

Year-End-Letter 2017

Oktober 2017



Inhalt

Vorwort.....	2
Gesetzgebung.....	3
Handelsrechtliche Rechnungslegung.....	5
Rechnungslegungsbezogene Gesetze ohne branchenspezifische Besonderheiten	5
Rechnungslegungsbezogene Gesetze mit branchenspezifischen Besonderheiten für Kreditinstitute und Versicherungen	8
IDW-Verlautbarungen ohne branchenspezifische Besonderheiten	9
IDW-Verlautbarungen mit branchenspezifischen Besonderheiten für Kreditinstitute und Versicherungen	17
DRSC-Verlautbarungen ohne branchenspezifische Besonderheiten	18
DRSC-Verlautbarungen mit branchenspezifischen Besonderheiten für Kreditinstitute und Versicherungen	20
DCGK (Deutscher Corporate Governance Kodex).....	20
Internationale Rechnungslegung.....	22
International Financial Reporting Standards	22
Agenda-Entscheidungen des IFRS IC im Jahr 2016/2017	42
Neue fachliche Verlautbarungen zur internationalen Rechnungslegung.....	48
Fachliche Publikationen	52
Berichterstattung.....	53
Der neue Bestätigungsvermerk.....	53
Ihre Ansprechpartner aus dem National Office	55
Bestellung und Abbestellung.....	56

Vorwort

Sehr geehrte Damen und Herren,

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

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

Neuerungen zu den IFRS, die erst nach Redaktionsschluss bekannt werden, entnehmen Sie bitte unseren monatlich erscheinenden International Accounting News, auf die Sie über die Website des National Office Zugriff haben. Außerdem informieren wir Sie in unseren Blogs „Accounting Aktuell“ und „Accounting FS“, die Sie über die Website blogs.pwc.de erreichen, 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, Peter Flick, Karsten Ganssaue,
Dr. Sebastian Heintges, Alexander Hofmann, Dr. Bernd Kliem, Barbara Reitmeier*

Gesetzgebung

Erweiterte Ersetzungsgründe nach § 318 HGB bei Abschlussprüfung von EU-PIE

Bei gesetzlichen Pflichtprüfungen besteht nach § 318 Abs. 3 HGB ein gerichtliches Ersetzungsverfahren für den Abschlussprüfer. Wenn der bisherige Abschlussprüfer einen Ausschlussgrund verwirklicht oder gegen bestimmte gesetzliche Regelungen verstößt, wird er auf Antrag eines Berechtigten durch das Gericht abberufen und stattdessen ein anderer Abschlussprüfer bestellt. Für die Abschlussprüfung von EU-PIE sind die Antragsgründe erweitert worden.

So hat das Gericht nach § 318 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 HGB einen anderen Abschlussprüfer insbesondere dann zu bestellen, wenn ein Verstoß gegen Art. 5 Abs. 4 UnterAbs. 1 oder Abs. 5 UnterAbs. 2 Satz 2 EU-APrVO vorliegt. Art. 5 Abs. 4 UnterAbs. 1 EU-APrVO betrifft das Erfordernis der Billigung des Prüfungsausschusses für die Erbringung nicht verbotener Nichtprüfungsleistungen durch den Abschlussprüfer. Art. 5 Abs. 5 UnterAbs. 2 Satz 2 EU-APrVO verlangt vom Abschlussprüfer, um die Prüfung bei dem EU-PIE fortsetzen zu dürfen, dass dieser begründen kann, dass die Erbringung der Nichtprüfungsleistungen weder seine fachliche Einschätzung noch den Bestätigungsvermerk beeinträchtigt. Über diesen Gesetzeswortlaut hinaus ist mit der mittlerweile herrschenden Meinung davon auszugehen, dass ein Ersetzungsgrund erst recht dann gegeben ist, wenn der bestellte Abschlussprüfer eine nach Art. 5 Abs. 1 EU-APrVO verbotene Nichtprüfungsleistung erbringt.

Bei EU-PIE besteht ein Antragsgrund nach § 318 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 HGB ferner dann, wenn die Vorschriften zur Prüferbestellung nach Art. 16 EU-APrVO oder die Vorschriften zur Laufzeit des Prüfungsmandats nach Art. 17 EU-APrVO nicht eingehalten worden sind. Erfasst werden hiernach sowohl Verstöße gegen die Regelungen zum Bestellungs- und Ausschreibungsverfahren als auch Verstöße gegen die Pflicht zur internen oder externen Rotation des Abschlussprüfers.

Um das Risiko des Verlusts des Prüfungsmandats zu vermeiden, müssen die genannten Vorgaben der EU-APrVO vom Abschlussprüfer beachtet werden.

Quelle: § 318 HGB; Kommentierung Beck'scher Bilanz-Kommentar, 11. Auflage 2018 (erscheint voraussichtlich im Dezember)

Verordnung zur Änderung der Prüfungsberichtsverordnung

Aufgrund der Einführung des Gesetzes zur Umsetzung der Vierten EU-Geldwäscherichtlinie (Richtlinie (EU) 849/2015 vom 20. Mai 2015), zur Ausführung der EU-Geldtransferverordnung (Verordnung (EU) 847/2015 vom 20. Mai 2015) und zur Neuorganisation der Zentralstelle für Finanztransaktionsuntersuchungen soll die Prüfungsberichtsverordnung („**PrüfbV**“) durch eine neue Änderungsverordnung der Bundesanstalt für Finanzdienstleistungsaufsicht (BaFin) angepasst werden.

Die Anpassung an geldwäscherechtliche Vorgaben soll im Grunde durch eine Neufassung des § 27 PrüfbV und der Anl. 5 PrüfbV erfolgen. Die wesentliche Neuerung hierbei ist, dass Prüfer nach § 27 Abs. 3 S. 2 PrüfbV-E künftig Angaben zu bestimmten Risikofaktoren zu machen haben sollen, die zur *Nachvollziehbarkeit und Einschätzung der Risikosituation* des geprüften Instituts erforderlich sind. Diese Angaben sollen sich beziehen auf

- die vom Institut angebotenen Hochrisikoprodukte,
- den Anteil von Gering- und Hochrisikokunden und auf die Anzahl von politisch exponierten Personen (Vertragspartner, wirtschaftlich Berechtigte),

- die Anzahl aller bestehenden Zweigstellen und Zweigniederlassungen und sonstigen nachgeordneten Instituten des geprüften Instituts im In- und Ausland sowie in Hochrisikostaaen und auf
- die Anzahl der für das geprüfte Institut im In- und Ausland tätigen Vermittler und Agenten.

Eindeutig geregelt werden soll nun auch, dass die Anl. 5 PrüfV-E entgegen § 26 Abs. 1 S. 4 Kreditwesengesetz (KWG) stets bei der BaFin einzureichen ist, also auch im Fall von Kreditinstituten, die einem genossenschaftlichen Prüfungsverband angehören oder die durch die Prüfungsstelle eines Sparkassen- und Giroverbandes geprüft werden, ohne dass es hierfür noch einer gesonderten Aufforderung durch die BaFin bedarf.

Zusätzlich beabsichtigt die BaFin zu regeln, dass die Berichtszeiträume der Prüfung auf Einhaltung der geldwäscherechtlichen Vorschriften und des Jahresabschlusses nicht mehr als sechs Monate auseinanderfallen dürfen, 26 Abs. 2 Satz 2 PrüfV-E.

Die neuen Vorschriften sollen erstmals auf Berichtszeiträume anzuwenden sein, die am **26. Juni 2017** und danach enden, 73 Abs. 2 PrüfV-E.

Die Frist zur Stellungnahme innerhalb der Konsultation gegenüber den Entwürfen der BaFin endete am *4. September 2017*, sodass nunmehr davon auszugehen ist, dass die Änderungen zeitnah in Kraft treten werden.

Quelle: [Website der BaFin](#)

Merkblatt der WPK für öffentliche Auftraggeber (3. Auflage)

Um öffentliche Auftraggeber in die Lage zu versetzen, bei ihren Ausschreibungen die für WP bei Prüfungs- und Beratungsleistungen geltenden gesetzlichen Besonderheiten von Anfang an mit zu berücksichtigen, hat die Wirtschaftsprüferkammer Körperschaft des öffentlichen Rechts (WPK) als zuständige Aufsichtsbehörde ein Merkblatt für Auftraggeber veröffentlicht. Es wurde zuletzt im Januar 2017 aktualisiert, veröffentlicht im März 2017. Darin wird u. a. erläutert,

- dass WPs die Haftung auch für grobe Fahrlässigkeit begrenzen dürfen und dass dies bei Ausschreibungen berücksichtigt werden soll
- dass Verschwiegenheitserklärungen entbehrlich sind und
- dass Handakten/Arbeitspapiere nötig sind.

Das Merkblatt heißt "**Hinweise für die Ausschreibung von Dienstleistungen von Wirtschaftsprüfer und vereidigten Buchprüfern**" (Stand 27. Januar 2017).

Quelle: Internetseite der Wirtschaftsprüferkammer (www.wpk.de) unter <http://www.wpk.de/mitglieder/praxishinweise/vergabeverfahren/#c7472>

Handelsrechtliche Rechnungslegung

Rechnungslegungsbezogene Gesetze ohne branchenspezifische Besonderheiten

Die nachfolgende Übersicht enthält sämtliche Gesetze und Gesetzesvorhaben, die die allgemeinen Vorschriften zur Rechnungslegung im HGB, AktG, GmbHG oder PubLG ändern und seit der Veröffentlichung des Year-End-Letter 2016 (Oktober 2016) erstmals anzuwenden, in Kraft getreten, im Entwurf veröffentlicht oder in Diskussion sind und mit der baldigen Veröffentlichung eines Entwurfs zu rechnen ist.

In Kraft getretene Gesetze

CSR-Richtlinie-Umsetzungsgesetz

Am 19. April 2017 ist das Gesetz zur Stärkung der nichtfinanziellen Berichterstattung der Unternehmen in ihren Lage- und Konzernlageberichten (CSR-Richtlinie-Umsetzungsgesetz) in Kraft getreten, welches die sog. CSR-Richtlinie der EU (EU-Richtlinie 2014/95/EU) in nationales Recht umsetzt. In diesem Zusammenhang hat das DRSC am 22. September 2017 den Deutschen Rechnungslegungs Änderungsstandard Nr. 8 (DRÄS 8) verabschiedet, der den DRS 20 „Konzernlagebericht“ an die neuen gesetzlichen Regelungen anpasst und die Regelungen teilweise konkretisiert. DRÄS 8 ist noch nicht durch das Bundesministerium der Justiz und für Verbraucherschutz im Bundesanzeiger bekannt gemacht. Auf der Homepage des DRSC ist allerdings eine Übersicht über die wesentlichen Änderungen des DRÄS 8 im Vergleich zur Entwurfsfassung verfügbar.

Das CSR-Richtlinie-Umsetzungsgesetz, konkretisiert durch DRÄS 8, enthält folgende neue, das Handelsrecht betreffende Regelungen:

- Nichtfinanzielle Informationen:
 - Kapitalmarktorientierte und i. S. d. § 267 Abs. 3 Satz 1 und Abs. 4 bzw. § 293 Abs. 1 HGB „große“ Unternehmen sowie Konzerne mit durchschnittlich mehr als 500 Arbeitnehmern müssen bestimmte nichtfinanzielle Informationen berichten (DRS 20.232 ff.), sofern sie davon nicht als Tochterunternehmen oder Teilkonzern-Mutterunternehmen unter bestimmten Voraussetzungen befreit sind (DRS 20.237 ff.).
 - Die Berichterstattung hat entweder in Form einer sog. „nichtfinanziellen Erklärung“ als Bestandteil des Lageberichts oder als gesonderter nichtfinanzieller Bericht, der zusammen mit dem Lagebericht offengelegt oder auf der Internetseite des Unternehmens veröffentlicht wird, zu erfolgen (DRS 20.241 ff.). Der gesonderte nichtfinanzielle Bericht darf auch Bestandteil eines anderen Berichts, (z. B. eines Nachhaltigkeitsberichts) sein (DRS 20.253).
 - Die Berichterstattung hat mindestens zu den fünf Aspekten Umwelt-, Arbeitnehmer- und Sozialbelange, Achtung der Menschenrechte sowie Bekämpfung von Korruption und Bestechung zu erfolgen (DRS 20.258 ff.). Je nach Geschäftsmodell können weitere Aspekte berichtspflichtig sein (DRS 20.B64). Umfasst ein Aspekt mehrere Sachverhalte (z. B. Umweltbelange: Wasserverbrauch und Luftverschmutzung), kann es sinnvoll sein, auf Ebene des einzelnen Sachverhalts Bericht zu erstatten; eine Pflicht dazu besteht allerdings nicht (DRS 20.262).
 - Neben dem Geschäftsmodell sind je Aspekt wesentliche Angaben insb. zu den Konzepten inkl. Ergebnissen („comply or explain“), zu den Risiken (aus der eigenen Geschäftstätigkeit sowie aus der Lieferkette), zu den bedeutsamsten nichtfinanziellen Leistungsindikatoren sowie auf im Abschluss ausgewiesene

Beträge (inkl. Erläuterungen) zu machen (DRS 20.261 ff.). Zu berichten ist außerdem über die Verwendung von Rahmenwerken („comply or explain“) (DRS 20.296 ff.). Nachteilige Angaben dürfen nur in Ausnahmefällen weggelassen werden (DRS 20.302 ff.).

- **Informationen zur Diversität:** I. S. d. § 267 HGB bzw. § 293 HGB „große“ Unternehmen sowie Konzerne, die zur Erstellung einer (Konzern-)Erklärung zur Unternehmensführung verpflichtet sind, müssen diese Erklärung künftig um Angaben zur Diversität (in Bezug auf Aspekte wie Alter, Geschlecht, Bildungs- und Berufshintergrund) der Vorstands- und Aufsichtsratsmitglieder erweitern. Dazu gehören Angaben zum Diversitätskonzept sowie zu den erreichten Ergebnissen („comply or explain“) (DRS 20.K231d ff.).
- **Sonstige wesentliche Änderungen des HGB:**
 - Zu zum beizulegenden Zeitwert bewerteten Finanzinstrumenten sind bestimmte Angaben im (Konzern-)Anhang erforderlich (§§ 285 Nr. 20, 314 Abs. 1 Nr. 12 HGB).
 - Im Fall eigener Aktien ist im Konzernlagebericht ein Verweis auf die Anhangangabe erforderlich (§ 315 Abs. 2 Satz 2 HGB).
 - Ein Mutterunternehmen in der Rechtsform einer KGaA, das zur Abgabe einer Erklärung zur Unternehmensführung verpflichtet ist, muss nun auch eine für den Konzern abgeben (§ 315d Satz 1 HGB).
 - Die Strafgeld- und Bußgeldtatbestände werden erweitert, und der Bußgeldrahmen wird für kapitalmarktorientierte Unternehmen erheblich erhöht (§§ 331, 334 HGB).

Die Neuregelungen müssen grds. erstmals auf Abschlüsse und Lageberichte für nach dem 31. Dezember 2016 beginnende Geschäftsjahre angewendet werden (Art. 80 EGHGB).

Hilfestellungen für die Berichterstattung über nichtfinanzielle und die Diversität betreffende Informationen gem. EU-CSR-Richtlinie liefern zum einen die am 5. Juli 2017 im EU-Amtsblatt veröffentlichten unverbindlichen Leitlinien der Europäischen Kommission (2017/C 215/01), zum anderen die Veröffentlichung von Accountancy Europe „Disclose what truly matters – Model disclosures under non-financial and diversity information directive“ im November 2016. Accountancy Europe plant darüber hinaus gemeinsam mit CSR Europe und GRI eine weitere Veröffentlichung im Herbst 2017 („EU Directive on Non-financial and Diversity information: A Comprehensive Guide to the National Laws“).

Das IDW hat ein Positionspapier „Pflichten und Zweifelsfragen zur nichtfinanziellen Erklärung als Bestandteil der Unternehmensführung“ (Stand: 14. Juni 2017) veröffentlicht. Gegenstand des Positionspapiers sind zunächst die Auswirkungen der Verpflichtung zur Abgabe der nichtfinanziellen Erklärung auf verschiedene Gruppen (Unternehmensleitung, Aufsichtsräte, Wirtschaftsprüfer, Adressaten des nichtfinanziellen Berichts). Darüber hinaus werden wichtige Zweifelsfragen zur Aufstellung der nichtfinanziellen Erklärung erörtert (z. B. Bestimmung wesentlicher Berichtsinhalte, Auslegung des Risikobegriffs, Beurteilung der Steuerungsrelevanz nichtfinanzieller Belange).

Weitere Informationen zu diesem Thema finden Sie in unserer Publikation HGB direkt (Ausgabe 2/2017 und 3/2017) sowie in unserem Accounting Aktuell Blog.

Quelle: Gesetzestext; DRSC: Änderungen des DRÄS 8 gegenüber E-DRÄS 8; Leitlinien der Europäischen Kommission; Accountancy Europe: Disclose what truly matters

Entgelttransparenzgesetz

Am 6. Juli 2017 ist das Gesetz zur Förderung der Entgelttransparenz zwischen Frauen und Männern (Entgelttransparenzgesetz, EntgTranspG) in Kraft getreten.

Nach dem Entgelttransparenzgesetz müssen Unternehmen mit i.d.R. mehr als 500 Beschäftigten, die zur Aufstellung eines Lageberichts nach §§ 264 und 289 HGB verpflichtet sind, einen sog. „Bericht zur Gleichstellung und Entgeltgleichheit“ (Entgeltbericht) aufstellen. Nach dem Gesetzeswortlaut müssen damit Unternehmen, die nach §§ 264 Abs. 3 oder 264b HGB von der Aufstellung eines Lageberichts befreit sind, auch keinen Entgeltbericht aufstellen. Einen Konzern-Entgeltbericht sieht das Gesetz nicht vor.

Für den Entgeltbericht gilt insb. Folgendes:

- Anzugeben sind zum einen bestimmte Maßnahmen des Unternehmens zur Förderung der Gleichstellung von Frauen und Männern und zur Einhaltung und Förderung von Entgeltgleichheit zwischen Frauen und Männern („comply or explain“), zum anderen bestimmte statistische Angaben zur Zahl der Beschäftigten, aufgeschlüsselt nach Frauen und Männern (§ 21 EntgTranspG).
- Der Entgeltbericht ist alle fünf bzw. drei Jahre zu erstellen. Die Angaben zu den Maßnahmen sind für einen entsprechenden fünf- bzw. dreijährigen Berichtszeitraum zu machen, die statistischen Angaben nur für das letzte Kalenderjahr im Berichtszeitraum (§ 22 Abs. 1 bis 3 EntgTranspG).
- Der Entgeltbericht ist dem nächsten Lagebericht, der dem jeweiligen Berichtszeitraum folgt, als Anlage beizufügen (§ 22 Abs. 4 EntgTranspG).
- Der Entgeltbericht bildet keinen Bestandteil des Lageberichts und ist nicht prüfungspflichtig.

Der Entgeltbericht ist erstmals im Jahr 2018 zu erstellen (§ 25 Abs. 2 EntgTranspG). Der Berichtszeitraum umfasst für diesen ersten Bericht nur ein Jahr, nach dem Gesetzeswortlaut das Kalenderjahr 2016 (§ 25 Abs. 3 EntgTranspG). Dieser Entgeltbericht ist bei kalenderjahrgleichen Geschäftsjahren dem Lagebericht zum 31. Dezember 2017 als Anlage beizufügen.

Weitere Informationen zum Entgelttransparenzgesetz finden Sie in Ausgabe 1/2017 unserer Publikation HGB direkt.

Quelle: [Gesetzestext](#)

Gesetzesvorhaben

Derzeit gibt es keine nationalen Gesetzesvorhaben, die die allgemeinen Vorschriften zur Rechnungslegung im HGB, AktG, GmbHG oder PubLG ändern und die im Entwurf veröffentlicht sind oder in Diskussion sind und mit der baldigen Veröffentlichung eines Entwurfs zu rechnen ist.

Im Juni 2017 ist auf EU-Ebene eine Richtlinie zur Änderung der Aktionärsrechterichtlinie (EU 2017/828) in Kraft getreten, die für börsennotierte Unternehmen u.a. vorsieht, dass jährlich ein Bericht über die Vorstandsvergütung zu erstellen ist. Die Richtlinie ist bis Juni 2019 in nationales Recht umzusetzen. Welche Änderungen sich daraus für die bisherigen handelsrechtlichen Vorschriften sowie die Empfehlungen des DCGK ergeben, kann derzeit noch nicht abgeschätzt werden. Erste Ergebnisse einer vom Bundesministerium der Justiz und für Verbraucherschutz eingesetzten Expertenkommission zur Umsetzung der Richtlinie in nationales Recht sind voraussichtlich im Jahr 2018 zu erwarten. Weitere Informationen hierzu finden Sie in unserem Accounting Aktuell Blog.

Quelle: [Richtlinie zur Änderung der Aktionärsrechterichtlinie](#)

Rechnungslegungsbezogene Gesetze mit branchenspezifischen Besonderheiten für Kreditinstitute und Versicherungen

In Kraft getretene Gesetze

CSR-Richtlinie-Umsetzungsgesetz

Am 19. April 2017 ist das Gesetz zur Stärkung der nichtfinanziellen Berichterstattung der Unternehmen in ihren Lage- und Konzernlageberichten (CSR-Richtlinie-Umsetzungsgesetz) in Kraft getreten, welches die sog. CSR-Richtlinie der EU (EU-Richtlinie 2014/95/EU) in nationales Recht umsetzt.

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

In der Praxis kommt es bei Kreditinstituten und Versicherungsunternehmen nicht auf die Definition der Umsatzerlöse an, da bereits die Bilanzsumme von Kreditinstituten bzw. Versicherungsunternehmen mit mehr als 500 Arbeitnehmern in der Regel €20 Mio. übersteigen wird.

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

Da Kreditinstitute und Versicherungsunternehmen unabhängig von der Kapitalmarktorientierung zur nichtfinanziellen Berichterstattung verpflichtet sind, ergeben sich je nach Kapitalmarktorientierung und nach Berichtsform unterschiedliche Offenlegungs-/Veröffentlichungsfristen. Bei Kapitalmarktorientierung besteht auch für Kreditinstitute und Versicherungsunternehmen die viermonatige Offenlegungsfrist für Jahres- und Konzernabschluss sowie (Konzern-)Lagebericht. Besteht keine Kapitalmarktorientierung, ist nach der Berichtsform zu differenzieren:

- Bei der Offenlegungsform der nichtfinanziellen Erklärung zusammen mit oder als besonderer Abschnitt im (Konzern-)Lagebericht bzw. integriert an verschiedenen Stellen innerhalb des (Konzern-)Lageberichts gelten die Fristen zur Offenlegung für den Jahresabschluss/Konzernabschluss und (Konzern-)Lagebericht. Versicherungsunternehmen i. S. d. § 341 Abs. 5 HGB, die ausschließlich die Rückversicherung betreiben oder deren Beiträge aus in Rückdeckung übernommenen Versicherungen die übrigen Beiträge übersteigen, steht bspw. gem. 341 Abs. 1 Satz 2 Halbsatz 1 grundsätzlich eine längere Frist zur Einreichung der Unterlagen (Jahresabschluss/Konzernabschluss und (Konzern-)Lagebericht) beim Betreiber des Bundesanzeigers zu (15 Monate).
- Jedoch gilt für die Veröffentlichung des gesonderten nichtfinanziellen (Konzern-)Berichts auf der Internetseite eine Frist von vier Monaten nach dem Abschlussstichtag, auch wenn dem Mutterunternehmen gesetzlich eine längere Frist für die Offenlegung des (Konzern-)Lageberichts gewährt wird.

Weitere Informationen zu diesem Thema finden Sie in unserer Publikation HGB direkt [Ausgabe 2/2017](#) unserer Publikation HGB direkt.

Quelle: [Gesetzestext](#)

Reform des Einlagensicherungsfonds

Mit der zum 1. Oktober 2017 in Kraft getretenen Reform des Einlagensicherungsfonds verlieren Unternehmen, Institutionelle und halbstaatliche Stellen (z. B. Versorgungswerke) zukünftig den Schutz für Namensschuldverschreibungen und Schuldscheindarlehen, wobei für Papiere, die sich zu diesem Termin in einem Portfolio befinden ein Bestandsschutz gilt.

Insbesondere bei Versicherungen sollten diese neuen Regeln in mögliche Investmententscheidungen (z. B. zur Hebung stiller Reserven) bei deren Beurteilung hinsichtlich der damit verbundenen Risiken einbezogen werden.

Quelle: [Bundesverband deutscher Banken e.V./Einlagensicherungsfonds](#)

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-Letters 2016](#) (Oktober 2016) zur handelsrechtlichen Rechnungslegung verabschiedet, geändert oder im Entwurf veröffentlicht wurden und die branchenunabhängig gelten.

Neue endgültige IDW-Verlautbarungen

[IDW Stellungnahmen zur Rechnungslegung](#) legen die Berufsauffassung zu Rechnungslegungsfragen dar. Sie gelten ab dem in der Stellungnahme geregelten Anwendungszeitpunkt. Eine frühere vollumfängliche Anwendung ist zulässig.

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

Regeln die Verlautbarungen des IDW keinen Anwendungszeitpunkt, sind sie nach ihrer Veröffentlichung in IDW Life für alle zu diesem Zeitpunkt noch nicht aufgestellten („offenen“) handelsrechtlichen Abschlüsse zu beachten.

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

Die Neufassung der Stellungnahme „Anhangangaben nach §§ 285 Nr. 17, 314 Abs. 1 Nr. 9 HGB über das Abschlussprüferhonorar“ (IDW RS HFA 36 n. F.), über die bereits ausführlich im [Year-End-Letter 2016](#) berichtet worden ist, wurde vom HFA am 7./8. September 2016 verabschiedet.

Die Erstanwendung von IDW RS HFA 36 n. F. ist verpflichtend für Abschlüsse [für nach dem 31. Dezember 2016 beginnende Geschäftsjahre](#), insbesondere also für Geschäftsjahre, die zum 31. Dezember 2017 enden. Die Altfassung des IDW RS HFA 36 darf noch für davor liegende Zeiträume angewendet werden. Gleichwohl ist eine Anwendung von IDW RS HFA 36 n. F. für frühere Zeiträume zulässig, sofern die Regelungen des Standards vollständig beachtet werden (IDW RS HFA 36 Tz. 4a).

Weitere Informationen zu IDW RS HFA 36 n. F. finden Sie in [Ausgabe 9/2016](#) unserer Publikation HGB direkt.

Quelle: IDW Life 11/2016, S. 996 ff.

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

Am 16. Dezember 2016 hat der HFA die Neufassung der IDW-Stellungnahme zur handelsrechtlichen Bilanzierung von Altersversorgungsverpflichtungen (IDW RS HFA 30 n. F.) verabschiedet. Wie bereits im Year-End-Letter 2016 zur Entwurfsfassung der neugefassten Stellungnahme ausführlich berichtet, bestehen die wesentlichen Änderungen des IDW RS HFA 30 n. F. im Vergleich zur Altfassung in

- der Berücksichtigung von Änderungen aufgrund des BilRUG,
- der Berücksichtigung der geänderten Abzinsung von Pensionsrückstellungen gemäß § 253 HGB,
- der Erweiterung der Definition von „Altersversorgungsverpflichtungen“ sowie
- der Aufnahme von Ausführungen zur Bilanzierung bei Abschluss von Erfüllungsübernahmen (= Freistellungsvereinbarungen im Innenverhältnis) und ggf. ergänzender Erklärung eines Schuldbeitritts zur Altersversorgungsverpflichtung (im Außenverhältnis).

Im Vergleich zur Entwurfsfassung ergaben sich in der verabschiedeten Neufassung nur wenige Änderungen, insb. Klarstellungen. Dazu gehören

- die Klarstellung, dass der aus der Minderung der Pensionsrückstellungen in Folge der geänderten Abzinsung resultierende Unterschiedsbetrag mit noch nicht angesammelten BilMoG-Unterschiedsbeträgen (Art. 67 Abs. 1 Satz 1 EGHGB) verrechnet werden darf (IDW RS HFA 30 n. F. Fn. 10a),
- die Klarstellung, dass die Ermittlung des Unterschiedsbetrags gemäß § 253 Abs. 6 Satz 1 HGB vor einer Verrechnung mit etwaigem Deckungsvermögen zu erfolgen hat (IDW RS HFA 30 n. F. Tz. 55b),
- sowie die Klarstellung, dass für gemäß Art. 28 Abs. 1 EGHGB nicht passivierte Altersversorgungsverpflichtungen kein Unterschiedsbetrag gemäß § 253 Abs. 6 Satz 1 HGB zu ermitteln ist (IDW RS HFA 30 n. F. Tz. 89a), so dass für diese Verpflichtungen lediglich die Angabe nach Art. 28 Abs. 2 EGHGB erforderlich ist.

Die Erstanwendung von IDW RS HFA 30 n. F. ist verpflichtend für Abschlüsse für nach dem 31. Dezember 2015 beginnende Geschäftsjahre. Eine frühere Anwendung ist zulässig, sofern die Regelungen vollständig beachtet werden (IDW RS HFA 30 n. F. Tz. 5).

Weitere Informationen zu diesem Thema finden Sie in unserer Publikation HGB direkt (Ausgabe 7/2016 und 10/2016).

Quelle: IDW Life 1/2017, S. 102 ff.

Bilanzierung und Bewertung von Pensionsverpflichtungen gegenüber Beamten und deren Hinterbliebenen (IDW RS HFA 23) – Änderung

Wechseln Beamte zwischen Dienstherren, führt dies rechtlich zu einer Übertragung von Pensionsverpflichtungen, wobei ausschließlich der aufnehmende (= „neue“) Dienstherr gegenüber dem Versorgungsberechtigten verpflichtet ist. Gemäß IDW RS HFA 23 Tz. 29 hat der aufnehmende Dienstherr eine Pensionsrückstellung zu passivieren und ggf. anteilige Erstattungsansprüche gegen den abgebenden Dienstherrn zu aktivieren. Für den abgebenden Dienstherrn stellen an den aufnehmenden Dienstherrn zu zahlende Erstattungsbeträge eine Verpflichtung dar, für die eine Rückstellung zu passivieren ist. IDW RS HFA 23 Tz. 31 hat bislang empfohlen, diese gesondert unter den Pensionsrückstellungen auszuweisen. Nach der Neufassung des IDW RS HFA 30 handelt es sich bei einer isolierten Erfüllungsübernahme im Innenverhältnis nicht um eine Altersversorgungsverpflichtung. Aus diesem Grund kann die Empfehlung des gesonderten Ausweises unter den Pensionsrückstellungen nach Auffassung des HFA nicht aufrechterhalten werden. Sie wurde daher aus IDW RS HFA 23 Tz. 31 gestrichen.

Quelle: IDW Life 4/2015, S. 525 und S. 529

Rechnungslegung von politischen Parteien (IDW RS HFA 12)

Aufgrund von Änderungen des Parteiengesetzes, des HGB und des Bewertungsgesetzes war eine Überarbeitung der bisherigen, aus dem Jahr 2005 stammenden IDW Stellungnahme zur Rechnungslegung: „Rechnungslegung von politischen Parteien“ (IDW RS HFA 12) erforderlich geworden. Die überarbeitete Stellungnahme wurde am 24. November 2016 vom HFA verabschiedet.

Quelle: IDW Life 2/2017, S. 252 ff.

HFA des IDW: Behandlung geringwertiger Wirtschaftsgüter (GWG) in der Handelsbilanz nach dem Gesetz gegen schädliche Steuerpraktiken

Der Gesetzgeber hat mit dem „Gesetz gegen schädliche Steuerpraktiken im Zusammenhang mit Rechteüberlassungen“ die Grenze für geringwertige Wirtschaftsgüter (GWG) gem. § 6 Abs. 2 Satz 1 EStG von bislang EUR 410 auf nunmehr EUR 800 für nach dem 31. Dezember 2017 angeschaffte oder hergestellte Wirtschaftsgüter angehoben. Des Weiteren hat der Gesetzgeber für nach dem 31. Dezember 2017 angeschaffte oder hergestellte Wirtschaftsgüter die Untergrenze für den Sammelposten nach § 6 Abs. 2a EStG von EUR 150 auf EUR 250 angehoben. Nach § 6 Abs. 2a EStG ist es steuerrechtlich zulässig, im betreffenden Wirtschaftsjahr angeschaffte oder hergestellte Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens, die einer selbständigen Nutzung fähig sind und deren Anschaffungs- oder Herstellungskosten für das einzelne Wirtschaftsgut nunmehr EUR 250, nicht aber EUR 1.000 übersteigen, in einen Sammelposten einzustellen, der im Jahr seiner Bildung und in den folgenden vier Wirtschaftsjahren um jeweils 20% aufwandswirksam aufzulösen ist.

Nach unveränderter Auffassung des HFA ist die Bildung eines solchen Sammelpostens handelsrechtlich nur zulässig, wenn er insgesamt von untergeordneter Bedeutung für die Vermögens- und Ertragslage ist. In diesem Fall ist auch eine sofortige aufwandswirksame Verrechnung der in dem Sammelposten erfassten Anschaffungs- oder Herstellungskosten nicht zu beanstanden. Zudem ist es nach Auffassung des HFA (weiterhin) zulässig, Vermögensgegenstände, die steuerlich das Kriterium des § 6 Abs. 2 Satz 1 EStG erfüllen, d. h. bei denen es sich um steuerliche GWG handelt, handelsrechtlich im Geschäftsjahr ihrer Anschaffung oder Herstellung in Höhe der gesamten Anschaffungs- oder Herstellungskosten abzuschreiben. Dies gilt - anders als beim Sammelposten - unabhängig davon, ob die betreffenden Vermögensgegenstände einzeln oder in Summe von untergeordneter Bedeutung sind.

Quelle: IDW Life 7/2017, S. 848

HFA des IDW: Bilanzierung bestrittener Steuerforderungen und -schulden

Der HFA hat sich mit der Frage befasst, wie von der Finanzverwaltung festgesetzte Steuermehrbelastungen für vergangene Veranlagungszeiträume im handelsrechtlichen Jahresabschluss zu berücksichtigen sind, falls das steuerpflichtige Unternehmen Zweifel hinsichtlich des Bestehens der (zusätzlichen) Steuerschuld hat und Rechtsmittel eingelegt hat (bestrittene Steuerforderungen und -schulden).

Fraglich ist zunächst, ob bzw. unter welchen Voraussetzungen vom bilanzierenden Unternehmen für die bestrittene (potenzielle) Steuerschuld eine Rückstellung zu passivieren ist. Die Passivierung einer Rückstellung hängt – neben den weiteren Ansatzkriterien – von der Wahrscheinlichkeit des Bestehens der (potenziellen) Steuerschuld ab. Ein Steuerbescheid als solcher führt noch nicht zum Entstehen einer Steuerschuld i. S. v. § 38 AO, sondern lediglich zur einer Zahlungsverpflichtung. Eine generelle Passivierung einer bestrittenen Steuerschuld i. H. d. Steuerbescheids ist nach Auffassung des HFA daher abzulehnen, sondern hat nach den allgemeinen handelsrechtlichen Grundsätzen zur Passivierung von Rückstellungen zu erfolgen. Fraglich ist ferner, wie eine Zahlung des Unternehmens zu behandeln ist, die bezüglich eines strittigen Sachverhalts aufgrund eines Steuerbescheids geleistet wurde. Dem Bilanzierenden entsteht bei einer rechtsgrundlosen Zahlung ein (gesonderter)

Steuererstattungsanspruch, der jedoch erst dann durchsetzbar wird, wenn der angegriffene Steuerbescheid im Rechtsbehelfs- bzw. Klageverfahren geändert bzw. aufgehoben wird. Zuvor ist die Aktivierung eines Steuererstattungsanspruchs nur zulässig, wenn das Vorliegen der Anspruchsvoraussetzungen mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit festgestellt werden kann; dies dürfte aber – bis auf wenige Ausnahmefälle (z. B. offenbare Unrichtigkeit, §§ 129, 173a AO) – nicht erfüllt sein. Die Zahlung ist damit als Inanspruchnahme einer zuvor gebildeten Rückstellung, andernfalls aufwandswirksam zu erfassen.

Quelle: IDW Life 4/2017, S. 528

HFA des IDW: Abgrenzung des Begriffs Altersversorgungsverpflichtungen zu Beihilfeverpflichtungen gemäß IDW RS HFA 30 n. F.

Der HFA hat sich mit der Frage befasst, ob beamtenrechtliche Beihilfeverpflichtungen, d. h. Verpflichtungen zur finanziellen Unterstützung der Beamten in Krankheits-, Geburts-, Pflege- und Todesfällen nach dem Ausscheiden aus dem aktiven Dienst, d. h. an Pensionäre, als Altersversorgungsverpflichtungen angesehen werden können. Unter Berücksichtigung der Definition von Altersversorgungsverpflichtungen gemäß IDW RS HFA 30 n. F. Tz. 7 und gestützt auf ein Urteil des Bundesarbeitsgerichts ist der HFA unverändert der Auffassung, dass es sich bei beamtenrechtlichen Beihilfen nicht um Altersversorgungsverpflichtungen handelt, sondern lediglich um diesen vergleichbare langfristig fällige Verpflichtungen (vgl. IDW RS HFA 30 n. F. Tz. 8). Daraus folgt u.a. dass Rückstellungen für beamtenrechtliche Beihilfeverpflichtungen - anders als Altersversorgungsverpflichtungen - weiterhin mit dem siebenjährigen Durchschnittszinssatz abzuzinsen sind.

Quelle: IDW Life 4/2017, S. 528 ff.

HFA des IDW: Angabe der Vorjahresbeträge bei erstmalige Anwendung der Neudefinition der Umsatzerlöse nach HGB i. d. F. des BilRUG

Der HFA hat als Reaktion auf eine vorangegangene Sitzungsberichterstattung klargestellt, dass bei der erstmaligen Anwendung der Neudefinition der Umsatzerlöse nach HGB i. d. F. des BilRUG in der GuV weder eine Pflicht noch ein Verbot zur Anpassung der für das Vorjahr ausgewiesenen Umsatzerlöse an das neue Recht besteht. Im Fall einer Anpassung der Vorjahresbeträge der Umsatzerlöse sind auch die sich daraus ergebenden Auswirkungen auf die sonstigen GuV-Posten zwingend zu berücksichtigen. Wird zulässigerweise auf eine Anpassung der Vorjahresbeträge verzichtet, ist im Falle fehlender Vergleichbarkeit mit dem Vorjahr im Anhang ein Hinweis unter nachrichtlicher Angabe des Betrags der Umsatzerlöse für das Vorjahr, der sich bei einer Anwendung der Neudefinition bereits auf den Vorjahresabschluss ergeben hätte, und eine entsprechende Erläuterung erforderlich (Art. 75 Abs. 2 Satz 3 EGHGB).

Quelle: IDW Life 1/2017, S. 120

HFA des IDW: Bilanzierung von Finanzierungsbeiträgen an die KZVK

Aus einer Umstellung des Versorgungssystems im Jahr 2002 weist die Katholische Zusatzversorgungskasse (KZVK) im sog. Abrechnungsverband S eine Deckungslücke auf, für die sie bislang von ihren Mitgliedsunternehmen zusätzliche Beiträge (sog. Sanierungsgelder) erhoben hat. Nach Auffassung des BGH erfolgte diese Erhebung zu Unrecht; deshalb erfolgte in 2016 eine Rückerstattung. Ebenfalls im Jahr 2016 hat die KZVK ihre Mitgliedsunternehmen darüber informiert, dass ab 2016 sog. Finanzierungsbeiträge entsprechend der Satzung der KZVK erhoben werden. In diesem Zusammenhang hat der HFA die Frage diskutiert, ob die Mitgliedsunternehmen für die künftigen Finanzierungsbeiträge und für die bestehende Unterdeckung der KZVK im handelsrechtlichen Jahresabschluss Rückstellungen zu bilden haben. Während es nach Auffassung des HFA unzulässig ist, für die künftigen Finanzierungsbeiträge Rückstellungen zu passivieren, besteht für den nicht durch das Vermögen der KZVK gedeckten Fehlbetrag ein Wahlrecht zur Bilanzierung von mittelbaren

Pensionsverpflichtungen nach Art. 28 Abs. 1 Satz 2 EGHGB. Die Schwierigkeiten bei der Bestimmung des auf ein Mitgliedsunternehmen entfallenden Fehlbetrags ergeben sich im konkreten Fall der KZVK nach Auffassung des HFA nicht.

Quelle: IDW Life 1/2017, S. 118 ff.

Erstellung von Pro-Forma-Finanzinformationen (IDW RH HFA 1.004)

Der HFA hat den IDW Rechnungslegungshinweis „Erstellung von Pro-Forma-Finanzinformationen“ (IDW RH HFA 1.004) überarbeitet. Der Hinweis betrifft Pro-Forma-Finanzinformationen, die freiwillig oder aufgrund der besonderen Anforderungen der Verordnung (EG) Nr. 809/2004 (EU-Prospektverordnung) erstellt werden. Die wesentlichen Änderungen betreffen begriffliche Erläuterungen, die Präzisierung von Anwendungskriterien sowie erweiterte Ausführungen zu Pro-Forma-Anpassungen.

Quelle: IDW Life 9/2017, S. 1088 ff.

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

Der Fachausschuss für Unternehmensbewertung und Betriebswirtschaft (FAUB) hat die Zusammenstellung häufig gestellter Fragen zur praktischen Anwendung des IDW S 1 um eine Klarstellung im Zusammenhang mit der Ermittlung des barwertäquivalenten einheitlichen Basiszinssatzes für Laufzeiten von mehr als 30 Jahren ergänzt (Anlage zu Frage 3.2).

Quelle: IDW Life 3/2017, S. 351

Fragen und Antworten: Zur Erstellung und Beurteilung von Sanierungskonzepten nach IDW S 6

Der Fachausschuss Sanierung und Insolvenz (FAS) hat Lösungsansätze für zahlreiche offene Anwendungsfragen im Zusammenhang mit der Erstellung von Sanierungskonzepten nach IDW S 6 erarbeitet und in F&A zu IDW S 6 zusammengefasst. Ziel dieser Zusammenstellung ist die Unterstützung des Berufsstands bei der praktischen Umsetzung des IDW S 6. Bei den dargestellten Lösungsansätzen handelt es sich nur um exemplarische Handlungsempfehlungen, nicht aber um zusätzliche Anforderungen zur Ergänzung von IDW S 6 oder verbindliche Hinweise zur Auslegung des IDW S 6.

Quelle: IDW Life 12/2016, S. 1041 ff.

Ergänzung des IDW S 11 „Beurteilung des Vorliegens von Insolvenzeröffnungsgründen“

Der IDW Standard „Beurteilung des Vorliegens von Insolvenzeröffnungsgründen“ (IDW S 11) wurde durch den Fachausschuss Sanierung und Insolvenz (FAS) um weitere Urteile des BGH ergänzt. Die Ergänzungen betreffen insbesondere die (weiteren) Beweisanzeichen für das Vorliegen einer Zahlungseinstellung (IDW S 11 Tz. 20).

Quelle: IDW Life 3/2017, S. 332 ff.

Pflichten und Zweifelsfragen zur nichtfinanziellen Erklärung als Bestandteil der Unternehmensführung (IDW Positionspapier)

Zum IDW Positionspapier vgl. die Ausführungen zum CSR-Richtlinie-Umsetzungsgesetz unter „Rechnungslegungsbezogene Gesetze ohne branchenspezifische Besonderheiten“.

Erstellung von (Konzern-)Zahlungsberichten (IDW Praxishinweis 1/2017)

Der deutsche Gesetzgeber hat im Rahmen des BilRUG mit den §§ 341q bis 341y HGB ergänzende Vorschriften für bestimmte Unternehmen des Rohstoffsektors aufgenommen. Danach sind große Kapitalgesellschaften bzw. große haftungsbeschränkte Personenhandelsgesellschaften (§ 264a HGB), die in der mineralgewinnenden Industrie tätig sind oder Holzeinschlag in Primärwäldern betreiben, verpflichtet, (Konzern-) Zahlungsberichte über Zahlungen an staatliche Stellen (inkl. Sachleistungen) zu erstellen und offenzulegen. In diesem Zusammenhang hat der HFA einen Praxishinweis verabschiedet, in dem wesentliche Auslegungsfragen zum Anwendungsbereich, zur Erstellung und zur Offenlegung von Zahlungsberichten des Einzelunternehmens sowie spezifische Fragestellungen bei Konzernzahlungsberichten diskutiert werden.

Quelle: IDW Life 2/2017, S. 259 ff.

Beurteilung einer Unternehmensplanung (IDW Praxishinweis 2/2017)

Der Fachausschuss für Sanierung und Insolvenz (FAS) und der Fachausschuss für Unternehmensbewertung und Betriebswirtschaft (FAUB) haben den IDW Praxishinweis „Beurteilung einer Unternehmensplanung bei Bewertung, Restrukturierung, Due Diligence und Fairness Opinions“ (IDW Praxishinweis 2/2017) verabschiedet. Zielsetzung ist, dem Wirtschaftsprüfer Anhaltspunkte für die Plausibilisierung von Unternehmensplanungen in den genannten Fällen zu geben. Zu diesem Zweck fasst der Praxishinweis die Grundsätze für eine ordnungsgemäße Beurteilung einer Unternehmensplanung zusammen und gibt Anhaltspunkte, wie weit die Beurteilungshandlungen gehen sollten.

Quelle: IDW Life 3/2017, S. 343 ff.

IDW Positionspapier zu den Folgen der Digitalisierung

Die IDW Arbeitsgruppe „Trendwatch“ hat ein Positionspapier zu den Folgen der digitalen Transformation entwickelt („Trendwatch Digitalisierung“, Stand 17. Oktober 2017). Erörtert werden u.a. Auswirkungen auf Geschäftsmodelle, auf die Rechnungslegung (Abschluss, Lagebericht und Steuerungskennzahlen) und auf die Unternehmensbewertung.

Das IDW hat das Positionspapier am 17. Oktober 2017 auf seiner Website veröffentlicht.

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

Neue Entwürfe von IDW-Verlautbarungen

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

Rechnungslegung bei Personenhandelsgesellschaften (IDW ERS HFA 7 n. F.)

Der HFA hat am 17. Januar 2017 den Entwurf einer Neufassung der Stellungnahme „Rechnungslegung bei Personenhandelsgesellschaften“ (IDW ERS HFA 7 n. F.) verabschiedet. Die wesentliche Änderung im Vergleich zur Altfassung besteht in der Behandlung von Abfindungen ausscheidender Gesellschafter (Tz. 58a f. u. Tz. 36a). Nach der neuen und vom HFA präferierten Lösung soll eine positive Differenz zwischen dem Abfindungsbetrag des ausscheidenden Gesellschafters und seinem Kapitalanteil mit dem verbleibenden Eigenkapital der Personenhandelsgesellschaft verrechnet werden (sog. Verrechnungslösung). Die bislang in IDW RS HFA 7 vertretene Lösung in Form der anteiligen Aktivierung der auf den ausscheidenden Gesellschafter entfallenden und bei der Abfindung vergüteten stillen Reserven (sog. Aufstockungslösung) wird indes weiterhin als zulässig angesehen. Weitere Änderungen der Stellungnahme beruhen auf gesetzlichen Änderungen im Zuge des BilRUG (Erleichterungen nach § 264b HGB; Tz. 5a ff.) und dem Gesetz zur Umsetzung der Wohnimmobilienkreditrichtlinie und zur Änderung handelsrechtlicher Vorschriften (Wiederaufleben der Kommanditistenhaftung im Zusammenhang mit der Neuregelung zur Abzinsung von Pensionsrückstellungen; Tz. 39a).

Die Kommentierungsfrist für den Entwurf der Stellungnahme endete am 15. September 2017. Die überarbeitete Stellungnahme soll für Geschäftsjahre gelten, die nach dem 31. Dezember 2017 beginnen, es sei denn, gesetzliche Vorgaben (BilRUG; Gesetz zur Umsetzung der Wohnimmobilienkreditrichtlinie und zur Änderung handelsrechtlicher Vorschriften) bedingen eine frühere Anwendung (IDW ERS HFA 7 n. F. Tz. 2b i. V. m. Fn. 2).

Quelle: [IDW ERS HFA 7 n. F.](#); [IDW Life 3/2017](#), S. 321 ff.

Beurteilung der Fortführung der Unternehmenstätigkeit im Rahmen der Abschlussprüfung (IDW EPS 270 n. F.)

Der HFA hat am 19. Oktober 2017 den Entwurf einer Neufassung des Prüfungsstandards „Die Beurteilung der Fortführung der Unternehmenstätigkeit im Rahmen der Abschlussprüfung“ (IDW EPS 270 n. F.) verabschiedet. Danach bestehen für sämtliche HGB-Abschlüsse Angabepflichten zu wesentlichen Unsicherheiten im Zusammenhang mit Ereignissen oder Gegebenheiten, die einzeln oder insgesamt bedeutsame Zweifel an der Fähigkeit des bilanzierenden Unternehmens zur Fortführung der Unternehmenstätigkeit aufwerfen können, sofern diese Unsicherheiten nicht spätestens bis zum Zeitpunkt der Beendigung der Aufstellung des entsprechenden Abschlusses ausgeräumt worden sind. Wesentliche Unsicherheiten entsprechen dabei dem Begriff der bestandsgefährdenden Risiken nach § 322 Abs. 2 Satz 3 HGB. Die Angaben erfolgen i. d. R. im Anhang. Wird kein Anhang aufgestellt, können die Angaben auch an anderer geeigneter Stelle (z. B. unter der Bilanz) erfolgen. Werden diese Angaben im Lagebericht gemacht, hat der Abschluss einen entsprechenden Verweis auf diese Angaben unter eindeutiger Bezugnahme auf das Vorliegen wesentlicher Unsicherheiten zu enthalten (Tz. 9).

Der Standardentwurf ist am 23. Oktober 2017 auf der Homepage des IDW veröffentlicht worden und soll in IDW Life 11/2017 veröffentlicht werden. Die Kommentierungsfrist endet am 28. Februar 2018. Der neugefasste Prüfungsstandard soll bei Prüfungen von

Abschlüssen für Berichtszeiträume, die am oder nach dem 15. Dezember 2017 beginnen, anzuwenden sein, mit Ausnahme von Rumpfgeschäftsjahren, die vor dem 31. Dezember 2018 enden. Eine frühere vollumfängliche Anwendung ist zulässig (Tz. 13 und Fn. 9).

Quelle: [IDW EPS 270 n.F.](#); [Website des IDW](#)

Anforderungen an Sanierungskonzepte (IDW ES 6 n. F.)

Der Fachausschuss Sanierung und Insolvenz (FAS) hat am 8. September 2017 den Entwurf einer Neufassung des IDW S 6 verabschiedet. Dieser Entwurf unterscheidet sich von der Altfassung u.a. durch gestrichene Ausführungen zu Krisenstadien, Maßnahmen zur Überwindung ebensolcher und zum Leitbild des sanierten Unternehmens, die in die Neufassung der Fragen und Antworten zu IDW S 6 einfließen sollen. Entsprechend soll mit der Veröffentlichung der finalen Fassung des IDW S 6 n. F. auch eine ergänzte Neufassung der Fragen und Antworten zu IDW S 6 veröffentlicht werden. Des Weiteren enthält die Neufassung des IDW S 6 Klarstellungen einzelner Details (z. B. für Sanierungskonzepte wenig komplexer Unternehmen).

Die Kommentierungsfrist für den Standardentwurf endet am 31. Januar 2018.

Quelle: [IDW ES 6 n. F.](#); [IDW Life 10/2017](#), S. 1151 ff.

Aufhebung von IDW-Verlautbarungen

IDW Positionspapier zur Frauenquote

Das IDW hat das Positionspapier zur Frauenquote, welches am 28. September 2016 veröffentlicht wurde und über welches im [Year-End-Letter 2016](#) berichtet wurde, aufgehoben und durch einen IDW Prüfungshinweis (IDW PH 9.350.1) ersetzt. Die Aussagen im Positionspapier mit Bezug zur Rechnungslegung (Befreiung von Tochter-Kapitalgesellschaften von den Angaben zur Frauenquote bei Inanspruchnahme von § 264 Abs. 3 HGB) wurden nicht in eine andere Verlautbarung übernommen. Es gilt allerdings unverändert die Auffassung, dass nach § 264 Abs. 3 HGB von der Aufstellung eines Lageberichts befreite Tochter-Kapitalgesellschaften nicht zwingend die Angaben zur Frauenquote (§ 289a Abs. 4 HGB) machen müssen (vgl. WP Handbuch, Wirtschaftsprüfung und Rechnungslegung, 15. Aufl., Kap. J, Tz. 99).

HFA des IDW: Abführungssperre für Entlastungseffekte aus der Neubewertung von Pensionsrückstellungen

Im [Year-End-Letter 2016](#) wurde über die bestehende Rechtsunsicherheit, ob der nach § 253 Abs. 6 Satz 2 HGB ausschüttungsgesperrte Betrag auch abführungsgesperrt ist, berichtet. Nach Auffassung des HFA (vgl. [IDW Life 7/2016](#), S. 584) ist es handelsrechtlich zulässig, Abschlüsse sowohl mit (d. h. analog § 301 AktG) als auch ohne Berücksichtigung einer Abführungssperre aufzustellen. Zwischenzeitlich hat das Bundesministerium der Finanzen (BMF) zu dieser Problematik mit Schreiben vom 23. Dezember 2016 Stellung genommen. Nach Auffassung des BMF kommt eine analoge Anwendung des § 301 AktG nicht in Betracht, d. h. der ausschüttungsgesperrte Betrag unterliegt keiner Abführungssperre.

Der HFA hat die genannte Verlautbarung bislang nicht aufgehoben. Aufgrund der beseitigten steuerlichen Rechtsunsicherheit ist es allerdings sachgerecht, auch für Zwecke des handelsrechtlichen Abschlusses der Auffassung des BMF zu folgen.

Quelle: [IDW Life 7/2016](#), S. 584; [BMF-Schreiben vom 23. Dezember 2016](#)

IDW-Verlautbarungen mit branchenspezifischen Besonderheiten für Kreditinstitute und Versicherungen

Nachfolgend sind wesentliche Verlautbarungen (Stellungnahmen, Hinweise und sonstige Verlautbarungen) des Bankenfachausschusses (BFA) und des Versicherungsfachausschusses (VFA) des IDW aufgeführt, die seit der Veröffentlichung des Year-End-Letters 2016 (Oktober 2016) zur handelsrechtlichen Rechnungslegung verabschiedet, geändert oder im Entwurf veröffentlicht wurden.

Neue endgültige IDW-Verlautbarungen

BFA des IDW: Cum/Cum-Transaktionen

Der BFA hat in seiner 278. Sitzung (Telefonkonferenz) am 20. Juli 2017 Fragen im Zusammenhang mit der Berücksichtigung steuerlicher Risiken aus der Beteiligung an sog. Cum/Cum-Transaktionen in der handelsrechtlichen sowie in der IFRS-Rechnungslegung von Instituten erörtert.

Spätestens im Jahresabschluss zum 31. Dezember 2017 hat auf Basis einer detaillierten Analyse eine Beurteilung und Quantifizierung der Risiken zu erfolgen. Dabei besteht mit Blick auf die detaillierte Analyse die Erwartungshaltung des BFA, dass eine umfassende, neue Risikobewertung zu Cum/Cum-Transaktionen – unter Berücksichtigung der aktuellen Auslegung des § 42 AO durch die Finanzverwaltung bzw. der Anpassung der Auswahlkriterien für betroffene Transaktionen – auf Basis des aktuellen BMF-Schreibens erfolgt.

Im Anschluss an eine detaillierte Bestandsaufnahme betroffener Geschäfte (Transaktionsanalyse) ist zu beurteilen, ob die Voraussetzungen zur Passivierung einer Rückstellung für ungewisse Verbindlichkeiten gegeben sind.

Die Bildung einer Verbindlichkeitsrückstellung für erwartete Rückzahlungen angerechneter bzw. erstatteter KapESst setzt nach § 249 Abs. 1 Satz 1 HGB entweder das Bestehen einer ihrer Höhe nach ungewissen Verbindlichkeit oder die hinreichende oder überwiegende Wahrscheinlichkeit des Entstehens einer Verbindlichkeit dem Grunde nach voraus, deren Höhe ungewiss sein kann. Ist die Verpflichtung am Abschlussstichtag nicht nur der Höhe nach ungewiss, sondern auch dem Grunde nach noch nicht rechtlich entstanden, ist eine Rückstellung gleichwohl zu bilden, wenn sie wirtschaftlich in den bis zum Abschlussstichtag abgelaufenen Geschäftsjahren verursacht ist.

Liegt bereits ein begründeter Änderungsbescheid vor, erscheint die Passivierung einer Rückstellung in Höhe des angeforderten Betrags sachgerecht, soweit ein Zahlungsmittelabfluss infolge des Bescheids erwartet wird (zu den Voraussetzungen der Aktivierung einer bestrittenen Steuerforderung s. die obenstehenden Ausführungen).

Institute haben mit einer der Situation angemessenen Transparenz über die (steuerlichen) Risiken aus Cum/Cum-Transaktionen im Anhang bzw. Lagebericht zu berichten: So ist bspw. im Prognose- und Risikobericht auf wesentliche Auswirkungen der Cum/Cum-Transaktionen auf die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage des Instituts einzugehen. Unter Umständen erscheint die Angabe des potenziellen „Gesamtrisikos“ sachgerecht. Damit zusammenhängende Rechtsrisiken (z. B. Erfolgsaussichten von Rechtsbehelfsverfahren) sind in geeigneter Form darzustellen.

DRSC-Verlautbarungen ohne branchenspezifische Besonderheiten

Nachfolgend sind Verlautbarungen (Rechnungslegungsstandards und Anwendungshinweise) des DRSC zur handelsrechtlichen Rechnungslegung aufgeführt, die seit der Veröffentlichung des Year-End-Letters 2016 (Oktober 2016) 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 Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung (GoB) und die auf den Konzernabschluss gemäß § 298 Abs. 1 HGB entsprechend anzuwendenden Vorschriften umfassen. Der Erstanwendungszeitpunkt ergibt sich aus dem jeweiligen Rechnungslegungsstandard.

Anwendungshinweise dienen der sachgerechten und einheitlichen Anwendung der handelsrechtlichen Konzernrechnungsvorschriften.

Erstmals anzuwendende Verlautbarungen

Konzerneigenkapital (DRS 22)

DRS 22 „Konzerneigenkapital“, über den bereits im Year-End-Letter 2015 und im Year-End-Letter 2016 berichtet worden ist, wurde am 25. September 2015 vom DRSC verabschiedet und am 23. Februar 2016 im Bundesanzeiger durch das Bundesministerium der Justiz und für Verbraucherschutz gemäß § 342 Abs. 2 HGB bekannt gemacht. DRS 22 ersetzt DRS 7 „Konzerneigenkapital“.

DRS 22 ist erstmals für nach dem 31. Dezember 2016 beginnende Geschäftsjahre zu beachten, d. h. insbesondere für Geschäftsjahre, die zum 31. Dezember 2017 enden. Eine vollumfängliche Anwendung für frühere Zeiträume ist zulässig und wird empfohlen.

Quelle: [DRS 22](#)

Kapitalkonsolidierung (DRS 23)

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

DRS 23 ist erstmals für die Erstkonsolidierung von Unternehmen sowie für alle Maßnahmen der Folge-, Ent- und Übergangskonsolidierung einbezogener Tochterunternehmen in nach dem 31. Dezember 2016 beginnenden Geschäftsjahren zu beachten, d. h. insbesondere in handelsrechtlichen Konzernabschlüssen zum 31. Dezember 2017. Eine vollumfängliche Anwendung für frühere Zeiträume ist zulässig und wird empfohlen.

Weitere Informationen zu DRS 23 finden Sie in Ausgabe 4/2016 unserer Publikation HGB direkt.

Quelle: [DRS 23](#)

Immaterielle Vermögensgegenstände im Konzernabschluss (DRS 24)

DRS 24 „Immaterielle Vermögensgegenstände im Konzernabschluss“, über den bereits im [Year-End-Letter 2016](#) berichtet worden ist, wurde am 30. Oktober 2015 vom DRSC verabschiedet und am 23. Februar 2016 im Bundesanzeiger durch das Bundesministerium der Justiz und für Verbraucherschutz gemäß § 342 Abs. 2 HGB bekannt gemacht.

DRS 24 ist erstmals für nach dem 31. Dezember 2016 beginnende Geschäftsjahre anzuwenden, d. h. insbesondere für Geschäftsjahre, die zum 31. Dezember 2017 enden. Eine vollumfängliche Anwendung für frühere Zeiträume ist zulässig und wird empfohlen. Die Vorschriften des DRS 24 sind prospektiv anzuwenden, d. h. die bis zum Erstanwendungszeitpunkt erworbenen oder selbst geschaffenen immateriellen Vermögensgegenstände dürfen nach den bisher geltenden Vorschriften bilanziert werden.

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

Quelle: [DRS 24](#)

Konzernlagebericht (DRS 20 i. d. F. DRÄS 8)

Am 22. September 2017 hat das DRSC den Deutschen Rechnungslegungs Änderungsstandard Nr. 8 (DRÄS 8) zur Änderung von DRS 20 „Konzernlagebericht“ verabschiedet. Ursächlich für die Überarbeitung des DRS 20 ist das am 19. April 2017 in Kraft getretene Gesetz zur Stärkung der nichtfinanziellen Berichterstattung der Unternehmen in ihren Lage- und Konzernlageberichten (CSR-Richtlinie-Umsetzungsgesetz, CSR-RLUG). Für die wesentlichen Änderungen und Ergänzungen des DRS 20 s. obenstehende [Ausführungen zum CSR-Richtlinie-Umsetzungsgesetz](#).

Der geänderte DRS ist erstmals für nach dem 31. Dezember 2016 beginnende Geschäftsjahre anzuwenden.

Neue Entwürfe von Verlautbarungen**Währungsumrechnung im Konzernabschluss (E-DRS 33)**

Am 1. September 2017 hat der HGB-Fachausschuss des DRSC E-DRS 33 „Währungsumrechnung im Konzernabschluss“ veröffentlicht. Der Standardentwurf ist auf der Website des DRSC zum Download verfügbar.

E-DRS 33 adressiert zahlreiche Anwendungsprobleme und Auslegungsfragen i. Z. m. der Währungsumrechnung im Konzernabschluss, die trotz der Einführung von § 308a HGB insbesondere i. Z. m. der Währungsumrechnung bei einzelnen Konsolidierungsmethoden (Kapital-, Schulden- sowie Aufwands- und Ertragskonsolidierung, Zwischenergebniseliminierung, Equity-Bewertung) bestehen. Darüber hinaus adressiert E-DRS 33 auch die Umrechnung von Fremdwährungstransaktionen in der Handelsbilanz II, da die in Landeswährung aufgestellten Handelsbilanzen für die Einbeziehung in den Konzern an das Recht des Mutterunternehmens angepasst werden müssen (§§ 300 Abs. 2, 308 HGB). E-DRS 33 kommt daher auch Bedeutung für die Währungsumrechnung im handelsrechtlichen Jahresabschluss zu. Fragen der Bilanzierung latenter Steuern im Zusammenhang mit der Währungsumrechnung adressiert der Standardentwurf ausdrücklich nicht; stattdessen wird auf DRS 18 verwiesen.

Die Kommentierungsfrist für den Standardentwurf endet am 31. Oktober 2017. E-DRS 33 soll nach seiner Finalisierung gemäß § 342 Abs. 2 HGB bekannt gemacht werden. Der Standard soll für nach dem 31. Dezember 2018 beginnende Geschäftsjahre anzuwenden sein. Eine frühere vollumfängliche Anwendung ist zulässig und wird empfohlen.

Weitere Informationen zu E-DRS 33 finden Sie in [Ausgabe 4/2017](#) unserer Publikation HGB direkt sowie in unserem [Accounting Aktuell Blog](#).

Quelle: [E-DRS 33](#)

Künftige Verlautbarungen

Derzeit werden DRS 8 „Bilanzierung von Anteilen an assoziierten Unternehmen im Konzernabschluss“ und DRS 9 „Bilanzierung von Anteilen an Gemeinschaftsunternehmen“ überarbeitet.

DRSC-Verlautbarungen mit branchenspezifischen Besonderheiten für Kreditinstitute und Versicherungen

Erstmals anzuwendende Verlautbarungen

DRS 4 „Unternehmenserwerbe im Konzernabschluss“ wird durch [DRS 23](#) „Kapitalkonsolidierung (Einbeziehung von Tochterunternehmen in den Konzernabschluss)“ ersetzt. Soweit bei Kredit- und Finanzdienstleistungsinstituten Anteile an Tochterunternehmen als Teil des Handelsbestands gem. § 340e Abs. 3 HGB gehalten werden, kann für diese gem. DRS 23 auf eine Einbeziehung in die Erst- und Folgekonsolidierung verzichtet werden (Tz. 18). Grundsätzlich ist das anteilige Eigenkapital eines Tochterunternehmens anhand der Neubewertungsbilanz gem. § 301 Abs. 1 Satz 2 HGB zu ermitteln (Tz. 34). Jedoch sind die von Kredit- und Finanzdienstleistungsinstituten gehaltenen Anteile an Tochterunternehmen, die als Teil des Handelsbestands gem. § 340e Abs. 3 HGB anzusehen sind und nicht konsolidiert werden, bei der Ermittlung des anteiligen Eigenkapitals nicht zu berücksichtigen (Tz. 48).

Bei Kredit- und Finanzdienstleistungsinstituten sind der Rückerwerb und die Wiederveräußerung von erworbenen eigenen Anteilen gem. § 340a Abs. 1 i. V. m. § 272 Abs. 1a und 1b HGB zu bilanzieren. Zurückerworbene eigene Anteile zählen nicht zum Handelsbestand (IDW RS BFA 2, Tz. 4).

Quelle: [DRS 23](#), IDW RS HFA 2 in IDW Life 5/2017, S. 632ff.

DCGK (Deutscher Corporate Governance Kodex)

Kodexänderungen 2017

Die Regierungskommission „Deutscher Corporate Governance Kodex“ hat am 7. Februar 2017 diverse Änderungen des Deutschen Corporate Governance Kodex (DCGK) beschlossen. Neben erforderlichen Anpassungen an gesetzliche Änderungen und einer Erweiterung der Präambel des Kodex wurden insb. folgende Kodexänderungen beschlossen:

- Es wird empfohlen, ein angemessenes **Compliance Management System** einzurichten, dessen Grundzüge offenzulegen und Beschäftigten die Möglichkeit einzuräumen, geschützt Hinweise auf Rechtsverstöße im Unternehmen zu geben; auch für Dritte wird die Einräumung einer solchen Möglichkeit angeregt (Ziff. 4.1.3 DCGK).
- Hinsichtlich der **Zusammensetzung des Aufsichtsrats** wird empfohlen, ein Kompetenzprofil für das Gesamtgremium zu erarbeiten sowie über die nach Einschätzung des Aufsichtsrats angemessene Zahl unabhängiger Mitglieder der Anteilseigner und über die Namen dieser Mitglieder im Corporate Governance Bericht zu informieren. Außerdem wird empfohlen, für alle Aufsichtsratsmitglieder einen Lebenslauf, der über relevante Kenntnisse, Fähigkeiten und Erfahrungen Auskunft gibt und durch eine Übersicht über die wesentlichen Tätigkeiten neben dem Aufsichtsratsmandat ergänzt wird, jährlich aktualisiert auf der Website des Unternehmens zu veröffentlichen (Ziff. 5.4.1 DCGK).

- Des Weiteren empfiehlt die Kommission in denjenigen Fällen, in denen Quartalsmitteilungen nicht verpflichtend sind (z. B. nach der Börsenordnung), dennoch die **Veröffentlichung von Zwischeninformationen**, insbesondere über Veränderungen der Geschäftsaussichten und der Risikosituation (Ziff. 7.1.1. und 7.1.2 DCGK).
- Entsprechend der internationalen Best Practice beim **Investorendialog** wird angeregt, dass der Aufsichtsratsvorsitzende in angemessenem Rahmen bereit sein sollte, mit Investoren über aufsichtsratspezifische Themen zu sprechen (Ziff. 5.2 Abs. 2 DCGK).
- Die Empfehlungen und Anregungen rund um die **Vorstandsvergütung** werden um die Empfehlung ergänzt, dass der Bemessungszeitraum mehrjähriger variabler Vergütungsbestandteile im Wesentlichen zukunftsbezogen sein soll. Des Weiteren wird angeregt, dass mehrjährige variable Vergütungsbestandteile nicht vorzeitig ausbezahlt werden sollten (Ziff. 4.2.3 Abs. 2 DCGK). An den Empfehlungen des Kodex, die individuelle Vorstandsvergütung in Form zweier Mustertabellen im (Konzern-)Lagebericht darzustellen (Ziff. 4.2.5 Abs. 3 DCGK), hat sich materiell nichts geändert.

Die aktuelle Fassung des DCGK wurde am 24. April 2017 im Bundesanzeiger bekannt gemacht und gilt ab diesem Zeitpunkt. Damit sind die neuen Empfehlungen im zukunftsgerichteten Teil jeder ab diesem Datum abgegebenen Entsprechenserklärung nach § 161 AktG zu berücksichtigen.

Quelle: [DCGK in der Fassung vom 7. Februar 2017](#)

Internationale Rechnungslegung

International Financial Reporting Standards

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

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

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

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

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

Für am oder nach dem 1. Januar 2017 beginnende Berichtsperioden *****Änderungen an IAS 12 „Ertragsteuern“ – Ansatz aktiver latenter Steuern auf unrealisierte Verluste**

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

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

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

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

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

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

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

IAS 12.29 besagt, dass latente Steueransprüche (aktive latente Steuern) auch ohne das Vorhandensein ausreichender zu versteuernder temporäre Differenzen im Sinne des IAS 12.28 zu bilanzieren sind, wenn „es wahrscheinlich ist, dass dem Unternehmen ausreichende zu versteuernde Ergebnisse in Bezug auf die gleiche Steuerbehörde und das gleiche Steuersubjekt in der Periode der Auflösung der abzugsfähigen temporären Differenz Zur Verfügung stehen werden.“ Einige waren der Auffassung, dass für die Schätzung des zukünftigen zu versteuernden Ergebnisses keine Realisierung eines über dem gegenwärtigen IFRS-Buchwert liegenden Werts unterstellt werden könne. Hierin wurde auch eine Inkonsistenz zur Ermittlung der temporären Differenz gesehen: Da die temporäre Differenz auf Basis des Vergleichs zwischen dem aktuellen IFRS-Buchwert und dem Wert in der Steuerbilanz zu bestimmen sei, könne man für die Bestimmung des zukünftigen zu versteuernden Ergebnisses nicht einen höheren Wert ansetzen.

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

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

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

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

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

Eine freiwillige vorzeitige Anwendung der Regelungen ist zulässig.

Mit einer Übernahme der Regelungen durch die EU („Endorsement“) wird derzeit für das 4. Quartal 2017 gerechnet.

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

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

Im Einzelnen anzugeben sind

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

Die Darstellung in einer Überleitungsrechnung bietet sich zwar an, ist aber nicht vorgeschrieben. Eine Überleitungsrechnung könnte wie folgt aussehen (vgl. Beispiel C in den *Illustrative Examples* zu IAS 7; vereinfachend ohne die Angabe von Vorjahresvergleichszahlen dargestellt):

	20X1	Zahlungswirksame Veränderungen	Nicht-zahlungswirksame Veränderungen		20X2
			Erwerbe	Wechselkursbedingte Veränderungen des beizulegenden Zeitwerts	
Langfristige Ausleihungen	22.000	(1.000)	-	-	21.000
Kurzfristige Ausleihungen	10.000	(500)	-	200	9.700
Leasingverbindlichkeiten	4.000	(800)	300	-	3.500
Zur Sicherung langfristiger Ausleihungen gehaltene Vermögenswerte	(675)	150	-	-	(550)
Gesamte Verbindlichkeiten aus Finanzierungs- tätigkeiten	35.325	(2.150)	300	200	(25)
					33.650

Wird diese Art der Darstellung gewählt, ist zu gewährleisten, dass eine Abstimmung mit den Werten in der Bilanz und Kapitalflussrechnung möglich ist. Hierzu sind ausreichende Informationen zu geben.

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

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

Mit einer Übernahme der Regelungen durch die EU („Endorsement“) wird derzeit für das 4. Quartal 2017 gerechnet.

Für am oder nach dem 1. Januar 2018 beginnende Berichtsperioden IFRS 9 „Finanzinstrumente“

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

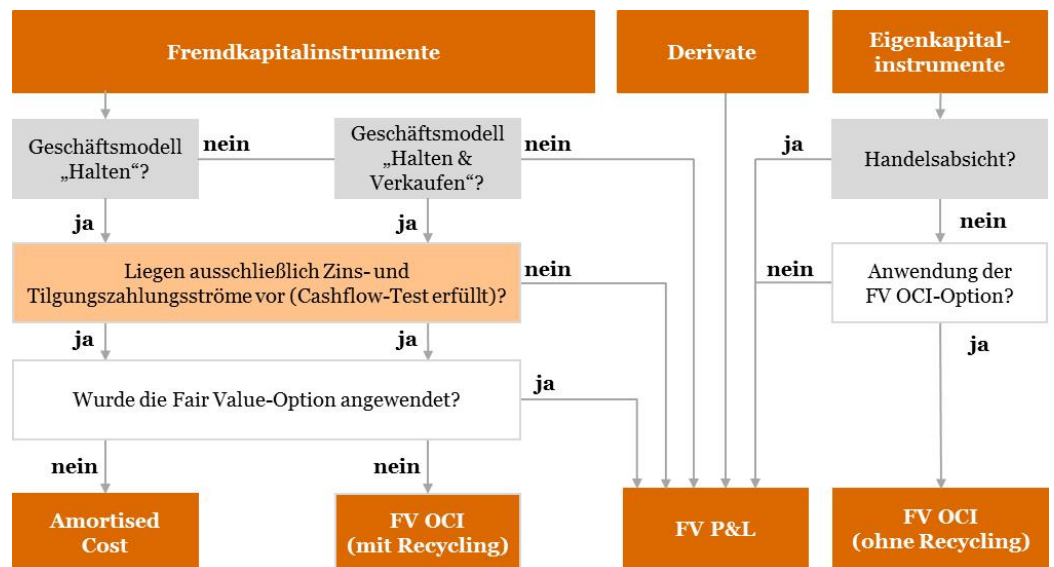
Klassifizierung und Bewertung von Finanzinstrumenten

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

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

Test)? Aufgrund der Ausgestaltung des Cashflow-Tests können ausschließlich sogenannte Schuldinstrumente, beispielsweise Anleihen aus Gläubigersicht, diese Anforderungen erfüllen.

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



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

Bilanzierung von Wertminderungen finanzieller Vermögenswerte

Durch die neuen Vorschriften zur Bilanzierung von Wertminderungen ändert sich deren Erfassung grundlegend, da hiernach nicht mehr nur eingetretene Verluste (bisheriges sog. *incurred loss model*), sondern bereits erwartete Verluste (sog. *expected loss model*) zu erfassen sind, wobei für den Umfang der Erfassung erwarteter Verluste nochmals danach differenziert wird, ob sich das Ausfallrisiko finanzieller Vermögenswerte seit ihrem Zugang wesentlich verschlechtert hat oder nicht. Liegt eine Verschlechterung vor und ist das Ausfallrisiko am Stichtag nicht als niedrig einzustufen, sind ab diesem Zeitpunkt sämtliche erwarteten Verluste über die gesamte Laufzeit zu erfassen (*lifetime expected credit losses*). Andernfalls sind nur die über die Laufzeit des Instruments erwarteten Verluste zu berücksichtigen, die aus künftigen, möglichen Verlustereignissen innerhalb der nächsten zwölf Monate resultieren (*12-month expected credit losses*).

Ausnahmeregelungen bestehen für Forderungen aus Lieferungen und Leistungen (bzw. so genannte *contract assets* im Sinne des IFRS 15 „Erlöse aus Verträgen mit Kunden“) und Leasingforderungen. Für diese Vermögenswerte müssen (Forderungen aus Lieferungen und Leistungen bzw. *contract assets* ohne wesentliche Finanzierungskomponente) bzw. dürfen (Forderungen aus Lieferungen und Leistungen bzw. *contract assets* mit wesentlicher Finanzierungskomponente und Leasingforderungen) unabhängig von der Veränderung des Ausfallrisikos sämtliche erwarteten Verluste über die gesamte Laufzeit berücksichtigt werden.

Bilanzierung von Sicherungsbeziehungen

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

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

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

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

Anstelle der Regelungen zum Hedge Accounting nach IFRS 9 können Unternehmen auch nach Inkrafttreten des IFRS 9 freiwillig weiterhin die entsprechenden Regelungen des IAS 39 anwenden. Das Wahlrecht kann nur zum Zeitpunkt der erstmaligen Anwendung des IFRS 9 ausgeübt werden. Ein Unternehmen, das von diesem Wahlrecht Gebrauch macht, kann zu Beginn jedes Berichtszeitraums nach Inkrafttreten von IFRS 9 auf die Hedge Accounting-Regelungen dieses Standards umstellen. Unabhängig von der Ausübung des vorgenannten Wahlrechts zur Anwendung aller Hedge Accounting-Regelungen des IAS 39 können die speziellen Regelungen des IAS 39 zur Bilanzierung der Absicherung des beizulegenden Zeitwerts eines Portfolios von finanziellen Vermögenswerten oder finanziellen Verbindlichkeiten gegen das Zinsänderungsrisiko auch neben den Hedge Accounting-Regelungen des IFRS 9 weiterhin angewendet werden.

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

Die Verordnung zur Übernahme von IFRS 9 durch die EU („Endorsement“) wurde am 29. November 2016 im Amtsblatt der EU veröffentlicht.

Weitere Informationen entnehmen Sie bitte folgenden PwC-Publikationen:

- Practical Guide “General hedge accounting” aus Dezember 2013
- In depth “IFRS 9: Classification and measurement” aus August 2014
- In depth “IFRS 9: Classification, measurement & modifications – Questions and answers” aus März 2015
- In depth “IFRS 9: Expected credit losses“ aus August 2014
- In depth “IFRS 9: Impairment of financial assets – Questions and answers” aus März 2015
- In depth “IFRS 9: Expected credit loss disclosures for banking” aus Januar 2015
- In depth “IFRS 9 impairment: how to include multiple forward-looking scenarios” aus August 2017
- In depth “IFRS 9 disclosures for corporates: a practice aid” aus September 2017

IFRS 15 „Erlöse aus Verträgen mit Kunden“

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

Die neuen Regelungen werden sicherlich Auswirkungen auf die Bilanzierung der Umsatzerlöse zahlreicher Unternehmen haben. Nachfolgend möchten wir 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 oder der wahrscheinlichste Betrag einer Bandbreite möglicher Beträge anzusetzen; hierbei ist diejenige Methode anzuwenden, die den zu erwartenden Betrag am besten darstellt. Der ermittelte (höchstwahrscheinlich nicht umkehrbare) Betrag stellt den Transaktionspreis für die Leistungsverpflichtung dar und wird im Zeitpunkt der Übertragung der Verfügungsmacht bereits als Umsatzerlös realisiert. Mitunter dürfte bei variablen Gegenleistungen je nach bisheriger Bilanzierungsweise eine frühere Realisierung von Umsatzerlösen zu erwarten sein. Ausnahmeregelungen sind für umsatz- oder nutzungsabhängige Nutzungsentgelte für geistiges Eigentum (*intellectual property*) definiert.
- Wesentliche Finanzierungskomponenten:
Fallen die Leistungserbringung des Unternehmens und die Zahlung durch den Kunden zeitlich auseinander, ist zu prüfen, ob eine wesentliche Finanzierungskomponente in dem Vertrag enthalten ist. Der neue Standard regelt dabei erstmals ausdrücklich, in welchen Fällen eine Finanzierungskomponente überhaupt vorliegen kann.
- Aufteilung des Transaktionspreises auf separate Leistungsverpflichtungen:
Umfasst ein Vertrag mehrere separate Leistungsverpflichtungen, ist die Gegenleistung

auf diese aufzuteilen. Die Grundlage für eine solche Verteilung bilden die Einzelveräußerungspreise der jeweiligen Leistungsverpflichtungen; sind diese nicht am Markt beobachtbar, sind sie durch Schätzverfahren zu ermitteln.

- **Lizenzen:**

Nach den erstmals definierten Regelungen für Lizenzen ist zu unterscheiden, ob ein Unternehmen dem Kunden ein Nutzungsrecht an einem zu einem definierten Zeitpunkt bestehenden, unveränderlichen geistigen Eigentum gewährt (zeitpunktbezogene Umsatzrealisation) oder ob eine Lizenz für einen Zeitraum eingeräumt wird, in dem der Kunde Anpassungen am geistigen Eigentum nutzen kann (Zugriffsrecht und folglich zeitraumbezogene Umsatzrealisation).

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

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

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

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

Eine freiwillige vorzeitige Anwendung der Regelungen ist zulässig.

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

Die veröffentlichten Klarstellungen sollen im 4. Quartal 2017 übernommen werden.

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

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

Die Änderungen an IFRS 2 enthalten folgende drei Klarstellungen:

Bewertung anteilsbasierter Vergütungstransaktionen mit Barausgleich

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

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

Klassifizierung anteilsbasierter Vergütungen unter Steuereinbehalt

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

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

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

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

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

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

Eine freiwillige vorzeitige Anwendung der Regelungen ist zulässig.

Mit einer Übernahme der Regelungen durch die EU („Endorsement“) wird derzeit für das 1. Quartal 2018 gerechnet.

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

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

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

Zeitlich begrenztes Aufschieben der Anwendung von IFRS 9

Versicherungsunternehmen, deren Tätigkeiten vorherrschend (*predominant activities*) i. V. m. dem Versicherungsgeschäft stehen, dürfen für Geschäftsjahre, die vor dem 1. Januar 2021 beginnen, weiterhin IAS 39 anstatt IFRS 9 anwenden. Die Ausnahmeregelung findet lediglich auf Stufe des berichtenden Unternehmens (*reporting entity level*) Anwendung.

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

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

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

Der Overlay-Approach

Nach dem Overlay-Approach müssen Unternehmen den IFRS 9 spätestens ab dem 1. Januar 2018 anwenden. Der Overlay-Approach eröffnet aber den Unternehmen, die Versicherungsverträge im Anwendungsbereich des IFRS 4 begeben, die Möglichkeit, Marktwertschwankungen von bestimmten finanziellen Vermögenswerten (*qualifying financial assets*) innerhalb der Gesamtergebnisrechnung aus dem Periodenergebnis (*profit and loss*) in das sonstige Ergebnis (*other comprehensive income*) umzugliedern. Als Ergebnis dieser Umgliederung wird in der Gewinn- und Verlustrechnung ein Periodenergebnis ausgewiesen, das sich gleichermaßen unter der Anwendung von IAS 39 ergeben hätte.

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

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

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

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

Mit einer Übernahme der Regelungen durch die EU („Endorsement“) wird derzeit für das 4. Quartal 2017 gerechnet.

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

Jährliche Verbesserungen an den IFRS, Zyklus 2014-2016

Die im Rahmen des Prozesses zur Vornahme kleinerer Verbesserungen von Standards und Interpretationen (Annual-Improvements-Prozess) veröffentlichten „Jährlichen Verbesserungen an den IFRS, Zyklus 2014-2016“ betreffen folgende Standards:

- IAS 28 „Anteile an assoziierten Unternehmen und Gemeinschaftsunternehmen“
- IFRS 12 „Angaben zu Anteilen an anderen Unternehmen“
- IFRS 1 „Erstmalige Anwendung der International Financial Reporting Standards“

Zu den Änderungen im Einzelnen:

IAS 28 „Anteile an assoziierten Unternehmen und Gemeinschaftsunternehmen“

In IAS 28 wurden zwei Änderungen vorgenommen:

- Gemäß IAS 28.18 besteht das Wahlrecht, Anteile an assoziierten Unternehmen oder Gemeinschaftsunternehmen, die direkt oder indirekt von Wagniskapital-Organisationen, Investmentfonds, Unit Trusts und ähnlichen Unternehmen, einschließlich fondsgebundener Versicherungen, gehalten werden - anstelle der Bilanzierung mittels der Equity-Methode - nach IAS 39 (zukünftig IFRS 9) erfolgswirksam zum beizulegenden Zeitwert zu bewerten. Diesbezüglich stellte der IASB klar, dass diese Entscheidung für jedes assoziierte Unternehmen oder Gemeinschaftsunternehmen im Zeitpunkt des erstmaligen Ansatzes separat erfolgen muss.
- Investmentgesellschaften i. S. d. IFRS 10.27 haben Anteile an Tochterunternehmen grundsätzlich nicht zu konsolidieren, sondern die Beteiligungen mit dem beizulegenden Zeitwert zu bewerten (IFRS 10.31). Wird eine Investmentgesellschaft ihrerseits als assoziiertes Unternehmen oder Gemeinschaftsunternehmen in einen Konzernabschluss einer Nicht-Investmentgesellschaft einbezogen, so darf diese die von der Investmentgesellschaft vorgenommene Bilanzierung der Beteiligungen an Tochterunternehmen zum beizulegenden Zeitwert beibehalten (IAS 28.36A). Hierzu wurde klargestellt, dass diese Entscheidung ebenfalls für jede Investmentgesellschaft, die als assoziiertes Unternehmen bzw. Gemeinschaftsunternehmen in den Konzernabschluss einbezogen wird, separat zu treffen ist und dass die Wahl zum spätesten der folgenden Zeitpunkte zu erfolgen hat:
 - Zeitpunkt des erstmaligen Ansatzes des Beteiligungsunternehmens,
 - Zeitpunkt, an dem das Beteiligungsunternehmen Investmentgesellschaft wurde oder
 - Zeitpunkt, an dem das Beteiligungsunternehmen erstmals Mutterunternehmen wurde.

IFRS 12 „Angaben zu Anteilen an anderen Unternehmen“

In Bezug auf Angaben nach IFRS 12 für Anteile an Unternehmen, die nach IFRS 5 als zur Veräußerung gehalten oder aufgegebener Geschäftsbereich klassifiziert sind, bestehen derzeit folgende Regelungen:

- Gemäß IFRS 5.5B sind Angabepflichtigen anderer Standards für nach IFRS 5 als zur Veräußerung gehalten klassifizierte Vermögenswerte und aufgegebene Geschäftsbereiche nicht einschlägig, es sei denn (a) andere IFRS schreiben spezifische Angaben für diese Vermögenswerte bzw. Geschäftsbereiche vor oder (b) fordern Angaben zur Bewertung der Vermögenswerte und Schulden einer Veräußerungsgruppe, die nicht unter die Bewertungsanforderung des IFRS 5 fällt.
- Nach IFRS 12.B17 werden Anteile, die nach IFRS 5 als zur Veräußerung gehalten klassifiziert sind, von der Pflicht ausgenommen, zusammengefasste Finanzinformationen gemäß IFRS 12.B10-.B16 für diese Anteile zu geben.

Es bestand Uneinigkeit über die Auslegung dieser Vorschriften. Unklar war, ob für Anteile, die nach IFRS 5 als zur Veräußerung gehalten klassifiziert sind, außer den zusammengefassten Finanzinformationen alle übrigen Angabepflichtigen des IFRS 12 zu machen sind oder ob keinerlei Angaben nach IFRS 12 notwendig sind, da IFRS 12 nicht - wie von IFRS 5.5B gefordert -, spezifische Angaben für diese Anteile vorsieht.

Der IASB stellte nunmehr klar, dass mit Ausnahme der zusammengefassten Finanzinformationen gemäß IFRS 12.B17 sämtliche anderen Angabepflichtigen des IFRS 12 auch für Anteile gelten, die nach IFRS 5 als zur Veräußerung gehaltene langfristige Vermögenswerte oder aufgegebene Geschäftsbereiche klassifiziert sind.

Verpflichtender Anwendungszeitpunkt für diese Klarstellung ist der 1. Januar 2017.

IFRS 1 „Erstmalige Anwendung der International Financial Reporting Standards“

Die im Text des IFRS 1 noch enthaltenen zeitlich begrenzten Erleichterungsvorschriften für erstmalige Anwender der IFRS (IFRS 1.E3-.E7), die kurzfristige Ausnahmen der Anwendung von Übergangsvorschriften des IFRS 7, IAS 19 und IFRS 10 beinhalten, wurden gestrichen, da sie mittlerweile durch Zeitablauf nicht mehr relevant sind.

Mit einer Übernahme der Regelungen durch die EU („Endorsement“) wird derzeit für das 4. Quartal 2017 gerechnet.

******Änderungen an IAS 40 - Nutzungsänderungen“***

Als Finanzinvestition gehaltene Immobilien i. S. d. IAS 40 sind Immobilien, die vom Eigentümer oder Leasingnehmer im Rahmen eines Finanzierungsleasingverhältnisses zur Erzielung von Mieteinnahmen oder zum Zweck der Wertsteigerung gehalten werden und nicht zur Herstellung oder Lieferung von Gütern bzw. der Erbringung von Dienstleistungen verwendet werden oder im Rahmen der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit des Unternehmens verkauft werden.

Übertragungen in den oder aus dem Bestand der als Finanzinvestition gehaltenen Immobilien sind gemäß IAS 40.57 dann, und nur dann vorzunehmen, wenn eine Nutzungsänderung der Immobilie vorliegt. Der IASB stellt klar, dass diese Nutzungsänderung gegeben und nachweisbar sein muss („supporting evidence that a change in use has occurred“) und die in IAS 40.57 angeführten Beispiele von Nutzungsänderungen (z. B. Beginn oder Ende der Selbstnutzung) keine abschließende Aufzählung darstellen. Ebenfalls wird betont, dass die bloße Absicht des Managements eine Nutzungsänderung vorzunehmen, allein nicht für eine Übertragung im Sinne des IAS 40.57 ausreicht.

Eine freiwillige vorzeitige Anwendung zulässig ist. Für den Übergang existieren folgende Wahlrechte:

- Prospektive Anwendung auf alle Nutzungsänderungen, die am oder nach dem Beginn der Periode, in der das Unternehmen die Änderungen erstmals anwendet (sog. Erstanwendungszeitpunkt), stattfinden. Bei erstmaliger Anwendung im Abschluss zum 31. Dezember 2018 hieße das, eine Anwendung auf alle Nutzungsänderungen, die am oder nach dem 1. Januar 2018 stattfanden. Darüber hinaus müssen alle Immobilien, die sich zum Erstanwendungszeitpunkt (im Beispiel 1. Januar 2018) im Bestand befinden, danach untersucht werden, ob ihre Klassifizierung den Tatsachen zu diesem Zeitpunkt entspricht. Ist dies nicht der Fall, hat eine Umklassifizierung zu erfolgen.
- Retrospektive Anwendung, sofern die hierfür notwendigen Informationen ohne „use of hindsight“ zugänglich sind, d. h. bereits zum Zeitpunkt einer etwaigen früheren Nutzungsänderung vorlagen.

Mit einer Übernahme durch die EU wird derzeit für das 1. Quartal 2018 gerechnet.

*****IFRIC 22 „Fremdwährungstransaktionen und Vorauszahlungen“**

Das IFRS IC hat am 8. Dezember 2016 eine Interpretation veröffentlicht, die sich mit der Frage der Umrechnung von Fremdwährungstransaktionen im Fall von geleisteten oder erhaltenen Vorauszahlungen beschäftigt. Die Interpretation stellt klar, welcher Wechselkurs bei der erstmaligen Erfassung einer Fremdwährungstransaktion in der funktionalen Währung eines Unternehmens zu verwenden ist, wenn das Unternehmen Vorauszahlungen auf die der Transaktion zugrunde liegenden empfangenen Vermögenswerte, Aufwendungen oder Erträge (oder Teile hiervon) leistet oder erhält.

Eine Fremdwährungstransaktion ist erstmalig in der funktionalen Währung anzusetzen, indem der Fremdwährungsbetrag mit dem am jeweiligen Tag des Geschäftsvorfalles (Transaktionszeitpunkt; *date of transaction*) gültigen Kassakurs zwischen der funktionalen Währung und der Fremdwährung umgerechnet wird (IAS 21.21). Der Transaktionszeitpunkt ist dabei der Zeitpunkt, an dem der Geschäftsvorfall erstmals gemäß den IFRS zu erfassen ist (IAS 21.22).

In Fällen, in denen ein Unternehmen Vorauszahlungen leistet bzw. erhält, kommt es i. d. R. zum Ansatz eines nicht-finanziellen Vermögenswerts (Recht zum Erhalt eines Vermögenswerts bzw. einer Dienstleistung; *non-monetary asset arising from the advance consideration*) bzw. einer nicht-finanziellen Verbindlichkeit (Verpflichtung zur Lieferung eines Vermögenswerts oder einer Dienstleistung; *non-monetary liability arising from the advance consideration*). Sofern es sich hierbei um Zahlungen in Fremdwährung handelt, werden diese als nicht-monetäre Posten zum Kassakurs am Tag der Zahlung in die funktionale Währung umgerechnet. Bei Erfüllung der Leistungsverpflichtung werden die nicht-finanziellen Vermögenswerte bzw. Verbindlichkeiten ausgebucht. Gleichzeitig werden die der Transaktion zugrunde liegenden empfangenen Vermögenswerte, Aufwendungen oder Erträge erfasst.

Fraglich war, mit welchem Wechselkurs die empfangenen Vermögenswerte bzw. die Aufwendungen oder Erträge in die funktionale Währung umzurechnen sind. Das IFRS IC stellt nunmehr in der Interpretation klar, dass für Zwecke der Bestimmung des Wechselkurses, als Transaktionszeitpunkt auf den Tag der erstmaligen Erfassung der als nicht-finanzieller Vermögenswert bzw. Verbindlichkeit erfassten Vorauszahlung abzustellen ist. Sofern ein Unternehmen im Rahmen einer Transaktion mehrere Vorauszahlungen leistet oder erhält, sind der Transaktionszeitpunkt und damit der Wechselkurs für jede Vorauszahlung separat zu bestimmen.

Die Regelung gilt nicht, wenn die empfangenen Vermögenswerte bzw. die zu erfassenden Aufwendungen und Erträge bei erstmaligem Ansatz mit ihrem beizulegenden Zeitwert oder dem beizulegenden Zeitwert bestimmter Gegenleistungen anzusetzen sind. Weiterhin sind Versicherungsverträge und die Bilanzierung von Ertragsteuern vom Anwendungsbereich der Interpretation ausgenommen.

Die neuen Regelungen sind entweder retrospektiv i. S. d. IAS 8 „Rechnungslegungsmethoden, Änderungen von rechnungslegungsbezogenen Schätzungen und Fehler“ oder prospektiv auf alle Vermögenswerte, Aufwendungen und Erträge im Anwendungsbereich der Interpretation anzuwenden, die

- am oder nach dem Beginn der Berichtsperiode, in der die Interpretation erstmalig angewendet wurde oder
- am oder nach dem Beginn einer im Abschluss als Vergleichsperiode angegebenen Berichtsperiode, in der die Interpretation erstmalig angewendet wurde erstmals angesetzt wurden.

Eine freiwillige vorzeitige Anwendung ist bei entsprechender Offenlegung zulässig.

Mit einer Übernahme der Regelungen durch die EU („Endorsement“) wird derzeit für das 1. Quartal 2018 gerechnet.

Für am oder nach dem 1. Januar 2019 beginnende Berichtsperioden

*****IFRS 16 „Leasing“**

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

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

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

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

Definition eines Leasingverhältnisses

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

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

Bilanzierungsmodell beim Leasingnehmer

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

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

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

Unterleasingverhältnisse und Sale-und-Leaseback-Transaktionen

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

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

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

Eine freiwillige vorzeitige Anwendung des Standards ist möglich, sofern auch IFRS 15 zu diesem Zeitpunkt bereits angewendet wird. IFRS 16 kann von Leasingnehmern wahlweise entweder vollständig retrospektiv im Sinne des IAS 8 oder modifiziert retrospektiv auf Basis der im Standard definierten Übergangsregeln angewendet werden. Leasinggeber führen ihre bisherige Bilanzierungsweise ab dem Tag der Erstanwendung grundsätzlich unverändert fort, lediglich für Unterleasingverhältnisse gibt es für Zwischenleasinggeber spezielle Übergangsvorschriften.

Mit einer Übernahme der Regelungen durch die EU („Endorsement“) wird derzeit für das 4. Quartal 2017 gerechnet.

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

*****IFRIC 23 „Steuerrisikopositionen aus Ertragsteuern“**

Die am 7. Juni 2017 vom IFRS IC veröffentlichte Interpretation IFRIC 23 „Steuerrisikopositionen aus Ertragsteuern“ enthält Regelungen zum Ansatz und zur Bewertung von Steuerrisikopositionen und schließt somit diesbezüglich bestehende Regelungslücken im IAS 12 „Ertragsteuern“.

Steuerrisikopositionen im Sinne des IFRIC 23 umfassen sämtliche risikobehafteten Steuersachverhalte bezüglich deren Akzeptanz durch die Steuerbehörde Unsicherheiten bestehen und sind somit nicht nur auf bereits bestehende Streitigkeiten mit Steuerbehörden beschränkt. Die Voraussetzung für den Ansatz einer Steuerrisikoposition als Vermögenswert oder Schuld ist jedoch, dass eine Zahlung oder eine Erstattung als wahrscheinlich (*probable*) eingeschätzt wird. Nach den Regelungen des IFRIC 23 können risikobehaftete Steuersachverhalte entweder einzeln oder zusammengefasst angesetzt werden, abhängig davon, durch welchen Ansatz die erwartete steuerrechtliche Klärung der Sachverhalte am besten dargestellt wird.

Gemäß den Regelungen des IFRIC 23 ist bei der Beurteilung ein vollumfänglicher Informationsstand der Steuerbehörden zu unterstellen. Für die Bewertung der Steuerrisikoposition ist entweder der wahrscheinlichste Wert oder der Erwartungswert anzuwenden, abhängig davon, welche Methode die Erwartung des Unternehmens über die Klärung des jeweiligen risikobehafteten Steuersachverhalts am besten darstellt. Zudem stellt das IFRS IC in seiner Interpretation klar, dass sich risikobehaftete Steuersachverhalte auf die Ermittlung sowohl der tatsächlichen Steuern als auch der latenten Steuern auswirken können, und dass somit für die Ermittlung jeweils einheitliche Schätzungen und Annahmen zu treffen sind.

Darüber hinaus enthält die veröffentlichte Interpretation Verweise auf bestehende Pflichten zu Anhangangaben gemäß IAS 1.122 und IAS 1.125-1.129 für die im Rahmen der Bilanzierung von Steuerrisikopositionen getroffenen Ermessensentscheidungen, Annahmen und Schätzungen. Zudem wird ferner auf die Regelungen des IAS 12.88 und die Pflicht zur Angabe zu steuerbezogenen Eventualverbindlichkeiten und Eventualforderungen hingewiesen.

Die neuen Regelungen sind entweder retrospektiv im Sinne des IAS 8 oder retrospektiv in vereinfachter Form anzuwenden. Im Rahmen der vereinfachten retrospektiven Anwendung wird der Umstellungseffekt zu Beginn des Jahres der Erstanwendung erfolgsneutral im Eigenkapital erfasst; eine entsprechende Anpassung der Vergleichszahlen entfällt in diesem Fall.

Mit einer Übernahme der Regelungen durch die EU („Endorsement“) wird derzeit in 2018 gerechnet.

*****Änderungen an IAS 28 „Anteile an assoziierten Unternehmen und Gemeinschaftsunternehmen“ – langfristige Anteile**

Im September 2015 hatte das IFRS IC eine Anfrage zur Wertminderung langfristiger Anteile (*long-term investments*), die dem wirtschaftlichen Gehalt nach der Nettoinvestition (*net investment*) in ein nach der Equity-Methode bilanziertes Unternehmen zuzuordnen sind, erhalten. Gefragt war insbesondere, ob die Wertminderungsregeln des IFRS 9 auf diese Anteile anzuwenden sind. Dies war auf Basis der bestehenden Regelungen unklar, da sich die Ausnahmegvorschrift vom Anwendungsbereich des IFRS 9 in IFRS 9.2.1(a) nur auf nach der Equity-Methode bilanzierte Anteile an Unternehmen bezieht, nicht jedoch auf derartige langfristige Anteile, die selber nicht nach der Equity-Methode bewertet werden.

Die nunmehr durch den IASB veröffentlichte Änderung an IAS 28 stellt klar, dass derartige Anteile nach IFRS 9 zu bilanzieren und zu bewerten sind. Damit erfolgt die Ermittlung etwaiger Wertminderungen dieser Anteile nach den Regeln des IFRS 9. Es verbleibt jedoch nach wie vor bei der Regelung des IAS 28.38, derartige Anteile bei der Verlustzuordnung im Rahmen der Anwendung der Equity-Methode auf den Wert von Beteiligungen mit zu berücksichtigen. Dabei sind Verluste zunächst dem Equity-Buchwert und erst nachrangig dem anderen langfristigen Anteil zuzuweisen. Sollten unterschiedliche langfristige Anteile der Nettoinvestition in das Unternehmen zuzurechnen sein, erfolgt eine Verlustzuweisung in umgekehrter Rangreihenfolge, d. h. es erfolgt zunächst eine Abwertung der Anteile, die im Falle einer Liquidierung eine nachrangigere Position innehaben.

Um die konkrete Vorgehensweise für die Verlustzuordnung für die Anwender zu verdeutlichen, hat der IASB zudem ein erläuterndes Beispiel veröffentlicht. Dieses stellt die Entwicklung der Nettoinvestition in ein nach der Equity-Methode bilanziertes Unternehmen über mehrere Perioden in Gewinn- sowie Verlustsituationen dar.

Mit einer Übernahme der Regelungen durch die EU („Endorsement“) wird derzeit in 2018 gerechnet.

*****Änderungen an IFRS 9 „Finanzinstrumente“ – Vorzeitige Rückzahlungsoptionen mit negativer Vorfälligkeitsentschädigung**

Am 12. Oktober 2017 hat der IASB Änderungen an IFRS 9 veröffentlicht. Die Änderungen sollen eine Bewertung zu fortgeführten Anschaffungskosten bzw. erfolgsneutral zum beizulegenden Zeitwert (FVOCI) auch für solche finanziellen Vermögenswerte mit vorzeitiger Rückzahlungsoption ermöglichen, bei denen eine Partei bei Kündigung eine angemessene Entschädigung erhält oder zahlt (angemessenes negatives Entgelt). Ein praktisches Anwendungsbeispiel ist 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 demnach eine negative Vorfälligkeitsentschädigung, so ist diese vom Darlehensgeber an den kündigenden Schuldner zu leisten. Nach den bisher geltenden Grundsätzen hätten solche Entschädigungszahlungen das Zahlungsstromkriterium des IFRS 9 (SPPI-Kriterium) nicht erfüllt.

Schon bisher enthielt IFRS 9 in den Paragraphen B4.1.11f. eine Ausnahme, wonach das Zahlungsstromkriterium des IFRS 9 (SPPI-Kriterium; *solely payments of principal and interest*) nicht verletzt wird, soweit für eine vereinbarte vorzeitige Rückzahlung des Schuldners ein *angemessenes zusätzliches Entgelt* zu leisten ist, etwa eine Entschädigung für dadurch entgangene Zinseinnahmen.

Der neu ergänzte IFRS 9.B4.1.12A sieht nunmehr vor, dass die schon bisher geltende Ausnahme für Entschädigungszahlungen im Kündigungsfall auch insoweit zutreffen kann, als das dort erwähnte angemessene Entgelt für die vorzeitige Kündigung negativ ist, d. h. de facto ein Entgelt für die kündigende Partei darstellt. Die ergänzende Regelung machte es notwendig, die bestehende Ausnahmeregelung dahingehend abzuändern, dass diese dem Wortlaut nach nur mehr auf „angemessenes Entgelt“ (anstatt wie bisher auf „angemessenes *zusätzliche* Entgelt“) abstellt.

Im Ergebnis wird damit grundsätzlich eine Bewertung zu fortgeführten Anschaffungskosten (*amortised cost*) oder erfolgsneutral zum beizulegenden Zeitwert (FVOCI) auch für finanzielle Vermögenswerte möglich, 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. Wie bereits bisher müssen dafür folgende Voraussetzungen kumulativ erfüllt sein:

- 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 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.

Mit einer Übernahme der Regelungen durch die EU („Endorsement“) wird derzeit in 2018 gerechnet.

Für am oder nach dem 1. Januar 2021 beginnende Berichtsperioden

*****IFRS 17 „Versicherungsverträge“**

IFRS 17 „Versicherungsverträge“ wurde am 18. Mai 2017 vom IASB veröffentlicht und löst künftig IFRS 4 „Versicherungsverträge“ ab.

Der Standard enthält drei zentrale Ansätze für die Abbildung von Versicherungsverträgen:

- Der **Building Block Approach** (BBA) stellt das Basismodell zur Abbildung von Versicherungsverträgen dar. Er ist für alle Versicherungsverträge im Anwendungsbereich des IFRS 17 einschlägig, sofern nicht eine der folgenden Ausnahmenvorschriften angewendet wird.
- Der **Premium Allocation Approach** (PAA) ist eine Vereinfachung des Building Block Approachs, die auf Verträge anwendbar ist, bei denen die Bewertung unter dem PAA zu keinen materiellen Abweichungen im Vergleich zum BBA führt oder die eine kurze Laufzeit aufweisen.
- Der **Variable Fee Approach** (VFA) ist eine weitere Abwandlung des Building Blocks Approachs für Versicherungsverträge, deren Zahlungen vertraglich an die Erträge aus bestimmten Referenzwerten geknüpft sind (*direct participating features*).

Building Block Approach

Gemäß dem BBA ist ein Versicherungsvertrag im Zugangszeitpunkt in Höhe des Erfüllungsbetrags zuzüglich der Servicemarge (*contractual service margin*) zu bewerten. Der Erfüllungsbetrag ist als risikoadjustierter Barwert der erwarteten (d. h. wahrscheinlichkeitsgewichteten) Zahlungen definiert. Er umfasst sowohl die Rückstellung zur Deckung künftiger Versicherungsnehmeransprüche (*remaining coverage*) als auch zum Ausgleich bereits eingetretener Schadenfälle (*incurred claims*). Die Servicemarge repräsentiert noch nicht realisierte Gewinne, die der Versicherer im Zuge der Leistungserbringung erfasst.

Bei der Ermittlung des Zugangswerts sind vier Bausteine (*buildings blocks*) zu unterscheiden:

- **Zahlungsströme:** In einem ersten Schritt sind sämtliche erwarteten Zahlungen (Einzahlungen und Auszahlungen) innerhalb der Grenzen des jeweiligen Vertrags zu schätzen. Die Schätzung erfolgt dabei unabhängig von der später vorgenommenen Anpassung auf Grund des Risikos sowie des zeitlichen Anfalls, aus der Perspektive des Versicherers, unverzerrt (*unbiased*) sowie auf Basis aller am Bewertungsstichtag verfügbarer Informationen.
- Einzubeziehen in die Zahlungsströme sind zum Beispiel:
 - Prämien,
 - Zahlungen an Versicherungsnehmer auf Grund von Schadenfällen (eingetretene und bereits gemeldete, eingetretene aber noch nicht gemeldete sowie zukünftige Schadenfälle),
 - Zurechenbare Abschlusskosten (*attributable insurance acquisition cash flows*),
 - Kosten der Schadenbearbeitung (*claim handling costs*),
 - Zahlungen im Zusammenhang mit nicht abgespaltenen eingebetteten Optionen oder Garantien,
 - Kosten der Vertragsverwaltung (*policy administration and maintenance costs*),
 - transaktionsbezogene Steuern (wie beispielsweise *premium taxes*) sowie
 - fixe und variable Gemeinkosten, sofern diese sich direkt der Gruppe von Verträgen zurechnen lassen.
- **Diskontierung:** In einem zweiten Schritt sind die erwarteten Zahlungen auf den Abschlussstichtag zu diskontieren. Der Diskontierungszinssatz orientiert sich dabei an den Charakteristika des Versicherungsvertrags.
- **Risikomarge:** Danach ist der wie oben beschrieben ermittelte Barwert der erwarteten Zahlungen um einen Risikozuschlag anzupassen. Im Risikozuschlag spiegelt sich die Kompensation wider, die der Versicherer für die Übernahme der Unsicherheit hinsichtlich Höhe und zeitlichem Anfall der künftigen Zahlungen erhält.

Zahlungsströme, Diskontierung und Risikomarge bilden gemeinsam den **Erfüllungsbetrag**.

- **Servicemarge:** Die Servicemarge entspricht im Zugangszeitpunkt dem Erfüllungsbetrag zuzüglich Zahlungen vor/bei Beginn der Deckungsperiode (*pre-coverage cash flows*) und ist als Bestandteil der Rückstellung zur Deckung künftiger Versicherungsnehmersprüche mit umgekehrtem Vorzeichen zu bilanzieren.

In **Folgeperioden** ist die Servicemarge ist wie folgt fortzuschreiben:

Fortschreibung der Servicemarge im Rahmen des Building Block Approachs

	Servicemarge zu Beginn der Periode
+	Servicemarge von Verträgen, die der jeweiligen Gruppe hinzugefügt wurden
+	Aufzinsung auf Basis des bei Zugang festgeschriebenen Zinssatzes (<i>locked-in rate</i>)
+/-	Anpassung auf Grund von Änderungen im Erfüllungsbetrag
+/-	Effekt aus der Fremdwährungsumrechnung
-	Auflösung der Servicemarge
=	Servicemarge am Ende der Periode

Premium Allocation Approach (PAA)

Der Bilanzierende kann den PAA zur Ermittlung der Rückstellung zur Deckung künftiger Versicherungsnehmeransprüche anwenden, wenn die Deckungsperiode ein Jahr oder weniger beträgt oder bestimmte andere Anwendungsvoraussetzungen erfüllt sind. Es handelt sich hierbei um ein Wahlrecht.

Beim PAA handelt es sich um ein vereinfachtes Verfahren zur Bewertung der Rückstellung zur Deckung künftiger Versicherungsnehmeransprüche. Die Ermittlung der Rückstellung für bereits eingetretene aber noch nicht abgewickelte Schadenfälle (Schadenrückstellung, *liability for incurred claims*) erfolgt weiterhin mittels des BBA.

Sofern der PAA zur Anwendung kommen kann, ermittelt sich die Rückstellung zur Deckung künftiger Versicherungsnehmeransprüche im Zugangszeitpunkt als Summe aus

- im Zugangszeitpunkt erhaltenen Prämienzahlungen,
- abzüglich im Zugangszeitpunkt gezahlten Abschlusskosten (*insurance acquisition cash flows*), sofern eine Erfassung nicht direkt in der Gewinn- und Verlustrechnung erfolgt,
- zuzüglich/ abzüglich bereits bilanzierter Vermögenswerte oder Verbindlichkeiten aus gezahlten oder erhaltenen Abschlusskosten vor Beginn der Deckungsperiode,
- zuzüglich Rückstellung für verlustträchtige Verträge.

In den Folgeperioden ist die Verbindlichkeit um erhaltene Prämien sowie in der laufenden Periode zusätzlich erfasste Rückstellung für verlustträchtige Verträge zu erhöhen. Zudem erfolgt ggf. eine Aufzinsung der Verbindlichkeit. Sofern sich Schätzungsänderungen bezogen auf bereits erfasste Rückstellung für verlustträchtige Verträge ergeben, ist die Verbindlichkeit entsprechend anzupassen. Die ergebniswirksame Auflösung der Verbindlichkeit entsprechend der erbrachten Leistung erfolgt grundsätzlich zeitanteilig.

Variable Fee Approach (VFA)

Der VFA kommt ausschließlich für Versicherungsverträge mit so genannten *Direct Participation Features* zur Anwendung. Anders als unter dem BBA wird unter dem VFA die Änderung im Anteil des Versicherers an den zu Grunde liegenden Referenzwerten sowie in den Versicherungsvertrag eingebettete Optionen und Garantien laufend der Servicemarge zugeschrieben. Die Bewertung des Erfüllungsbetrags erfolgt im Wesentlichen analog dem BBA.

Die Fortschreibung der Servicemarge unter dem VFA stellt sich damit wie folgt dar:

Fortschreibung der Servicemarge im Rahmen des Variable Fee Approachs

	Servicemarge zu Beginn der Periode
+	Servicemarge von Verträgen, die der jeweiligen Gruppe hinzugefügt wurden
+/-	Anteil des Versicherers an den Wertänderungen der zu Grunde liegenden Referenzwerte
+/-	Anpassung auf Grund von Änderungen im Erfüllungsbetrag
+/-	Effekt aus der Fremdwährungsumrechnung
-	Auflösung der Servicemarge
=	Servicemarge am Ende der Periode

Angemerkt sei an dieser Stelle, dass unter dem Variable Fee Approach keine explizite Aufzinsung der Servicemarge erforderlich ist, da diese implizit in dem Anteil des Versicherers an den Wertänderungen der zu Grunde liegenden Referenzwerte enthalten ist.

Rückversicherungsverträge

Die Bilanzierung von Rückversicherungsverträgen (*reinsurance contracts*) erfolgt im Kern analog zur Bilanzierung sonstiger Versicherungsverträge, ergänzt allerdings um einzelne Sondervorschriften bzw. Anpassungen für Rückversicherungsverträge, die der Versicherer hält (sog. passive Rückversicherungsverträge; *reinsurance contracts held*). Zu beachten ist ferner, dass der VFA für Rückversicherungsverträge nicht anwendbar ist.

Die Erstanwendung von IFRS 17 hat grundsätzlich retrospektiv zu erfolgen. Der bisherige Standard IFRS 4 "Versicherungsverträge" wird durch IFRS 17 außer Kraft gesetzt.

Wann das Endorsement erfolgen soll, ist derzeit noch nicht festgelegt.

Weitere Informationen können der Publikation [In depth "IFRS 17 marks a new epoch for insurance contract accounting"](#) aus Juli 2017 entnommen werden.

Agenda-Entscheidungen des IFRS IC im Jahr 2016/2017

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

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.

IFRS 9 „Finanzinstrumente“ – Finanzielle Vermögenswerte, deren Änderungen des beizulegenden Zeitwerts im sonstigen Ergebnis erfasst werden dürfen

IFRS 9.4.1.4 regelt ein Wahlrecht wonach im Rahmen der Folgebewertung von Finanzinvestitionen in Eigenkapitalinstrumente eine Erfassung der Änderungen des beizulegenden Zeitwerts im sonstigen Ergebnis (anstelle einer GuV-wirksamen Erfassung) erfolgen kann.

Das IFRS IC erhielt eine Anfrage, die sich auf den Anwendungsbereich dieses Wahlrechts richtete. Konkret wurde angefragt, ob das Wahlrecht des IFRS 9.4.1.4 auch auf solche Finanzinstrumente anwendbar sei, die vom Emittenten in Anwendung der Regelungen des IAS 32.16A-D als Eigenkapital eingestuft werden.

Das IFRS IC führte in seiner Entscheidung aus, dass das Wahlrecht gemäß IFRS 9.4.1.4 für Finanzinvestitionen in Eigenkapitalinstrumente im Sinne des IAS 32.11 ausgeübt werden könne. Finanzinstrumente, die gemäß IAS 32.16A und 16B oder IAS 32.16C und 16D als Eigenkapitalinstrument eingestuft werden, erfüllten die Definition eines Eigenkapitalinstruments im Sinne des IAS 32.11 nicht, sondern werden nur in Folge einer Ausnahmeregelung als Eigenkapitalinstrumente eingestuft. Das Wahlrecht gemäß IFRS 9.4.1.4 sei für diese Instrumente folglich nicht anwendbar. Das IFRS IC verweist auch auf eine inhaltsgleiche Erläuterung des IASB in IFRS 9.BC5.21.

Quelle: [IFRIC Update September 2017](#)

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.

Quelle: [IFRIC Update März 2017](#)

IAS 12 „Ertragsteuern“ – Ansatz latenter Steuern bei Erwerb eines Unternehmens, das lediglich einen Vermögenswert hält und keinen Geschäftsbetrieb darstellt

Konkret ging es um den Kauf von 100% der Anteile an einem Unternehmen, das lediglich eine als Finanzinvestition gehaltene Immobilie besaß und keinen Geschäftsbetrieb (*business*) im Sinne des IFRS 3 darstellte. Da es sich bei dem erworbenen Unternehmen um keinen Geschäftsbetrieb und somit bei der Transaktion um keinen Unternehmenszusammenschluss im Sinne des IFRS 3 handelte und zum Kaufzeitpunkt:

- weder das bilanzielle Ergebnis vor Steuern
 - noch das zu versteuernde Ergebnis beeinflusst wurden,
- erfasste der Käufer gemäß IAS 12.15(b) beim erstmaligen Ansatz des Vermögenswerts in der Konzernbilanz keine latente Steuer auf eine sich ergebende zu versteuernde temporäre Differenz aus der Finanzinvestition.

Allerdings stellte das erwerbende Unternehmen dem IFRS IC die Frage, ob die Anwendung der sog. „initial recognition exception“ des IAS 12.15(b) in diesem Fall tatsächlich zielführend sei. Stattdessen wollte es in der Konzernbilanz bereits im Kaufzeitpunkt auf die zu versteuernde temporäre Differenz aus der Finanzinvestition eine passive latente Steuer ansetzen.

Nach Erhebung der vorherrschenden Bilanzierungspraxis in vergleichbaren Fällen entschied das IFRS IC nunmehr, dass der Ansatz einer latenten Steuerschuld bereits im Kaufzeitpunkt nicht regelkonform sei. Darüber hinaus führte das IFRS IC an, dass eine mögliche Änderung der Regelung des IAS 12.15(b) nicht in seinem Kompetenzbereich läge, sondern vom IASB vorgenommen werden müsse. Im Hinblick darauf, dass sich der IASB erst kürzlich gegen die Aufnahme eines Projekts zur Änderung des IAS 12 entschieden habe, sah das IFRS IC jedoch davon ab, dem IASB eine Aufnahme der Thematik auf die Agenda vorzuschlagen.

Quelle: [IFRIC Update September 2017](#)

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 Staatsanleihen des Landes, in dem das bilanzierende Unternehmen seinen Sitz hat, zurückgegriffen werden darf. Das IFRS IC betonte, dass gemäß IAS 19.83 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 abgelehnt.

Quelle: [IFRIC Update Juni 2017](#)

IAS 28, Anteile an assoziierten Unternehmen und Gemeinschaftsunternehmen – Beurteilung eines Fondsmanagers über das Vorliegen maßgeblichen Einflusses

Bereits 2014 beschäftigte sich das IFRS IC mit der Frage, welche Faktoren bei der Beurteilung heranzuziehen sind, ob ein Fondsmanager maßgeblichen Einfluss auf einen von ihm verwalteten Fonds, an dem er auch direkte Anteile hält, besitzt. Im zugrunde liegenden Sachverhalt wurde eine Kontrolle des Fonds durch den Fondsmanager ausgeschlossen, da dieser lediglich als Agent i. S. d. IFRS 10.B58-B72 tätig war. Auch lag keine gemeinschaftliche Führung i. S. d. IFRS 11 vor. Der Anfragende wollte wissen, ob in einer derartigen Situation das Vorliegen eines maßgeblichen Einflusses über den Fonds zu beurteilen sei und – falls ja – anhand welcher Faktoren diese Beurteilung zu erfolgen habe.

In einer vorläufigen Agenda-Entscheidung aus September 2014 entschied das IFRS IC hierzu Folgendes:

- Ein Fondsmanager, der nach den Regelungen des IFRS 10 als Agent eingestuft wird und somit den Fonds nicht kontrolliert, hat dennoch zu beurteilen hat, ob maßgeblicher Einfluss nach IAS 28 vorliegt.
- Bei der Beurteilung sind zunächst vorhandene Anteile am Fonds zu berücksichtigen (wobei bei einem Anteil von mindestens 20% die widerlegbare Vermutung eines maßgeblichen Einflusses besteht).
- Des Weiteren ist zu untersuchen (auch bei einem Anteil unter 20%), ob die Rechte des Fondsmanagers, an den finanz- und geschäftspolitischen Entscheidungen des Fonds mitzuwirken, in Kombination mit den bestehenden Anteilen, maßgeblichen Einfluss bedingen.
- IAS 28 enthält im Vergleich zu IFRS 10 keine Regelungen, ob bei der Beurteilung des Vorhandenseins maßgeblichen Einflusses auch die Mitwirkung an finanz- und geschäftspolitischen Entscheidungen, die aufgrund einer Agentenstellung getroffen werden, einzubeziehen sind.
- Eine Lösung der Fragestellung ist nicht ohne eine umfassende Überprüfung der Definition des maßgeblichen Einflusses i. S. d. IAS 28 möglich. Der IASB soll daher die Fragestellung der Berücksichtigung von Agentenrechten bei der Beurteilung maßgeblichen Einflusses im Rahmen seines Forschungsprojekts zur Bilanzierung nach der Equity-Methode erörtern.

Die vorläufige Agenda-Entscheidung wurde zunächst nicht finalisiert, sondern das IFRS IC wollte die im Rahmen des Forschungsprojekts des IASB gewonnenen Erkenntnisse zunächst abwarten.

Aufgrund der Tatsache, dass sich konkrete Ergebnisse i. R. d. Forschungsprojekts zur Equity-Methode weiterhin verschieben werden (das Forschungsprojekt wurde im Rahmen der Erstellung des IASB-Arbeitsplans 2017-2021 in die neue Research-Pipeline verschoben), wurde der Sachverhalt im März 2017 final von der Agenda genommen. Nichtsdestotrotz ist die Fragestellung als solches weiterhin ungeklärt und wird vom IASB zu klären sein.

Quelle: [IFRIC Update März 2017](#)

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

Quelle: [IFRIC Update Juni 2017](#)

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, 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 (gewinnberechtigte 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)

Quelle: IFRIC Update Juni 2017

Neue fachliche Verlautbarungen zur internationalen Rechnungslegung

IDW RS HFA 50 Modul M1: Bilanzierung von Versorgungszusagen mit versicherungsförmigen Durchführungswegen angesichts der andauernden Niedrigzinsphase

Der Hauptfachausschuss (HFA) des IDW hat im März 2017 das erste Modul einer neuen IDW Stellungnahme zur Rechnungslegung veröffentlicht. Dieses Modul ist das erste eines neuen Formats zukünftiger Stellungnahmen zu abgegrenzten Einzelfragen der IFRS-Rechnungslegung.

Das Modul regelt für Versorgungszusagen mit versicherungsförmigen Durchführungswegen, für die aufgrund der Niedrigzinsphase ein Übergang von der Bilanzierung als beitragsorientierter Plan (*defined contribution plan*) auf die Bilanzierung als leistungsorientierter Plan (*defined benefit plan*) notwendig geworden ist, wie dieser zu erfolgen hat.

Versorgungszusagen mit versicherungsförmigen Durchführungswegen werden in der Praxis trotz der grundsätzlich bestehenden Einstandspflicht des Arbeitgebers häufig als *defined contribution plan* bilanziert, wenn die Wahrscheinlichkeit einer Inanspruchnahme des Arbeitgebers als sehr unwahrscheinlich eingestuft wird. Sofern sich diese Einschätzung aufgrund der Niedrigzinsphase ändert und fortan eine Bilanzierung als *defined benefit plan* sachgerecht erscheint, bestehen nach Ansicht des IDW zwei Sichtweisen, wie der Übergang abgebildet werden kann.

Sichtweise 1: Neueinschätzung bei unveränderter Klassifizierung

Die Versorgungszusage stellt originär einen *defined benefit plan* dar, ist aber mit Verweis auf IAS 19.46 wie ein *defined contribution plan* behandelt worden, weil die Wahrscheinlichkeit einer Inanspruchnahme des Arbeitgebers als unwahrscheinlich eingeschätzt wurde. Die Einschätzung zur Inanspruchnahme des Arbeitgebers ist als eine versicherungsmathematische Annahme zu betrachten, die zu jedem Stichtag zu überprüfen ist. Eine Änderung dieser Einschätzung führt zu einem versicherungsmathematischen Gewinn oder Verlust, der als Neubewertung (*remeasurement*) erfolgsneutral über das sonstige Ergebnis erfasst wird; d. h., die Erfassung der Nettoverbindlichkeit bei erstmaliger Bilanzierung als *defined benefit plan* ist erfolgsneutral abzubilden.

Sichtweise 2: Umklassifizierung

Die Versorgungszusage stellt originär einen *defined contribution plan* dar. Diese Einschätzung wurde anhand des wirtschaftlichen Gehalts der Versorgungszusage getroffen; d. h. unter Berücksichtigung, wer im Wesentlichen die versicherungsmathematischen Risiken trägt. Eine Änderung dieser Einschätzung führt zur Umklassifizierung der Versorgungszusage und ist als Schätzungsänderung (*change in accounting estimate*) zu betrachten; d. h., die Erfassung der Nettoverbindlichkeit bei erstmaliger Bilanzierung als *defined benefit plan* ist nach IAS 8.36 erfolgswirksam abzubilden.

IDW RS HFA 50 Modul M1 wurde in Heft 4/2017 der Zeitschrift IDW Life veröffentlicht.

Entwurf des zweiten Moduls (M2) zu IDW RS HFA 50: Übertragung nicht-finanzieller Vermögenswerte auf einen Fonds i. S. v. IAS 19.8 mit anschließender Nutzungsüberlassung an das Trägerunternehmen - Bilanzierung beim Trägerunternehmen unter analoger Anwendung spezieller Regelungen von IFRS 16

Der am 9. Juni 2017 veröffentlichte Entwurf eines zweiten Moduls von IDW RS HFA 50 beschäftigt sich mit der Übertragung nichtfinanzieller Vermögenswerte auf einen Fonds i. S. v. IAS 19.8 mit anschließender Nutzungsüberlassung an das Trägerunternehmen. Eine solche Übertragung führt – sofern die einschlägigen Kriterien des IAS 19 erfüllt sind – im Abschluss des übertragenden Unternehmens zur Schaffung von Planvermögen. Allerdings ist in IAS 19 nicht geregelt, welche bilanziellen Auswirkungen die anschließende Anmietung hat. Deshalb ist nach IAS 8.11(a) auf Vorschriften der IFRS zurückzugreifen, die ähnliche oder verwandte Sachverhalte behandeln.

Mit diesem Thema hatte sich der HFA bereits in der Vergangenheit auseinandergesetzt und eine analoge Anwendung der Vorschriften zu Sale-and-Leaseback-Transaktionen des IAS 17 „Leasingverhältnisse“ befürwortet (siehe IDW RS HFA 2, Tz. 43 ff.). Aufgrund der Veröffentlichung des IFRS 16 „Leasingverhältnisse“, der IAS 17 ersetzt wird und ab dem 1. Januar 2019 verpflichtend anzuwenden ist, war es erforderlich, das Thema erneut zu erörtern. Die Überlegungen des HFA sind in zwei Schritte untergliedert:

Erster Schritt: Würdigung der Übertragung auf den Fonds

IFRS 16.99 stellt klar, dass nur dann eine Sale-and-Leaseback-Transaktion vorliegen kann, wenn die Voraussetzungen des IFRS 15 „Erlöse aus Verträgen mit Kunden“ für einen Verkauf erfüllt sind. Der HFA beschließt jedoch, dass diese Regelung nicht analog bei der Übertragung nichtfinanzieller Vermögenswerte auf einen Fonds i.S.v. IAS 19.8 anzuwenden ist. Es ist ausschließlich nach IAS 19 zu beurteilen, ob die Voraussetzungen für die Schaffung von Planvermögen erfüllt sind.

Zweiter Schritt: Analoge Anwendung der Leaseback-Regelungen des IFRS 16

IFRS 16.100(a) gibt vor, dass stille Reserven im Rahmen einer Sale-and-Leaseback-Transaktion nur anteilig aufgedeckt und erfolgswirksam vereinnahmt werden dürfen. Soweit ein Nutzungsrecht des Unternehmens besteht, ist dieses in Höhe des anteiligen bisherigen Buchwerts des übertragenen Vermögenswerts anzusetzen (d.h. insoweit werden keine stillen Reserven aufgedeckt). Die Anmietung eines an einen Fonds i.S.v. IAS 19.8 übertragenen, nichtfinanziellen Vermögenswerts ist vergleichbar mit der Anmietung im Rahmen einer Sale-and-Leaseback-Transaktion. Daher kommt der HFA zu dem Schluss, dass diese Regelung analog anzuwenden ist.

Der Entwurf enthält zur Veranschaulichung das folgende Beispiel:

Übertragung eines Gebäudes auf einen Fonds mit Nutzungsüberlassung an das Trägerunternehmen

Fair Value des Gebäudes	2.000
Bisheriger Buchwert des Gebäudes	1.000
Leasingverbindlichkeit (Barwert der Leasingzahlungen)	1.500
Anteil des Buchwerts, der sich auf das verbleibende Nutzungsrecht bezieht (= 1.500 / 2.000 * 1.000)	750

Buchung im Übertragungszeitpunkt:

	per	an
Verpflichtung aus dem leistungsorientierten Plan*	2.000	
Nutzungsrecht	750	
Leasingverbindlichkeit		1.500
Gebäude		1.000
Ertrag aus dem Abgang		250

* genauer: Nettoschuld aus dem leistungsorientierten Plan (*net defined benefit liability*)

Quelle: [IDW-Website](#)

Entwurf einer Fortsetzung des IDW RS HFA 48 zur Modifikation finanzieller Vermögenswerte (IDW ERS HFA 48)

Nach IFRS 9.5.4.3 ist ein Gewinn oder Verlust aus der Modifizierung eines finanziellen Vermögenswerts, die nicht zu einer Ausbuchung des finanziellen Vermögenswerts führt, ergebniswirksam zu erfassen. Der Standard regelt aber nicht explizit die Frage, wann eine Modifikation zu einer Ausbuchung führt.

Modifikationen der vertraglichen Zahlungen i. S. v. IFRS 9 sind bspw. nachträglich vereinbarte (d. h. nicht bereits bei Vertragsabschluss vereinbarte) vertragliche Anpassungen des Nominals, der Laufzeit, des Zinssatzes, der Währung, der Rangfolgevereinbarungen oder der sonstigen Vertragsmodalitäten (z. B. zusätzliche Kündigungsrechte, andere Optionen).

Laut Auffassung des IDW ist im Rahmen der Abgangsbeurteilung infolge einer Modifikation finanzieller Vermögenswerte zunächst zu prüfen, ob die vertraglichen Rechte an den Zahlungsströmen aus dem finanziellen Vermögenswert in seiner Gesamtheit oder bezogen auf einen Teil des finanziellen Vermögenswerts erloschen oder ausgelaufen sind.

Zudem ist wegen fehlender expliziter Vorschriften zur Ausbuchung finanzieller Vermögenswerte aufgrund einer Modifikation ein Rückgriff auf die Vorschriften zur bilanziellen Abbildung von Modifikationen finanzieller Verbindlichkeiten sachgerecht. Hierbei ist gemäß des Entwurfs des IDW grundsätzlich eine Gesamtbeurteilung aller qualitativen und quantitativen Faktoren notwendig. Eine quantitative Beurteilung (Barwerttest) kann nach Auffassung des IDW entfallen, wenn sich bereits aus der qualitativen Beurteilung ergibt, dass eine substantielle Modifikation vorliegt. Qualitative Indikatoren sind u. a. Schuldnerwechsel, Währungsänderungen oder vertragliche

Änderungen, die zu einer Verletzung der Zahlungsstrombedingung i. S. v. IFRS 9.4.1.1(b) führen (z. B. die Einräumung von Eigenkapitalwandlungsrechten).

Kommt es in Folge einer substantiellen Modifikation zu einem Abgang eines finanziellen Vermögenswerts mit beeinträchtigter Bonität (*credit-impaired financial asset*) ergibt sich gemäß IDW-Entwurf eine Auswirkung aus das Periodenergebnis ausschließlich durch die Aktualisierung bzw. Anpassung der Wertminderung zum Abgangszeitpunkt. Finanzielle Vermögenswerte ohne beeinträchtigte Bonität weisen hingegen regelmäßig einen Abgangserfolg in Höhe der Differenz zwischen dem Nettobuchwert des abgehenden Vermögenswerts (nach Anpassung der Wertminderung) und dem Fair Value des zugehenden Vermögenswerts auf.

Im Fall von nicht-substantiellen Modifikationen finanzieller Vermögenswerte (d. h. kein Abgang) ist nach IFRS 9.5.4.3 der Bruttobuchwert des finanziellen Vermögenswerts neu zu berechnen und ein Modifikationsgewinn oder –verlust erfolgswirksam zu erfassen. An Dritte gezahlte, direkt der Modifikation zurechenbare Kosten oder Gebühren führen zu einer Anpassung des Buchwerts und werden über die Restlaufzeit amortisiert. Kosten oder Gebühren, die zwischen den Vertragsparteien vereinbart werden, sind Teil der vertraglichen Zahlungen und fließen somit in den Modifikationsgewinn oder –verlust ein.

Quelle: [IDW-Website](#)

DRSC-Anwendungshinweis zu IFRS 2: In Eigenkapitalinstrumenten erfüllte anteilsbasierte Mitarbeitervergütungen mit Nettoerfüllungsvereinbarungen: Bilanzierung von Kompensationszahlungen

Am 13. September 2017 hat das DRSC den oben genannten Anwendungshinweis zu IFRS 2 „Anteilsbasierte Vergütung“ verabschiedet (DRSC AH 4).

Der Anwendungshinweis bezieht sich auf die im vergangenen Jahr veröffentlichten Änderungen an IFRS 2, die unter anderem eine Erleichterung bei der Bilanzierung von Vergütungstransaktionen vorsehen, bei denen Eigenkapitalinstrumente gewährt werden, von denen ein Teil zwecks Begleichung einer Steuerschuld des Begünstigten einbehalten wird (sog. „net settlement feature“). Zum Inhalt siehe [hier](#).

In der Praxis ist es üblich, dass Unternehmen mehr Eigenkapitalinstrumente einbehalten, als sie letztlich für die Abführung der Steuer benötigen (z. B. auf Basis des Spitzensteuersatzes) und die Differenz in bar an den Begünstigten auszahlen. Der DRSC AH 4 greift die Bilanzierung solcher Fälle auf:

Nach IFRS 2.33H ist nur der Teil der zurückbehaltenen Eigenkapitalinstrumente, der für die Begleichung der Steuerschuld verwendet wird, als „equity-settled grant“ zu klassifizieren. Ein Differenzbetrag, der in bar an den Begünstigten ausbezahlt wird, ist im Zeitpunkt der Auszahlung als „cash-settled grant“ zu bilanzieren. Bei „cash-settled grants“ sind die erworbenen Güter oder Dienstleistungen – hier die erhaltene Arbeitsleistung – und die entstandene Schuld mit dem beizulegenden Zeitwert der Schuld zu erfassen. Alle Änderungen des beizulegenden Zeitwerts sind erfolgswirksam abzubilden (vgl. IFRS 2.30).

Daher ist bei Leistung der Kompensationszahlung zweistufig vorzugehen. Zunächst ist der Betrag zu ermitteln, der für die einbehaltenen und letztlich in bar an den Mitarbeiter ausgezahlten Eigenkapitalinstrumente bereits im Eigenkapital erfasst wurde. In dieser Höhe ist eine Buchung gegen das Eigenkapital vorzunehmen (*Buchung: per Eigenkapital an Schuld*). Im Anschluss ist jegliche Abweichung zwischen diesem Betrag und der Höhe der Zahlung an den Mitarbeiter erfolgswirksam zu erfassen, sodass die insgesamt erfasste Schuld der Zahlung an den Mitarbeiter entspricht (*Buchung: per Personalaufwand an Schuld (Annahme: Zahlung > im Eigenkapital erfasster Betrag)*).

Um dies zu illustrieren, greift der DRSC AH 4 (Tz. 13) ein Beispiel auf, das der IASB und das IFRS IC während der Beratungen diskutiert, aber letztlich nicht in den geänderten IFRS 2 aufgenommen haben:

Beispiel: „Equity-settled grant“ mit Steuereinbehalt und Leistung einer Kompensationszahlung an den Mitarbeiter

Sachverhalt

Zusage des Unternehmens	100 Aktien
Erdienungszeitraum	4 Jahre
Beizulegender Zeitwert der Aktien im „grant date“	200 GE
Beizulegender Zeitwert der Aktien am Ende von Jahr 4	1.000 GE
Einbehaltene Aktien auf Basis des Spitzensteuersatzes von 40 %	40 Aktien
Tatsächliche Steuerschuld	350 GE
Kompensationszahlung an den Mitarbeiter	50 GE

Buchungssätze

1. Erfassung des Personalaufwands während des Erdienungszeitraums (kumuliert für die Jahre 1 bis 4):

Per Personalaufwand 200 an Eigenkapital 200

2. Erfassung der Schuld ggü. der Finanzbehörde:

Per Eigenkapital 350 an Schuld 350

3. Erfassung der Schuld ggü. dem Mitarbeiter:

Per Eigenkapital 10* an Schuld 50

Per Personalaufwand 40

* Der gegen das Eigenkapital zu erfassende Betrag ermittelt sich wie folgt: Der Betrag von 50 GE, der an den Mitarbeiter ausbezahlt wird, entspricht 5 Aktien (= 50 GE / (1.000 GE / 100 Aktien)). Der beizulegenden Zeitwert am „grant date“ je Aktie beträgt 2 GE (= 200 GE / 100 Aktien). Daher wurden für die 5 Aktien, die nun in bar ausgezahlt werden, 10 GE im Eigenkapital erfasst (= 5 Aktien * 2 GE).

Fachliche Publikationen

Manual of accounting – IFRS 2017

Herausgegeben von PwC

Dezember 2016

Im neu aufgelegten Praxiskommentar „Manual of accounting – IFRS 2017“ erläutern Rechnungslegungsexperten von PwC die Regelungen und Leitlinien zur Aufstellung von IFRS-Abschlüssen. Zur Verdeutlichung der Erläuterungen enthält der Kommentar zahlreiche aktualisierte Beispiele.

Die Publikation kann unter folgendem Link bestellt werden:

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

In depth – New IFRSs for 2017

Herausgegeben von PwC

März 2017, 22 Seiten

Die Publikation stellt in kurzer Form die in 2017 erstmals verpflichtend oder freiwillig anzuwendenden IFRS-Vorschriften dar.

Die Publikation kann unter folgendem Link heruntergeladen werden:

<http://www.pwc.de/de/newsletter/kapitalmarkt/in-depth-new-ifrss-march-2017.pdf>

Illustrative IFRS consolidated financial statements for 2017 year ends

Herausgegeben von PwC

Juli 2017, 259 Seiten

Die überarbeitete englischsprachige Fassung eines Musterkonzernabschlusses nach IFRS zeigt auf der Grundlage konstruierter Geschäftsvorfälle den IFRS-Konzernabschluss 2017 eines Konzerns, der bereits in Vorjahren die IFRS angewendet hat. Bei der Aufstellung des Abschlusses werden alle Standards und Interpretationen berücksichtigt, die bis einschließlich 31. Mai 2017 vom IASB veröffentlicht wurden und in Geschäftsjahren, die am oder nach dem 1. Januar 2017 beginnen, verpflichtend anzuwenden sind.

Die Publikation kann unter folgendem Link heruntergeladen werden:

https://www.pwcplus.de/PwCPlus/_layouts/pwc.plus/redirect.aspx?id=211109

Illustrative condensed interim financial information 2017

Herausgegeben von PwC

Februar 2017, 37 Seiten

Die englischsprachige Publikation zeigt, auf der Grundlage eines fiktiven Produktions- und Dienstleistungskonzerns, einen Musterzwischenbericht nach IAS 34 „Zwischenberichterstattung“ zum 30. Juni 2017. Berücksichtigt werden dabei alle bis einschließlich 31. Oktober 2016 veröffentlichten Standards und Interpretationen, die verpflichtend in Berichtsperioden eines am oder nach dem 1. Januar 2017 beginnenden Geschäftsjahres, anzuwenden sind.

Die Publikation kann unter folgendem Link heruntergeladen werden:

https://pwcplus.eurad.ad.pwcinternal.com/PwCPlus/_layouts/pwc.plus/redirect.aspx?id=209127

Berichterstattung

Der neue Bestätigungsvermerk

Durch die neuen Anforderungen der EU-Abschlussprüfungsverordnung sowie der internationalen und nationalen Prüfungsstandards verändert sich der im Rahmen einer Abschlussprüfung erteilte Bestätigungsvermerk grundlegend.

Der kurze und standardisierte Bestätigungsvermerk wird zukünftig durch weitergehende Detailerläuterungen ergänzt werden. Ziel dieser Neuerungen ist es, die Kommunikation zwischen dem Abschlussprüfer und den Abschlussadressaten zu verbessern und die Aussagekraft des Bestätigungsvermerks zu erhöhen. Neben einer Veränderung der Struktur des Bestätigungsvermerks, werden auch detaillierte Ausführungen (beispielsweise zur Verantwortung von gesetzlichen Vertretern, Aufsichtsorgan und Abschlussprüfer) aufgenommen. Bei Unternehmen von öffentlichem Interesse („Public Interest Entities“, PIEs) wird darüber hinaus die unternehmensspezifische Darstellung über sog. besonders wichtige Prüfungssachverhalte („KAMs“) zu erheblichen Änderungen führen.

PwC wird die aktuellsten berufsständischen Verlautbarungen in diesem Zusammenhang bereits in dieser Prüfungssaison für Berichtszeiträume, die am oder nach dem 15.12.2017 enden, bei allen Unternehmen anwenden.

Darstellung besonders wichtiger Prüfungssachverhalte im Bestätigungsvermerk

Die Mitteilung von KAMs bei PIEs soll die Aussagekraft des Bestätigungsvermerks steigern, indem mehr Transparenz über die durchgeführte Abschlussprüfung geschaffen wird. Die Grundgesamtheit möglicher KAMs ergibt sich aus den zwischen dem Aufsichtsorgan und dem Abschlussprüfer kommunizierten Sachverhalten (z.B. die Erörterung mit dem Prüfungsausschuss des Aufsichtsrats). Aus diesen Sachverhalten wählt der Abschlussprüfer diejenigen aus, die auf Basis seiner Einschätzungen am bedeutsamsten bei der Prüfung des Abschlusses waren, und daher als KAMs in den Bestätigungsvermerk aufgenommen werden.

Quelle und weitere Informationen: [Homepage zur Abschlussprüfungsreform](#)

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@pwc.com



Andreas Bödecker

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



Peter Flick

Bankspezifische Fragestellungen
nach HGB und IFRS
(Finanzinstrumente)
Frankfurt am Main
Tel.: +49 69 9585-2004
peter.flick@pwc.com



Karsten Ganssaue

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



Dr. Sebastian Heintges

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



Alexander Hofmann

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



Dr. Bernd Kliem

Handelsbilanzielle
Fragestellungen
München
Tel.: +49 89 5790-5549
bernd.kliem@pwc.com



Barbara Reitmeier

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