

International Accounting News

Nachrichten zu den aktuellen Entwicklungen der IFRS

Ausgabe 4, April 2017

Auf einen Blick

ED/2017/2: Vorschläge für Änderungen an IFRS 8 und IAS 342

ED/2017/3 "Vorzeitige Rückzahlungsoptionen mit negativer Vorfalligkeitsentschädigung"..... 3

Prinzipien der Offenlegung – IASB veröffentlicht Diskussionspapier zur Disclosure-Initiative..... 5

März-Sitzung des IFRS IC: Vorläufige und finale Agenda-Entscheidungen 6

EU-Endorsement 12

IASB-Projektplan 13

PwC-Veranstaltung..... 14

Ihre Ansprechpartner aus dem National Office..... 15

Ihre Ansprechpartner aus Capital Markets & Accounting Advisory Services (CMAAS)..... 16

Bestellung und Abbestellung 17



Liebe Leserinnen und Leser,

in den letzten Wochen verabschiedete der IASB zwei neue Entwürfe mit Änderungsvorschlägen für IFRS 8, IFRS 9 und IAS 34 sowie im Rahmen der Disclosure-Initiative das Diskussionspapier „Principles of Disclosure“. Die vorgeschlagenen Änderungen sowie den Inhalt des Diskussionspapiers stellen wir Ihnen im Rahmen dieses Newsletters vor.

Darüber hinaus finden Sie Ausführungen zu aktuellen Agenda-Entscheidungen des IFRS IC, die dieses im Rahmen seiner März-Sitzung final oder vorläufig gefällt hat.



Mit freundlichen Grüßen

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

ED/2017/2: Vorschläge für Änderungen an IFRS 8 und IAS 34

Im Juli 2013 hatte der IASB nach Abschluss des Post-Implementation-Review zu IFRS 8 „Geschäftssegmente“ festgestellt, dass keine grundlegenden Änderungen am Standard notwendig sind. Der Board hatte sich jedoch vorbehalten, einige Teilaspekte noch weitergehend zu analysieren. Auf Grund dieser Analysen wurde nunmehr ein Entwurf von Änderungen an IFRS 8 "Geschäftssegmente" sowie IAS 34 "Zwischenberichterstattung" (ED/2017/2) veröffentlicht.

Die vorgeschlagenen Änderungen umfassen die folgenden Themenbereiche:

Änderungen an IFRS 8

Identifikation des Hauptentscheidungsträgers (*chief operating decision maker*)

Insbesondere soll betont werden, dass der Hauptentscheidungsträger eine Funktion im Unternehmen darstellt, die operative Entscheidungen trifft, die Performance von Geschäftsbereichen überwacht und Entscheidungen über die Ressourcenallokation auf Geschäftsbereiche vornimmt. Hierbei kann es sich um eine einzelne Person oder eine Personengruppe handeln, die auch nicht am Management beteiligte Personen umfassen kann. Zukünftig soll im Anhang sowohl der Titel als auch die Rolle des Hauptentscheidungsträgers angegeben werden.

Aggregation von Geschäftssegmenten zu Berichtssegmenten

Geschäftssegmente können nach IFRS 8.12 zu Berichtssegmenten aggregiert werden soweit sie vergleichbare wirtschaftliche Merkmale haben. Es wird vorgeschlagen, zur Verdeutlichung wann vergleichbare wirtschaftliche Merkmale vorliegen, zusätzliche Beispiele anzuführen.

Abweichende Segmentierungen im Abschluss und weiteren Teilen der Unternehmensfinanzberichterstattung

Soweit in anderen Teilen der Unternehmensfinanzberichterstattung eine zur Segmentberichterstattung abweichende Segmentierung veröffentlicht wird, soll dies im Anhang erläutert werden.

Offenlegung von nicht an den Hauptentscheidungsträger berichteten Informationen

Grundprinzip der Segmentberichterstattung ist es, den Abschlussadressaten Informationen zur Verfügung zu stellen, um die Art und die finanziellen Auswirkungen der vom Unternehmen ausgeübten Geschäftstätigkeiten beurteilen zu können. Es soll nun klargestellt werden, dass neben den an den Hauptentscheidungsträger berichteten Informationen noch weitere Informationen in der Segmentberichterstattung angegeben werden können, soweit diese für die Erfüllung dieses Grundprinzips notwendig sind.

Überleitungsrechnungen

Gemäß IFRS 8.28 sind verschiedene Überleitungsrechnungen anzugeben, um eine Überleitung der in der Segmentberichterstattung berichteten Positionen auf die nach IFRS berichteten Posten zu ermöglichen. Es soll klargestellt werden, dass diese Überleitungspositionen mit einem hinreichenden Detailierungsgrad verständlich zu erläutern sind.

Änderungen an IAS 34

In Bezug auf IAS 34 soll festgeschrieben werden, dass der erste Zwischenbericht nach einer Änderung der Berichtssegmente, angepasste Vergleichszahlen i. S. d. IAS 34.16A(g) für sämtliche vorangegangenen Zwischenberichte des Geschäftsjahres sowie alle Zwischenberichte der Vergleichsperioden enthalten muss. Eine Ausnahme soll nur gelten, wenn die entsprechenden Informationen nicht vorhanden sind und ihre Bereitstellung nur zu unverhältnismäßig hohen Kosten möglich wäre.

Dies hätte z. B. bei einer quartalsweisen Zwischenberichterstattung, bei der die Zusammensetzung der Berichtssegmente zum 1. Mai 2017 geändert wird, zur Folge, dass im ersten darauffolgenden Zwischenbericht (hier 30. Juni 2017) angepasste Vergleichszahlen grundsätzlich für alle vier Quartale 2016 sowie für das 1. Quartal 2017 anzugeben wären.

ED/2017/2 kann unter folgendem Link von der IASB-Website heruntergeladen werden: <http://www.ifrs.org/Current-Projects/IASB-Projects/PIR/clarifications-to-IFRS-8-arising-from-the-post-implementation-review/Pages/Exposure-Draft-and-Comment-letters.aspx>

Die Kommentierungsfrist endet am 31. Juli 2017.

ED/2017/3 “Vorzeitige Rückzahlungsoptionen mit negativer Vorfälligkeitsentschädigung”

Neue Vorschläge zur Klassifizierung finanzieller Vermögenswerte mit vertraglicher Möglichkeit einer vorzeitigen Rückzahlung (*prepayment feature*), bei der es zur Zahlung eines zusätzlichen Entgelts an die kündigende Partei kommen kann

Am 21. April hat der IASB den Standardentwurf ED/2017/3 zur Anpassung von IFRS 9 „Finanzinstrumente“ veröffentlicht. Gegenstand des Entwurfs sind die Vorschriften zur Klassifizierung von finanziellen Vermögenswerten, bei denen aufgrund vertraglicher Bedingungen die Möglichkeit einer vorzeitigen Rückzahlung besteht (*prepayment feature*) und es im Rahmen der vorzeitigen Rückzahlung zur Zahlung eines angemessenen zusätzlichen Entgelts (*reasonable additional compensation*) an die kündigende Partei kommen kann.

Ein praktisches Anwendungsbeispiel wäre eine Klausel in einem Darlehensvertrag, wonach bei Kündigung des Darlehensvertrags durch den Schuldner eine Vorfälligkeitsentschädigung fällig wird, die unter Berücksichtigung des Marktzinses im Kündigungszeitpunkt ermittelt wird und sowohl positiv als auch negativ sein kann. Ergibt sich eine negative Vorfälligkeitsentschädigung, so ist diese vom Darlehensgeber an den kündigenden Schuldner zu leisten. Im Falle einer positiven Vorfälligkeitsentschädigung leistet der kündigende Schuldner an den Darlehensgeber.

Bestehende Regelungen in IFRS 9

Die Bewertung von finanziellen Vermögenswerten nach IFRS 9 hängt von deren Klassifizierung ab. Diese erfolgt auf Grundlage des Geschäftsmodells zur Steuerung (*business model*) und der Eigenschaften der vertraglichen Zahlungsströme des finanziellen Vermögenswerts (*contractual cashflow characteristics*) (IFRS 9.4.1.1). Die Bewertung eines Schuldinstruments zu fortgeführten Anschaffungskosten (*amortised cost*) oder erfolgsneutral zum beizulegenden Zeitwert (*FVOCI*) kommt nur dann in Betracht, wenn die Vertragsbedingungen des finanziellen Vermögenswerts an festgelegten Zeitpunkten zu Zahlungsströmen führen, die ausschließlich Tilgungs- und

Zinszahlungen auf den ausstehenden Kapitalbetrag darstellen (*solely payments of principal and interest*, sog. SPPI-Kriterium) (IFRS 9.4.1.2(b) und IFRS 9.4.1.2.A(b)).

Eine Vertragsbedingung, die es dem Schuldner erlaubt, ein Instrument vorzeitig zurückzuzahlen oder dem Gläubiger das Recht einräumt, die vorzeitige Rückzahlung eines Instruments zu verlangen, verletzt das SPPI-Kriterium dann nicht, wenn der Betrag der vorzeitigen Rückzahlung im Wesentlichen nicht geleistete Tilgungs- und Zinszahlungen auf den ausstehenden Kapitalbetrag darstellt. Dabei kann der vorzeitige Rückzahlungsbetrag auch ein angemessenes zusätzliches Entgelt für die vorzeitige Beendigung des Vertrags enthalten, ohne dass dies im Hinblick auf das SPPI-Kriterium schädlich ist (IFRS 9.B4.1.11(b)).

Weiterhin kommt gemäß IFRS 9.B4.1.12 auch für finanzielle Vermögenswerte, die das SPPI-Kriterium nur aufgrund einer Vertragsbedingung, die es dem Schuldner erlaubt (oder vorschreibt), das Instrument vorzeitig zurückzuzahlen oder es dem Gläubiger erlaubt (oder vorschreibt), die vorzeitige Rückzahlung eines Instruments zu verlangen, verletzen, eine Bewertung zu fortgeführten Anschaffungskosten oder erfolgsneutral zum beizulegenden Zeitwert in Frage, wenn folgende Voraussetzungen kumulativ erfüllt sind:

- der finanzielle Vermögenswert wurde mit einem Auf- oder Abschlag gegenüber dem vertraglichen Nennbetrag erworben oder ausgereicht,
- der Betrag der vorzeitigen Rückzahlung stellt im Wesentlichen den vertraglichen Nennbetrag und die aufgelaufenen, noch nicht gezahlten vertraglichen Zinsen dar und kann ein angemessenes zusätzliches Entgelt für die vorzeitige Beendigung des Vertrags beinhalten, und
- beim erstmaligen Ansatz des finanziellen Vermögenswerts ist der beizulegende Zeitwert der Vertragsbedingung über die vorzeitige Rückzahlung (*prepayment feature*) nicht signifikant.

Zentraler Grundsatz der bestehenden Regelungen ist dabei, dass das SPPI-Kriterium nur dann erfüllt ist, wenn das angemessene zusätzliche Entgelt im Rahmen der vorzeitigen Rückzahlung von der Partei gezahlt wird, die von ihrem Recht zur vorzeitigen Beendigung des Vertrags Gebrauch macht. Umgekehrt führt eine Vertragsbedingung, wonach die kündigende Partei bei vorzeitiger Rückzahlung ein angemessenes zusätzliches Entgelt erhalten kann, zu einer Bewertung des finanziellen Vermögenswerts erfolgswirksam zum beizulegenden Zeitwert.

Vorgeschlagene Neuregelung

Mit der vorgeschlagenen Anpassung soll eine Bewertung zu fortgeführten Anschaffungskosten bzw. erfolgsneutral zum beizulegenden Zeitwert auch für solche finanziellen Vermögenswerte mit vorzeitiger Rückzahlungsoption ermöglicht werden, bei denen die kündigende Partei im Zuge der Rückzahlung ein angemessenes zusätzliches Entgelt erhält.

Gemäß dem neu zu ergänzenden IFRS 9.B4.1.12A soll eine Bewertung zu fortgeführten Anschaffungskosten oder erfolgsneutral zum beizulegenden Zeitwert auch für finanzielle Vermögenswerte, die das SPPI-Kriterium nur aufgrund einer Vertragsbedingung, die es dem Schuldner erlaubt (oder vorschreibt), das Instrument vorzeitig zurückzuzahlen oder es dem Gläubiger erlaubt oder (vorschreibt), die vorzeitige Rückzahlung eines Instruments zu verlangen, verletzen, in Frage kommen, wenn

- der Betrag der vorzeitigen Rückzahlung nur deswegen gegen die Anforderung des IFRS 9.B4.1.11(b) verstößt, weil die Partei, die den Vertrag vorzeitig kündigt (oder die vorzeitige Rückzahlung auf andere Weise auslöst), ein angemessenes zusätzliches Entgelt für die vorzeitige Beendigung erhalten kann, und
- beim erstmaligen Ansatz des finanziellen Vermögenswerts der beizulegende Zeitwert der Vertragsbedingung über die vorzeitige Rückzahlung (*prepayment feature*) nicht signifikant ist.

Erstanwendungszeitpunkt und Übergangsvorschriften

Die Änderung soll zeitgleich mit dem Inkrafttreten des IFRS 9 am 1. Januar 2018 verpflichtend anzuwenden sein. Eine vorzeitige Anwendung ist zulässig (IFRS 9.7.1.7).

Sofern im Zeitpunkt der erstmaligen Anwendung des IFRS 9 die Beurteilung, ob der beizulegende Zeitwert der Vertragsbedingung über die vorzeitige Rückzahlung gemäß IFRS 9.B4.1.12A(b) beim erstmaligen Ansatz des finanziellen Vermögenswert nicht signifikant war, undurchführbar ist (*impracticable* i. S. d. IAS 8), darf der Bilanzierende die Neuregelung des IFRS 9.B4.1.12A bei der Prüfung des SPPI-Kriteriums nicht berücksichtigen.

ED/2017/3 kann unter folgendem Link von der IASB-Website heruntergeladen werden: <http://www.ifrs.org/Current-Projects/IASB-Projects/Symmetric%20Prepayment%20Options/Pages/exposure-draft-and-comment-letters.aspx>

Die Kommentierungsfrist zum Standardentwurf ED/2017/3 endet am 24. Mai 2017.

Prinzipien der Offenlegung – IASB veröffentlicht Diskussionspapier zur Disclosure-Initiative

Der IASB möchte drei Fliegen mit einer Klappe schlagen: Ermutigung der Unternehmen zu Ermessensentscheidungen, bessere Information der Abschlussadressaten und Leitlinien für die Entwicklung von Angabepflichten durch den IASB.

Am 30. März 2017 hat der IASB ein Diskussionspapier zum Thema „Prinzipien der Offenlegung“ (*Principles of Disclosure*) veröffentlicht. Der Fokus dieses Teilprojekts der Disclosure-Initiative liegt darauf, bestehende Unklarheiten zu identifizieren und neue Prinzipien der Offenlegung zu entwickeln: Entweder soll IAS 1 „Darstellung des Abschlusses“ geändert oder ein neuer Offenlegungsstandard veröffentlicht werden, der Teile von IAS 1 ersetzen würde. Damit möchte der IASB folgende Ziele erreichen:

1. Die Unternehmen sollen in die Lage versetzt werden, Ermessensentscheidungen hinsichtlich der Darstellung in ihren Abschlüssen zu treffen und dadurch effektiver zu kommunizieren.
2. Die Effektivität der Abschlüsse soll für die primären Abschlussadressaten gesteigert werden, indem Unternehmen wichtige Informationen prominent darstellen.
3. Der IASB selbst soll eine Hilfestellung bei der Verbesserung der Angabepflichten in einzelnen Standards bekommen.

Das Diskussionspapier enthält hierzu die folgenden Überlegungen:

- **Prinzipien effektiver Kommunikation:** Allgemeine Prinzipien zur Förderung einer effektiven Kommunikation sollen entwickelt werden, sodass Abschlussleser alle wichtigen Informationen identifizieren und schnell finden können (z. B. durch Verknüpfung von Informationen, keine unnötigen Wiederholungen, Wahl eines angemessenen Formats).
- **Prinzipien des Darstellungsorts:** Zum einen soll die Rolle der primären Berichtsbestandteile und des Anhangs näher definiert werden. Zum anderen werden die Darstellung von IFRS-Informationen außerhalb des Abschlusses sowie die Darstellung von Nicht-IFRS-Informationen innerhalb des Abschlusses thematisiert.

- **Prinzipien zur Adressierung bestehender Praxisprobleme:** Ziel des Teilprojekts ist es auch, die Zulässigkeit der Darstellung von finanziellen Kennzahlen klarzustellen (einschließlich solcher, die nach IFRS nicht explizit vorgesehen sind wie insbesondere von EBIT und EBITDA sowie von ungewöhnlichen und selten auftretenden Posten). Daneben werden die Identifikation von maßgeblichen Rechnungslegungsmethoden sowie ihr Angebotsort und -umfang adressiert.
- **Prinzipien zur Verbesserung von Angabepflichten:** Für Angabepflichtigen sollen allgemeine Ziele entwickelt werden, deren Fokus auf der Art der Information und/oder den Aktivitäten des Unternehmens liegt. Zudem wird ein Ansatz zur Verbesserung der Angabepflichten zur Diskussion gestellt.

Da sich dieses Teilprojekt der Disclosure-Initiative mit allgemeinen Grundsätzen der Darstellung in Abschlüssen, Leitlinien für ihre Struktur und inhaltlichen Mindestanforderungen beschäftigt, sind grundsätzlich alle IFRS-Bilanzierer betroffen.

DP/2017/1 kann unter folgendem Link von der IASB-Website heruntergeladen werden: <http://www.ifrs.org/Current-Projects/IASB-Projects/Disclosure-Initiative/Principles-of-Disclosure/Pages/Exposure-Draft-and-Comment-letters.aspx>

Ende der Kommentierungsfrist des Diskussionspapiers ist der 2. Oktober 2017.

März-Sitzung des IFRS IC: Vorläufige und finale Agenda-Entscheidungen

Im Rahmen seiner März-Sitzung traf das IFRS IC nachfolgende finale und vorläufige Agenda-Entscheidungen:

Finale Agenda-Entscheidungen

IFRS 10 „Konzernabschlüsse“ – Investmentgesellschaften und Tochterunternehmen

Dem IFRS IC lag eine Anfrage zur Anwendung der Kriterien des IFRS 10.27 und .28 sowie Beurteilung der Konsolidierungspflicht von Tochterunternehmen gemäß IFRS 10.32 durch Investmentgesellschaften vor. Konkret wurden nachfolgende Fragen erörtert:

Erfüllt ein Unternehmen die Definition einer Investmentgesellschaft, wenn alle in IFRS 10.27 beschriebenen Anforderungen erfüllt sind, das Unternehmen jedoch nicht eines oder mehrere der typischen Merkmale einer Investmentgesellschaft des IFRS 10.28 aufweist?

Gemäß IFRS 10.27 muss ein Mutterunternehmen feststellen, ob es eine Investmentgesellschaft ist. Hierzu enthält IFRS 10.27 Definitionskriterien, bei deren Erfüllung ein Unternehmen als Investmentgesellschaft gilt. Diese werden in IFRS 10.B85A-M näher erläutert. IFRS 10.28 nennt darüber hinaus typische Merkmale einer Investmentgesellschaft, die bei der Beurteilung, ob ein Unternehmen die in Paragraph 27 aufgeführten Definitionskriterien erfüllt, zu berücksichtigen sind, führt aber gleichzeitig explizit aus, dass „das Fehlen eines oder mehrerer dieser typischen Merkmale nicht zwangsläufig zur Folge [hat], dass das Unternehmen nicht als Investmentgesellschaft eingestuft werden kann“. Vielmehr muss in einem solchen Fall „anhand zusätzlicher Kriterien festgestellt werden..., ob es sich bei dem Unternehmen um eine Investmentgesellschaft handelt“ (IFRS 10.B85N).

Das IFRS IC kam daher zu dem Schluss, dass in IFRS 10 klar geregelt ist, dass ein Unternehmen, welches alle drei Elemente der Definition einer Investmentgesellschaft i. S. d. IFRS 10.27 erfüllt, eine Investmentgesellschaft ist, auch wenn es nicht eines oder mehrere der typischen Merkmale einer Investmentgesellschaft gemäß IFRS 10.28 aufweist.

Es wies jedoch darauf hin, dass die Untersuchung der Auswirkungen der Sonderregelungen zur Bilanzierung von Investmentgesellschaften Teil des anstehenden Post-Implementation-Reviews zu IFRS 10 sein werden.

Erbringt ein Unternehmen Dienstleistungen im Bereich der Vermögensverwaltung gegenüber Investoren i. S. d. IFRS 10.27(a), wenn es die Ausführung dieser Leistungen an einen Dritten auslagert?

Gemäß IFRS 10.27(a) muss eine Investmentgesellschaft Dienstleistungen im Bereich der Vermögensverwaltung gegenüber ihren Investoren erbringen. Dabei wird nicht festgelegt, wie diese Dienstleistungen zu erbringen sind. Das IFRS IC ist daher der Auffassung, dass die Auslagerung der Erbringung der Dienstleistungen auf eine dritte Partei unschädlich für die Erfüllung des Kriteriums des IFRS 10.27(a) ist.

In welchem Umfang darf eine Investmentgesellschaft anlagebezogene Dienstleistungen gegenüber Dritten selbst oder über ein Tochterunternehmen erbringen?

Gemäß IFRS 10.27 (b) besteht der Geschäftszweck einer Investmentgesellschaft allein in der Anlage der Mittel der Investoren zum Zweck der Erreichung von Wertsteigerungen, der Erwirtschaftung von Kapitalerträgen oder beidem. In IFRS 10.B85C wird jedoch ergänzend ausgeführt, dass eine Investmentgesellschaft entweder direkt oder über ein Tochterunternehmen anlagebezogene Dienstleistungen (*investment-related services*) erbringen kann (selbst wenn diese Tätigkeiten für die Investmentgesellschaft von wesentlicher Bedeutung sind), soweit die Gesellschaft weiterhin die Definitionskriterien einer Investmentgesellschaft erfüllt.

Aufgrund dieser klaren Regelung kam das IFRS IC zu dem Schluss, dass anlagebezogene direkte oder über Tochterunternehmen erbrachte Dienstleistungen unschädlich für die Einstufung als Investmentgesellschaft sind, solange diese Dienstleistungen nur einen nebensächlichen (*ancillary*) Charakter haben und somit den Geschäftszweck als Investmentgesellschaft nicht verändern.

Erbringt ein Tochterunternehmen einer Investmentgesellschaft Dienstleistungen in Bezug auf die Investitionstätigkeit ihres Mutterunternehmens i. S. d. IFRS 10.32 und ist folglich vom Mutterunternehmen zu konsolidieren, wenn es als alleinige Tätigkeit ein Anlageportfolio als wirtschaftlicher Eigentümer hält?

Das IFRS IC wies darauf hin, dass in seiner Sitzung im März 2014 eine ähnliche Frage diskutiert wurde. Das IFRS IC entschied seinerzeit, dass ein Tochterunternehmen, welches ausschließlich Investitionen vor dem Hintergrund steuerlicher Optimierung tätig und darüber hinaus nicht aktiv ist, keine anlagebezogenen Dienstleistungen erbringt. Ebenso kam es jetzt zu dem Schluss, dass das reine Halten eines Anlageportfolios als wirtschaftlicher Eigentümer (d. h. nicht als Agent oder Treuhänder des Mutterunternehmens) durch ein Tochterunternehmen nicht als anlagebezogene Dienstleistung i. S. d. IFRS 10.32 anzusehen ist. Ein derartiges Tochterunternehmen ist daher nicht gemäß IFRS 10.32 von der Investmentgesellschaft zu konsolidieren, sondern von der Investmentgesellschaft gemäß IFRS 9 zum beizulegenden Zeitwert zu bewerten.

Darüber hinaus finalisierte das IFRS IC folgende drei weitere Agenda-Entscheidungen, zu deren Inhalt wir auf die jeweilige Darstellung der vorläufigen Entscheidungen verweisen:

- IAS 12 „Ertragsteuern“ – Ansatz latenter Steuern bei Erwerb eines Unternehmens, das lediglich einen Vermögenswert hält und keinen Geschäftsbetrieb darstellt - (zu Einzelheiten siehe die September 2016-Ausgabe dieses Newsletters)
- IAS 28 „Anteile an assoziierten Unternehmen und Gemeinschaftsunternehmen“ – Beurteilung eines Fondsmanagers über das Vorliegen maßgeblichen Einflusses (zu Einzelheiten siehe die Dezember 2016-Ausgabe dieses Newsletters)
- Rohstoffleihen (*commodity loans*) (zu Einzelheiten siehe die Dezember 2016-Ausgabe dieses Newsletters)

Vorläufige Agenda-Entscheidungen

IFRS 1 „Erstmalige Anwendung der International Financial Reporting Standards“ – Tochterunternehmen als erstmaliger Anwender

Das IFRS IC erhielt eine Fragestellung zur Behandlung von im Eigenkapital erfassten kumulierten Währungsumrechnungsdifferenzen aus ausländischen Geschäftsbetrieben (s. IAS 21.45 i. V. m. IAS 21.32) im Rahmen der erstmaligen IFRS-Anwendung eines Tochterunternehmens.

Im angefragten Sachverhalt war das Mutterunternehmen zum 1. April 2012 auf die IFRS übergegangen und hatte in Anwendung der Befreiungsregelung des IFRS 1.D13(a) sämtliche kumulierten Umrechnungsdifferenzen, die zu diesem Zeitpunkt bestanden, auf null gesetzt. Das anfragende Tochterunternehmen hatte selber ausländische Geschäftsbetriebe, aus denen Währungsumrechnungsdifferenzen entstanden, die im Abschluss des Tochterunternehmens in einem separaten Eigenkapitalposten erfasst wurden. Da das Mutterunternehmen die Befreiungsregelung des IFRS 1.D13(a) angewendet hatte, meldete das Tochterunternehmen für Konsolidierungszwecke lediglich diejenigen Währungsumrechnungsdifferenzen an das Mutterunternehmen, die seit dem Zeitpunkt des Übergangs auf IFRS des Mutterunternehmens (1. April 2012) entstanden waren. Zum 1. April 2016 ging das Tochterunternehmen selber auf die Anwendung der IFRS über und fragte, ob es in Anwendung der Vorschrift des IFRS 1.D16(a) zulässig sei, als Buchwert der im Eigenkapital erfassten Währungsumrechnungsdifferenzen nur den Wert auszuweisen, den es bislang an das Mutterunternehmen gemeldet hatte, d. h. den Wert der Währungsumrechnungsdifferenzen, die zwischen 1. April 2012 und 1. April 2016 entstanden waren.

Das IFRS IC lehnte diesen Ansatz mit folgender Begründung vorläufig ab:

- Die Erleichterungsvorschrift des IFRS 1.D16(a) bezieht sich explizit auf die Bewertung von Vermögenswerten und Schulden; Währungsumrechnungsdifferenzen als Teil des Eigenkapitals fallen nicht hierunter.
- Eine analoge Anwendung des IFRS 1.D16(a) ist gemäß IFRS 1.18 ausgeschlossen.

Dem Tochterunternehmen steht daher für die Bewertung der Währungsumrechnungsdifferenzen nur die Erleichterung des IFRS 1.D13 zur Verfügung, d. h. es kann diese zum Zeitpunkt des eigenen Übergangs auf die IFRS (hier 1. April 2016) auf null setzen. Wird diese Erleichterung nicht genutzt, sind die Währungsumrechnungsdifferenzen im Abschluss des Tochterunternehmens vollständig retrospektiv zu erfassen.

IAS 12 „Ertragsteuern“ – Zinsen und Strafzahlungen im Zusammenhang mit Ertragsteuern

Die Bilanzierung von Zinsen und Strafzahlungen im Zusammenhang mit Ertragsteuern ist derzeit noch nicht in den IFRS geregelt. In der Praxis werden diese entweder nach den Regelungen des IAS 12 oder denjenigen des IAS 37 bilanziert, was zu Unterschieden in der zeitlichen Erfassung entsprechender Vermögenswerte und ggf. Bewertung entsprechender Verbindlichkeiten führt. Das IFRS IC beratschlagte, ob ein Projekt zur Bilanzierung derartiger Zahlungen notwendig sei, kam jedoch zu dem Ergebnis, dass hierfür zurzeit keine hohe Priorität bestehe. Dies auch, da aufgrund in IAS 12 und IAS 37 bestehender Angabepflichten - unabhängig vom gewählten Standard - aus dem Abschluss ausreichende Informationen zu den Zinsen und Strafzahlungen ablesbar wären.

Somit kann ein Unternehmen weiterhin wählen, ob es IAS 12 oder IAS 37 auf Zinsen und Strafzahlungen im Zusammenhang mit Ertragsteuern anwendet (eine stetige Anwendung der gewählten Methode vorausgesetzt).

IAS 19 „Leistungen an Arbeitnehmer“ – Abzinsungssatz in einem Land, welches die Währung eines anderen Landes als offizielles Zahlungsmittel eingeführt hat

Das IFRS IC erhielt eine Anfrage aus Ecuador, die sich darauf richtete, ob bei der Bestimmung des Rechnungszinses [für die Bewertung von Leistungen an Arbeitnehmer nach Beendigung des Arbeitsverhältnisses] gem. IAS 19.83 ff. nur auf Unternehmens- oder ersatzweise Staats-Anleihen des Landes, in dem das bilanzierende Unternehmen seinen Sitz hat, zurückgegriffen werden darf. Das IFRS IC betonte in seiner vorläufigen Entscheidung, durch die Jährlichen Verbesserungen der IFRS (Zyklus 2012-2014) wäre klargestellt worden, dass die Tiefe des Marktes für hochwertige Unternehmensanleihen auf „Währungsbasis“, nicht aber auf Länderbasis, zu beurteilen sei. Nur wenn auf Basis der Währung kein liquider Markt für qualitativ hochwertige Unternehmensanleihen vorliegt, sei auf währungsgleiche Staatsanleihen abzustellen. Die Aufnahme der Fragestellung auf die Agenda wurde daher vom IFRS IC vorläufig abgelehnt.

IAS 32 „Finanzinstrumente: Darstellung“ – Abwicklung von Kundenderivaten über einen zentralen Kontrahenten

Das IFRS IC erhielt eine Anfrage zu folgendem Sachverhalt:

Unternehmen A möchte ein derivatives Finanzinstrument abschließen, für das eine gesetzliche Verpflichtung zur Abwicklung über einen zentralen Kontrahenten (*central clearing counterparty* (CCP)) besteht. Der CCP kontrahiert ausschließlich mit Mitgliedsunternehmen (*clearing member*). Unternehmen A ist kein Mitgliedsunternehmen des CCP. Daher schließt Unternehmen A ein entsprechendes derivatives Finanzinstrument mit Unternehmen B, einem Mitgliedsunternehmen des CCP ab. Unternehmen B kontrahiert zeitgleich zu spiegelbildlichen Bedingungen mit dem CCP.

Dem IFRS IC wurde die Frage gestellt, wie dieser Sachverhalt bei Unternehmen B (*clearing member*) zu bilanzieren sei. Im Rahmen der Anfrage wurden zwei Sichtweisen aufgezeigt:

- Unternehmen B sei Prinzipal der Transaktionen mit Unternehmen A und dem CCP und habe daher beide Transaktionen nach den Vorschriften des IAS 39 bzw. IFRS 9 zu bilanzieren, oder
- Unternehmen B fungiere lediglich als Agent einer Transaktion zwischen Unternehmen A und dem CCP und habe daher weder das derivative Finanzinstrument mit Unternehmen A noch das derivative Finanzinstrument mit dem CCP zu bilanzieren.

Hinsichtlich der Grundsätze zur Abgrenzung von Prinzipal und Agent wurde in der Anfrage auf die diesbezüglichen Regelungen des IAS 18 bzw. IFRS 15 abgestellt.

Das IFRS IC stellte fest, dass Mitgliedsunternehmen im ersten Schritt die Vorschriften für die Bilanzierung von Finanzinstrumenten anzuwenden haben. Sofern die Transaktionen im Anwendungsbereich des IAS 39 bzw. IFRS 9 sind, ist ein finanzieller

Vermögenswert und eine spiegelbildliche finanzielle Verbindlichkeit zu erfassen, sofern nicht eine Saldierung nach IAS 32.42 vorzunehmen ist.

Nur wenn die Transaktionen nicht in den Anwendungsbereich des IAS 39 bzw. IFRS 9 fallen ist – sofern kein anderer Standard explizite Vorschriften über die Abbildung enthält – nach den Grundsätzen des IAS 8.10-12 eine angemessene Rechnungslegungsmethode zu entwickeln. Damit stellt das IFRS IC u. E. explizit klar, dass eine Anwendung der Grundsätze des IAS 18 bzw. IFRS 15 zu Prinzipal und Agent nicht sachgerecht ist, wenn die zu Grunde liegenden Transaktionen in den Anwendungsbereich des IAS 39 bzw. IFRS 9 fallen.

Das IFRS IC hat vorläufig entschieden, diesen Sachverhalt nicht auf die Agenda aufzunehmen, da die bestehenden Regelungen in den IFRS angemessene und ausreichende Vorgaben zur Abbildung des Sachverhalts enthalten.

IAS 33 “Ergebnis je Aktie” – Steuervorteil aus Zahlungen auf gewinnberechtigte Eigenkapitalinstrumente (participating equity instruments)

Der Fragestellung lagen folgende Grundannahmen zugrunde:

- Ein Unternehmen besitzt Stammaktien und gewinnberechtigige Eigenkapitalinstrumente, die im Verhältnis 1:10 an sämtlichen Dividenden partizipieren.
- Die gewinnberechtigten Eigenkapitalinstrumente sind gemäß IAS 32 vollständig als Eigenkapital klassifiziert. Ausschüttungen auf diese Instrumente stehen im Ermessen des Emittenten und werden entsprechend im Eigenkapital erfasst. Die gewinnberechtigten Eigenkapitalinstrumente partizipieren jedoch nicht am Liquidationserlös des Unternehmens.
- Für steuerliche Zwecke gelten die gewinnberechtigten Eigenkapitalinstrumente als Fremdkapital, so dass auf sie entfallende Zahlungen das steuerliche Einkommen und somit den Steueraufwand des Unternehmens reduzieren. Der sich ergebende Steuervorteil kommt allein den Stammaktionären zugute.
- Der Steuervorteil wird gemäß IAS 12.61A(b) direkt im Eigenkapital erfasst.

Gefragt wurde, ob der sich aus einer hypothetischen Gewinnausschüttung an die Inhaber der gewinnberechtigten Eigenkapitalinstrumente ergebende Steuervorteil bei der Bestimmung des den Stammaktionären zurechenbaren Gewinns oder Verlusts im Rahmen der Ermittlung des unverwässerten Ergebnisses je Aktie (unverwässertes EPS) zu berücksichtigen sei.

Dies wurde vom IFRS IC mit Hinweis auf die Regelung des IAS 33.A14, nach der im Rahmen der Berechnung des unverwässerten EPS immer eine Vollausschüttung des Gewinns (oder Verlusts) zu unterstellen ist, (vorläufig) bejaht. Der Steuervorteil sei eine direkte Konsequenz aus einer derartigen (hypothetischen) Vollausschüttung, der unabhängig von der Erfassung der Steuern im Eigenkapital oder im Gewinn oder Verlust bei der Ermittlung des unverwässerten EPS für die Stammaktionäre im Zähler zu berücksichtigen sei. Dies würde auch dem Zweck der Angabe des unverwässerten EPS, einen Maßstab für die Beteiligung jeder Stammaktie an der Ertragskraft des Unternehmens bereitzustellen, entsprechen (IAS 33.11).

Beispiel*

- Partizipation an Dividendenzahlungen (gewinnberechtigende Eigenkapitalinstrumente: Stammaktien) = 10:1
- IFRS-Gewinn: CU 330 (der Gewinn wird vollständig thesauriert)
- Steuersatz: 30%
- Steuervorteil bei hypothetischer Ausschüttung: CU 90 (CU 300 * 30%)
- Auf Stammaktionäre entfallendes Ergebnis zur Berechnung des unverwässerten EPS: CU 120 (CU 330 - CU 300 + CU 90)

*Aus Staff Paper Agenda ref 4 (March 2017)

IAS 41 „Landwirtschaft“ – Widerlegung der Möglichkeit der verlässlichen Bemessung des beizulegenden Zeitwerts für einen biologischen Vermögenswert

Gemäß IAS 41.30 besteht die Vermutung, dass der beizulegende Zeitwert für einen biologischen Vermögenswert verlässlich bemessen werden kann. Diese Annahme kann lediglich beim erstmaligen Ansatz widerlegt werden, sofern für den betroffenen biologischen Vermögenswert keine Marktpreisnotierungen verfügbar sind und auch alternative Bemessungen als eindeutig nicht verlässlich (*clearly unreliable*) gelten.

Dem IFRS IC wurde die Frage vorgelegt, ob eine derartige Widerlegung für die Früchte der Ölpalmen zulässig sei. Das IFRS IC lehnte die Aufnahme der Fragestellung auf seine Agenda (vorläufig) ab, da das Komitee es nicht als seine Aufgabe ansieht, für eine derartig spezifische Fragestellung, die sich auf ein bestimmtes Produkt und zudem auf die Anwendung von Ermessen bei der Ausübung von Standards bezieht, Stellung zu nehmen. Es macht in seiner Ablehnungsentscheidung jedoch klar, dass:

- die Formulierung „eindeutig nicht verlässlich bestimmbar“ in IAS 41.30 bedeutet, dass vom Unternehmen nachgewiesen werden muss, dass jegliche Bestimmung eines beizulegenden Zeitwerts nicht verlässlich möglich ist und
- dass die Tatsache wesentlich abweichender Ergebnisse bei der Unterstellung unterschiedlicher vertretbarer Annahmen im Rahmen der Anwendung von Bewertungsmethoden nicht alleine als Begründung eines eindeutig nicht verlässlich bestimmbar beizulegenden Zeitwerts herangezogen werden kann.

EU-Endorsement

Die nachfolgende Tabelle informiert Sie über noch nicht von der EU übernommene Standards und Interpretationen sowie den geplanten Übernahmezeitpunkt.

	verbindliche Anwendung ¹	Endorsement
Klarstellungen zu IFRS 15, <i>Erlöse aus Kundenverträgen</i>	ab Geschäftsjahr 2018	geplant für Q2 2017
Änderungen an IAS 7 – Disclosure-Initiative	ab Geschäftsjahr 2017	geplant für Q2 2017
Änderungen an IAS 12 - <i>Ansatz aktiver latenter Steuern auf unrealisierte Verluste</i>	ab Geschäftsjahr 2017	geplant für Q2 2017
Änderungen an IAS 40 - <i>Übertragungen von als Finanzinvestition gehaltenen Immobilien</i>	ab Geschäftsjahr 2018	geplant für Q3 2017
Änderungen an IFRS 2 – <i>Klassifizierung und Bewertung anteilsbasierter Transaktionen</i>	ab Geschäftsjahr 2018	geplant für Q3 2017
Jährliche Verbesserungen der IFRS (Zyklus 2014-2016)	ab Geschäftsjahr 2017 bzw. 2018	geplant für Q3 2017
IFRIC 22, <i>Vorauszahlungen im Zusammenhang mit Fremdwährungstransaktionen</i>	ab Geschäftsjahr 2018	geplant für Q3 2017
Änderungen an IFRS 4 – <i>Anwendung des IFRS 9 mit IFRS 4</i>	ab Geschäftsjahr 2018	geplant für Q3 2017
IFRS 16, <i>Leasing</i>	ab Geschäftsjahr 2019	geplant für Q4 2017
Änderung des IFRS 10 und IAS 28 - <i>Veräußerung von Vermögenswerten eines Investors an bzw. Einbringung in sein assoziiertes Unternehmen oder Gemeinschaftsunternehmen</i>	auf einen vom IASB noch zu bestimmenden Zeitpunkt verschoben	

¹für Unternehmen mit kalendergleichem Geschäftsjahr

Der aktuelle Bericht zum Stand des Übernahmeprozesses der IFRS gemäß der EU-Rechnungslegungsverordnung der European Financial Reporting Advisory Group (EFRAG-Bericht) steht auf der Website der EFRAG zum [Herunterladen](#) zur Verfügung (Stand: 6. April 2017).

IASB-Projektplan

Laufende Projekte	PwC- Dokument	bis 06/2017	bis 09/2017	ab 10/2017
Bilanzierung von Versicherungsverträgen	<u>ED</u>	IFRS	–	–
Preisregulierte Tätigkeiten	<u>DP</u>	–	–	erneutes DP
Jährlicher Verbesserungsprozess (2015–2017)	<u>ED</u>	–	DPD	–
Änderungen an IFRS 8 und IAS 34	<u>ED</u>	–	–	–
IAS 1 – Klassifizierung von Verbindlichkeiten	<u>ED</u>	–	–	IFRS
IAS 8 – Unterscheidung zwischen Änderungen von Rechnungslegungsmethoden und rechnungslegungsbezogenen Schätzungen	–	–	ED	–
IAS 16 – Bilanzierung von Erträgen und Kosten für Testläufe von Sachanlagen	–	–	ED	–
Vorzeitige Rückzahlungsoptionen mit negativer Vorfälligkeitsentschädigung	<u>ED</u>	–	–	–
Disclosure-Initiative: Anwendung von Wesentlichkeit in Abschlüssen	<u>ED</u>	Practice Statement	–	–
Disclosure-Initiative: Definition von Wesentlichkeit (Änderungen an IAS 1 und IAS 8)	–	ED	–	–
IFRS 3 und IFRS 11 – Definition eines Geschäftsbetriebs und Bilanzierung von Altanteilen an einer gemeinschaftlichen Tätigkeit	<u>ED</u>	DPD	–	–
IAS 19 und IFRIC 14 – Neubewertung leistungsorientierter Versorgungspläne bei Anpassung, Kürzung oder Abgeltung des Plans / Verfügbarkeit von Erstattungen aus einem leistungsorientierten Plan	<u>ED</u>	–	–	IFRS
IAS 12 – Bewertung eines Vermögenswerts oder einer Schuld aus einer Steuerrisikoposition	<u>DI</u>	IFRIC	–	–
Konzeptionelles Rahmenkonzept	<u>ED</u>	–	–	Framework
Forschungsprojekte				
Disclosure-Initiative: Prinzipien der Offenlegung	<u>DP</u>	–	–	–
Primäre Abschlussbestandteile	–	–	–	DP oder ED
Unternehmenszusammenschlüsse unter gemeinsamer Beherrschung	–	–	–	DP
Dynamisches Risikomanagement (Sonderregelungen für Macro Hedges)	<u>DP</u>	–	–	erneutes DP
Finanzinstrumente mit Eigenkapitalcharakter	–	–	–	DP
Geschäfts- oder Firmenwert und Wertminderung	–	–	–	DPD
Abzinsungssätze	–	–	RS	–
Anteilsbasierte Vergütung	–	RS	–	–

Post-Implementation Reviews		PwC- Dokument	bis 06/2017	bis 09/2017	ab 10/2017
Post-Implementation-Review zu IFRS 13		–	–	RFI	–
Post-Implementation Review zu IFRS 10-12		–	–	–	Beginn des PiR
DI	Entwurf einer Interpretation (Draft Interpretation)				
DP	Diskussionspapier (Discussion Paper)				
DPD	Entscheidung über weiteres Vorgehen (Decide Project Direction)				
ED	Entwurf (Exposure Draft) eines International Financial Reporting Standards oder IFRS Practice Statements				
Framework	Konzeptionelles Rahmenkonzept				
IFRIC	Interpretation des IFRS Interpretations Committee				
IFRS	International Financial Reporting Standard				
PiR	Post-Implementation-Review				
RFI	Informationsanfrage (Request for Information)				
RS	Veröffentlichung einer Zusammenfassung der Forschungsergebnisse (Research-Summary)				

PwC-Veranstaltung

IFRS 16 meets IT – Sind ihre Prozesse und Systeme startklar?

8. Mai 2017, München

Im Rahmen dieser Veranstaltung gehen wir näher auf die notwendigen System- und Prozessanpassungen zur Umsetzung des IFRS 16 ein. Zahlreiche Softwareanbieter werden ihre Lösungen vorstellen.

Ansprechpartner sowie eine Anmeldemöglichkeit zu der genannten und weiteren PwC-Veranstaltungen finden Sie unter:

<http://www.pwc.de/de/veranstaltungen.html>

Ihre Ansprechpartner aus dem National Office



Guido Fladt

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



Andreas Bödecker

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



Karsten Ganssaug

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



Dr. Sebastian Heintges

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



Alexander Hofmann

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



Barbara Reitmeier

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



Wolfgang Weigel

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

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

Industrial Services



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



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



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



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



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



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



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



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



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



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



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

Financial Services



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



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



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

Bestellung und Abbestellung

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

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

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

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

Beide Bezugsmöglichkeiten sind für Sie gebührenfrei.

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

[UNSUBSCRIBE International Accounting News@de.pwc.com](mailto:UNSUBSCRIBE_International_Accounting_News@de.pwc.com)