gemeinsame Vereinbarungen – Einstufung gemeinsamer Vereinbarungen

Das IFRS IC erhielt eine Anfrage, ob bei der Einstufung einer gemeinsamen Vereinbarung als gemeinschaftliche Tätigkeit oder Gemeinschaftsunternehmen nach IFRS 11 bei der Würdigung der „*sonstigen Sachverhalte und Umstände*“ nur durchsetzbare Rechte zu berücksichtigen sind.

Es stellte fest, dass die Einstufung einer gemeinsamen Vereinbarung als gemeinschaftliche Tätigkeit oder als Gemeinschaftsunternehmen gemäß IFRS 11.14 davon abhängig ist, inwiefern Rechte an den Vermögenswerten und Verpflichtungen für die Schulden, die der Vereinbarung zuzurechnen sind, bestehen. Diese Rechte und Verpflichtungen seien ihrem Wesen nach durchsetzbar. Weiterhin lege IFRS 11.B30 dar, dass soweit die an der Vereinbarung beteiligten Parteien aufgrund „*sonstiger Sachverhalte und Umstände*“ Rechte an den der Vereinbarung zuzurechnenden Vermögenswerten und Verpflichtungen erhalten, dies zu einer Einstufung als gemeinschaftliche Tätigkeit führt. Infolgedessen führte das IFRS IC aus, dass bei der Würdigung der „*sonstigen Sachverhalte und Umstände*“ nur durchsetzbare Rechte zu berücksichtigen seien.

Nach Auffassung des IFRS IC ist im Hinblick auf die vorhandenen Regelungen keine weitere Interpretation oder Anpassung des Standards notwendig. Daher wurde entschieden, die Anfrage nicht auf die Agenda zu nehmen.

Quelle: [IFRIC Update Mai 2014](#)

IFRIC 21, Abgaben – Identifizierung einer gegenwärtigen Verpflichtung, eine öffentliche Abgabe zu bezahlen, die an einen zeitanteiligen Aktivitätsschwellenwert wie auch einen jährlichen Aktivitätsschwellenwert geknüpft ist

Das IFRS IC wurde um Klarstellung gebeten, wie die in Paragraph 8 des IFRIC 21 enthaltenen Anforderungen im Hinblick auf die Identifizierung eines verpflichtenden Ereignisses für eine öffentliche Abgabe zu interpretieren sind. Das IFRS IC diskutierte in diesem Zusammenhang Regelungen zu öffentlichen Abgaben in Ländern, in welchen eine Verpflichtung zur Zahlung einer öffentlichen Abgabe als Resultat einer Aktivität während einer Periode entsteht, die jedoch erst bei Erreichen eines bestimmten – durch die Gesetzgebung festgelegten – jährlichen Schwellenwerts zahlbar ist. Wird die Teilnahme des Unternehmens an der Aktivität im Verlauf des Geschäftsjahrs gestoppt, wird dieser Schwellenwert zeitanteilig reduziert. Es wurde dahingehend um Klarstellung gebeten, welcher Schwellenwert bei der Bestimmung des verpflichtenden Ereignisses zugrunde zu legen ist.

Das IFRS IC betonte, dass für den oben beschriebenen Sachverhalt grundsätzlich die Zahlung der öffentlichen Abgabe durch das Erreichen des jährlichen Schwellenwerts ausgelöst wird. Der geringere Schwellenwert ist nur dann maßgeblich, wenn das Unternehmen die relevante Aktivität tatsächlich vor dem Ende der jährlichen Untersuchungsperiode beendet hat.

In diesem Zusammenhang wies das IFRS IC darauf hin, dass zu unterscheiden ist zwischen einer öffentlichen Abgabe mit einem jährlichen Schwellenwert, der zeitanteilig reduziert wird, wenn eine spezifizierte Bedingung erreicht ist, und einer öffentlichen Abgabe, für die ein verpflichtendes Ereignis progressiv über eine Zeitperiode entsteht. Wenn die spezifizierte Bedingung erreicht ist, kommt die zeitanteilige Reduzierung des Schwellenwerts nicht zum Tragen.

Auf Basis der oben dargestellten Diskussionen ist das IFRS IC der Ansicht, dass die Anleitung in IFRIC 21 und IAS 37 ausreichend ist und stellte fest, dass das IFRS IC es für unwahrscheinlich halte, dass eine signifikante Vielfalt bei der Interpretation dieses Sachverhalts auftreten werde. Entsprechend hat das IFRS IC entschieden, die Fragestellung nicht auf die Agenda zu nehmen.

Quelle: [IFRIC Update März 2014](#)

Neue fachliche Verlautbarungen zur internationalen Rechnungslegung

IDW RS HFA 47: Einzelfragen zur Ermittlung des Fair Value nach IFRS 13

Der Hauptfachausschuss (HFA) des Instituts der Wirtschaftsprüfer (IDW) hat am 6. Dezember 2013 die Stellungnahme IDW RS HFA 47, *Einzelfragen zur Ermittlung des Fair Value nach IFRS 13*, verabschiedet.

Diese befasst sich unter anderem mit

- der Bestimmung des Haupt- bzw. vorteilhaftesten Markts
- der Anwendung des Konzepts der bestmöglichen Nutzung für nicht-finanzielle Vermögenswerte
- der Auswahl geeigneter Bewertungsverfahren sowie
- der Kategorisierung von Bewertungsobjekten entsprechend der Fair-Value-Hierarchie.

Darüber hinaus beleuchtet die Stellungnahme Besonderheiten bei der Ermittlung des Fair Value von Derivaten.

IDW ERS HFA 40, Einzelfragen zu Wertminderungen von Vermögenswerten nach IAS 36

Der HFA des IDW hat am 4. Juni 2014 IDW ERS HFA 40, *Einzelfragen zu Wertminderungen von Vermögenswerten nach IAS 36*, verabschiedet. Der Entwurf adressiert folgende Themengebiete:

- Zielsetzung des IAS 36
- Definitionen (beizulegender Zeitwert und Nutzungswert)
- Identifizierung eines Vermögenswerts, der wertgemindert sein könnte (IAS 36.7 ff.)
- Ermittlung des erzielbaren Betrags (IAS 36.18 ff)
- Erfassung und Bewertung eines Wertminderungsaufwands (IAS 36.58 ff.)
- Zahlungsmittelgenerierende Einheiten und Geschäfts- oder Firmenwert (IAS 36.65 ff.)
- Angaben
- Werthaltigkeitsprüfung für zahlungsmittelgenerierende Einheiten mit Geschäfts- oder Firmenwert und nicht beherrschenden Anteilen (IAS 36 , Anhang C)
- Werthaltigkeitsprüfung für assoziierte Unternehmen

Das IDW hat sich entschlossen diese Anwendungsunterstützung für die Praxis zu entwickeln, da die Regelungen zur Wertminderung von Vermögenswerten nach IAS 36 eine Vielzahl von komplexen Anwendungsfragen aufwerfen und sowohl nationale als auch internationale Enforcement-Einrichtungen den sog. Impairment-Test unverändert als einen besonders fehleranfälligen Aspekt der IFRS-Rechnungslegung ansehen.

Der geplante neue Rechnungslegungsstandards soll die Vorschriften zur Werthaltigkeitsprüfung für bestimmte Vermögenswerte und zahlungsmittelgenerierende Einheiten einschließlich Geschäfts- oder Firmenwert des IDW RS HFA 16, *Bewertungen bei der Abbildung von Unternehmenserwerben und bei Werthaltigkeitsprüfungen nach IFRS*, ersetzen.

Quelle: [IDW-Website](#)

Fachliche Publikationen

Manual of accounting – IFRS 2014

Herausgegeben von PwC

Dezember 2013

Im neu aufgelegten Praxiskommentar „Manual of accounting – IFRS 2014“ 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/ifrs-reporting/manual-of-accounting/index.jhtml>

A Practical Guide to new IFRSs for 2014

Herausgegeben von PwC

February 2014, 33 Seiten

Die Publikation stellt in kurzer Form die in 2014 erstmals verpflichtend oder freiwillig anzuwendenden IFRS-Vorschriften dar.

Die Publikation kann unter folgendem Link heruntergeladen werden:

<https://www.pwcplus.de/pwcplus/Topics/CapitalMarketsAccountingAdvisory/Pages/168926.aspx>

Illustrative IFRS consolidated financial statements for 2014 year ends

Herausgegeben von PwC

Oktober 2014, 172 Seiten

Die überarbeitete englischsprachige Fassung eines Musterkonzernabschlusses nach IFRS zeigt auf der Grundlage konstruierter Geschäftsvorfälle den IFRS-Konzernabschluss 2014 eines fiktiven Industrie- und Handelskonzerns, der bereits in Vorjahren die IFRS angewendet hat. Bei der Aufstellung des Abschlusses werden alle Standards und Interpretationen berücksichtigt, die in Geschäftsjahren, die am oder nach dem 1. Januar 2014 beginnen, verpflichtend anzuwenden sind.

Die Publikation kann unter folgendem Link heruntergeladen werden:

<https://www.pwcplus.de/pwcplus/Topics/CapitalMarketsAccountingAdvisory/Pages/194189.aspx>

Illustrative condensed interim financial information 2014

Herausgegeben von PwC

Mai 2014, 39 Seiten

Die englischsprachige Publikation zeigt, auf der Grundlage eines fiktiven Produktions- und Dienstleistungskonzerns, einen Musterzwischenbericht nach IAS 34, *Zwischenberichterstattung*, zum 30. Juni 2014. Berücksichtigt werden dabei alle bis einschließlich 1. März 2014 veröffentlichten Standards und Interpretationen, die verpflichtend in Berichtsperioden eines am oder nach dem 1. Januar 2014 beginnenden Geschäftsjahres, anzuwenden sind.

Die Publikation kann unter folgendem Link heruntergeladen werden:

<https://www.pwcplus.de/pwcplus/Topics/CapitalMarketsAccountingAdvisory/Pages/192662.aspx>

Interim reporting disclosure checklist 2014

Herausgegeben von PwC

Mai 2014, 17 Seiten

Die englischsprachige Publikation beinhaltet eine Checkliste der in einem Zwischenbericht nach IAS 34, *Zwischenberichterstattung*, erforderlichen Angabepflichten.

Die Publikation kann unter folgendem Link heruntergeladen werden:

<https://www.pwcplus.de/pwcplus/Topics/CapitalMarketsAccountingAdvisory/Pages/192684.aspx>

Ansprechpartner in Ihrer Nähe

National Office

Frankfurt am Main

Guido Fladt

Tel.: +49 69 9585-1455
g.fladt@de.pwc.com

Dr. Sebastian Heintges

Tel.: - 49 69 9585-3220
sebastian.heintges@de.pwc.com

Barbara Reitmeier

Tel.: +49 69 9585-5446
barbara.reitmeier@de.pwc.com

Wolfgang Weigel

Tel.: +49 69 9585-257
wolfgang.weigel@de.pwc.com

Hannover

Andreas Bödecker

Tel.: +49 511 5357-3230
andreas.boedecker@de.pwc.com

Hamburg

Karsten Ganssaug

Tel.: +49 40 6378-8164
karsten.ganssaug@de.pwc.com

Capital Markets & Accounting Advisory Services

Düsseldorf

Dr. Rüdiger Loitz

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

Nadja Picard

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

Essen

Udo Kalk-Griesan

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

Bernhard Klinke

Tel.: +49 201 438-1261
bernhard.klinke@de.pwc.com

Martin Theben

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

Frankfurt am Main

Andrea Bardens

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

Peter Flick

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

Judith Gehrer

Tel.: +49 69 9585-3315
judith.gehrer@de.pwc.com

Christoph Gruss

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

Joachim Krakuhn

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

Armin Slotta

Tel.: +49 69 9585-1220
armin.slotta@de.pwc.com

Hamburg

Björn Seidel

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

München

Dr. Bernd Kliem

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

Stuttgart

Klaus Bernhard

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

Bestellung und Abbestellung

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

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

Beide Bezugsmöglichkeiten sind für Sie gebührenfrei.

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

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

© Oktober 2014 PricewaterhouseCoopers Aktiengesellschaft Wirtschaftsprüfungsgesellschaft. Alle Rechte vorbehalten.
„PwC“ bezeichnet in diesem Dokument die PricewaterhouseCoopers Aktiengesellschaft Wirtschaftsprüfungsgesellschaft, die eine Mitgliedsgesellschaft der PricewaterhouseCoopers International Limited (PwCIL) ist. Jede der Mitgliedsgesellschaften der PwCIL ist eine rechtlich selbstständige Gesellschaft.