I/2016

EBNER STOLZ

novus

INTERNATIONALE RECHNUNGSLEGUNG

Erforderliche Anhangangaben zum Rechtsstand der IFRS

Vorwort

Sehr geehrte Leserin, sehr geehrter Leser,

das im November 2015 verabschiedete Gesetz zur Umsetzung der Transparenzrichtlinie-Änderungsrichtlinie führte insbesondere zu Änderungen beim Enforcement-Verfahren sowie zu Änderungen bei der Zwischenberichterstattung. Zukünftig gilt für das Enforcement-Verfahren das „Herkunftsstaatenprinzip", was bedeutet, dass ein Unternehmen in Abhängigkeit von seinem Sitz und des in Anspruch genommenen Kapitalmarktes wählen kann, welches Land in der EU sein Herkunftsstaat sein soll, der dann auch für das Enforcement-Verfahren zuständig ist. Ferner wurde der zeitliche Anwendungsbereich von anlassbezogenen Prüfungen ausgedehnt. Zukünftig können auch Abschlüsse und Berichte einer Prüfung unterzogen werden, die sich auf Geschäftsjahre vor dem gerade abgeschlossenen Geschäftsjahr beziehen. Die Änderungen im Hinblick auf die Zwischenberichterstattung führen dazu, dass es ab sofort keine gesetzliche Verpflichtung mehr gibt, im ersten und dritten Quartal Bericht zu erstatten. Ferner besteht für den Halbjahresfinanzbericht ab sofort eine Veröffentlichungsfrist von drei Monaten anstelle von zwei Monaten. Allerdings bleibt das Recht der Börsenbetreiber von diesen Änderungen unberührt. Die Frankfurter Wertpapierbörse hat allerdings die gesetzlichen Erleichterungen weitgehend weitergegeben.

In einem IFRS-Konzernabschluss sind im Anhang sowohl Angaben zu neu angewandten Standards und Interpretationen (IAS 8.28) als auch zu verabschiedeten, aber noch nicht neu angewandten Standards und Interpretationen zu machen (IAS 8.30). In dieser Ausgabe des novus IFRS haben wir Ihnen als Unterstützung für die Erstellung der Anhangangaben alle potenziellen Vorschriften aufgelistet.

Wir wünschen Ihnen einen erfolgreichen Start ins neue Jahr und unterstützen Sie gerne bei der Umsetzung der anstehenden Neuerungen – zögern Sie nicht, uns anzusprechen!

Uwe Harr
Wirtschaftsprüfer, Steuerberater und Partner
bei Ebner Stolz

INHALT

HINWEISE ZUM KONZERNABSCHLUSS

Erforderliche Anhangangaben zum Rechtsstand der IFRS 4

Prüfungsschwerpunkte der DPR 2016 10

IASB

DI/2015/1 Interpretationsentwurf zur Berücksichtigung von Unsicherheiten bei der ertragsteuerlichen Behandlung 11

DI/2015/2 Interpretationsentwurf zur Währungsumrechnung 12

Leasing – aktuelle Entwicklungen hinsichtlich des Erstanwendungszeitpunkts 13

IASB veröffentlicht Entwurf der Annual Improvements to IFRSs 2014-2016 Cycle 14

IASB veröffentlicht Entwurf zu begrenzten Änderungen an IAS 40 14

IASB schlägt eng gefasste Änderungen der Pensionsbilanzierung vor 15

IASB veröffentlicht Standardentwurf zum Rahmenkonzept 16

Erstanwendung des Änderungsstandards von IFRS 10 und IAS 28 soll auf unbestimmte Zeit verschoben werden 17

SONSTIGE STANDARDSETTER

Abschlussprüferaufsichtsreformgesetz (APAReG) beschlossen 18

Umsetzungsgesetz zur Transparenzrichtlinie-Änderungsrichtlinie – Quartalsfinanzberichte nicht mehr verpflichtend 18

IDW ERS HFA 36 n.F. zu Anhangangaben über das Abschlussprüferhonorar 19

ESMA veröffentlicht finale Leitlinien zu alternativen Ergebniskennzahlen 20

EU ENDORSEMENT

IFRS 9 – EU-Übernahme empfohlen 21

IFRS 14 wird nicht in EU-Recht übernommen 22

EU-Endorsement Status Report 22

DPR

Fehlerfeststellungen 23

INTERN 25

Nicht angewendete neue bzw. geänderte Standards sind nicht vollständig darzustellen.

Erforderliche Anhangangaben zum Rechtsstand der IFRS

In einem EU-IFRS Konzernabschluss sind im Anhang sowohl Angaben zu neu angewandten Standards und Interpretationen (IAS 8.28) als auch zu verabschiedeten, aber noch nicht neu angewandten Standards und Interpretationen (IAS 8.30) zu machen. Im Folgenden erhalten Sie einen Überblick über den derzeitigen Stand der durch das IASB verabschiedeten Standards und Interpretationen über die gemäß IAS 8.28 und IAS 8.30 in einem EU-IFRS-Konzernabschluss zum 31.12.2015 zu berichten ist.

Auswirkungen neuer bzw. geänderter Standards und Interpretationen (IAS 8.28)

IAS 8.28 verlangt die Angabe von neuen bzw. geänderten Standards und Interpretationen, wenn ihre erstmalige Anwendung Auswirkungen auf die Berichtsperiode oder eine frühere Periode hat. Der Anwendungsbereich von IAS 8.28 umfasst daher alle Änderungen von Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden, die sich aus der erstmaligen Anwendung eines neuen oder geänderten Standards oder einer Interpretation ergeben. Die Anhangangaben müssen dann in Bezug auf den neuen Standard oder die Interpretation beispielsweise folgende Inhalte umfassen:

- Titel des Standards bzw. der Interpretation
- Falls zutreffend, eine Beschreibung der Übergangsvorschriften
- Art und Änderung der Rechnungslegungsmethode
- Betrag der Änderung jedes betroffenen Abschlusspostens (einschließlich des Ergebnisses je Aktie) für den Beginn des Vorjahrs, für das Vorjahr und für das laufende Jahr, soweit praktikabel.

Ferner ist zu beachten, dass die Angaben nach IAS 8.28 auch bei einer frühzeitigen freiwilligen Anwendung neuer Standards oder Interpretationen erforderlich sind.

Hinweis: *Die folgende Tabelle gibt einen Überblick über potenziell angabepflichtige Vorschriften nach IAS 8.28 in einem EU-IFRS Konzernabschluss zum 31.12.2015 sowie eine allgemeine Einschätzung hinsichtlich der Auswirkung auf die Bilanzierungspraxis. Eine Auflistung aller Vorschriften ist nicht erforderlich. Ggf. kann nach der Erläuterung der neuen Standards und Interpretationen sowie deren Auswirkungen eine allgemeine Formulierung aufgenommen werden, dass bspw. die übrigen erstmals zum 1.1.2015 verpflichtend in der EU anzuwendenden Standards und Interpretationen keine wesentlichen Auswirkungen auf den Konzernabschluss haben.*

Standard bzw. Interpretation	Titel	IASB Effective date*	Erstanwendungs-zeitpunkt in der EU*	Auswirkung**
IFRIC 21	Abgaben	1.1.2014	17.6.2014	Branchen- bzw. unternehmensspezifische Bedeutung
Jährlicher Verbesserungsprozess (Zyklus 2011-2013)	Änderungen an IFRS 1, IFRS 3, IFRS 13 und IAS 40	1.7.2014	1.1.2015	Branchen- bzw. unternehmensspezifische Bedeutung

* Für Jahresabschlüsse, die am oder nach diesem Datum beginnen.

** Die allgemeine Einschätzung hinsichtlich der Auswirkung auf die Bilanzierungspraxis dient als Orientierung – die individuellen Auswirkungen auf das einzelne Unternehmen sind davon unabhängig zu erläutern.

IFRIC 21 Abgaben

IFRIC 21 betrifft Unternehmen, die zur Zahlung von öffentlichen Abgaben, die nicht in den Anwendungsbereich des IAS 12 fallen, verpflichtet sind. Diese Interpretation stellt klar, wann und in welcher Höhe diese Abgaben zu erfassen sind; dabei ist der Eintritt des verpflichtenden Ereignisses ausschlaggebend.

Jährlicher Verbesserungsprozess (Zyklus 2011-2013)

IFRS 3 „Unternehmenszusammenschlüsse": Der Anwendungsbereich des IFRS 3 wird angepasst und schließt zukünftig – analog zu IFRS 11 – die Bilanzierung der Gründung aller Arten von gemeinsamen Vereinbarungen aus.

IFRS 13 „Bemessung des beizulegenden Zeitwerts": Die Regelung sieht für Portfolios von finanziellen Vermögenswerten und Schulden, die entsprechend gesteuert werden, auch eine Bewertung zum beizulegenden Zeitwert auf Nettobasis vor (Portfolioausnahme). Durch die Änderung wird klargestellt, dass von der Portfolioausnahme auch Verträge erfasst werden, die nach den Definitionskriterien in IAS 32 keine finanziellen Vermögenswerte oder Schulden (z. B. Commodities) darstellen. Entscheidend ist, ob die Verträge wie Finanzinstrumente qualifiziert und entsprechend den Regelungen in IFRS 9 bzw. IAS 39 bilanziert werden.

IAS 40 „Als Finanzinvestition gehaltene Immobilien": Durch die Änderung des IASB wird hervorgehoben, dass die Regelungen in IFRS 3 und in IAS 40 gleichwertig nebeneinander stehen und sich nicht gegenseitig ausschließen. Die Frage, ob der Erwerb einer bzw. mehrerer Immobilien als Erwerb eines einzelnen Vermögenswertes, einer Gruppe von Vermögenswerten oder eines eigenständigen Geschäftsbetriebes (business) gemäß IFRS 3 zu bilanzieren ist, hat anhand der Kriterien in IFRS 3 zu erfolgen. Losgelöst davon ist anhand der Kriterien in IAS 40 zu entscheiden, ob es sich bei den erworbenen Immobilien um eine selbstgenutzte Immobilie oder um eine als Finanzinvestition gehaltene Immobilie handelt.

Nicht angewendete neue bzw. geänderte Standards und Interpretationen (IAS 8.30)

Nach IAS 8.30 ist über bereits verabschiedete Standards oder Interpretationen des IASB zu berichten, sofern diese in dem Berichtszeitraum noch nicht verpflichtend anzuwenden sind und auch nicht vorzeitig angewandt werden.

Folgende Angaben im Anhang sind bspw. erforderlich:

- Titel des neuen Standards oder der neuen Interpretation,
- Art der bevorstehenden Änderung der Rechnungslegungsmethode,
- Zeitpunkt, ab dem die Anwendung des Standards bzw. der Interpretation verpflichtend ist,
- Zeitpunkt, ab welchem das Unternehmen die Anwendung des Standards bzw. der Interpretation beabsichtigt,
- erwartete Auswirkungen auf den Abschluss oder, wenn diese Auswirkungen unbekannt oder nicht verlässlich abzuschätzen sind, eine Erklärung mit diesem Inhalt.

Hinweis: *Die folgende Tabelle gibt einen Überblick über potenziell angabepflichtige Vorschriften nach IAS 8.30 in einem EU-IFRS Konzernabschluss zum 31.12.2015. Es wird differenziert nach Vorschriften, bei denen ein EU-Endorsement erfolgt ist (ggf. vorzeitige freiwillige Anwendung), und solchen, bei denen ein EU-Endorsement noch nicht erfolgt ist. Ferner wird eine allgemeine Einschätzung hinsichtlich der Auswirkung auf die Bilanzierungspraxis vorgenommen. Auf Standards und Interpretationen mit grundsätzlicher Bedeutung sowie solche, bei denen eine Auswirkung erwartet wird, sollte im Anhang eingegangen werden. Eine vollständige Darstellung der nicht angewendeten neuen bzw. geänderten Standards und Interpretationen ist nicht erforderlich. Sofern sich bei mehreren neuen Standards oder neuen Interpretationen keine wesentlichen Auswirkungen auf ein Unternehmen ergeben, kann eine Formulierung verwendet werden, in der die betreffenden Standards und Interpretationen ohne wesentliche Auswirkung weder beschrieben noch aufgelistet werden. Dies könnte bspw. in Form einer Sammelaussage erfolgen, dass außer den ausführlich beschriebenen Standards und Interpretationen die übrigen vom IASB verabschiedeten Standards und Interpretationen erwartungsgemäß keinen wesentlichen Einfluss auf den Konzernabschluss haben. Ferner kann zum Zeitpunkt der Anwendung des Standards oder der Interpretation durch das Unternehmen auch eine Sammelaussage getroffen werden, dass eine frühzeitige Anwendung der neuen Standards bzw. der Interpretationen nicht geplant ist.*

Standard	Titel	IASB Effective date*	Erstanwendungszeitpunkt in der EU*	Auswirkung**
EU-Endorsement bis 13.1.2016 erfolgt				
Jährlicher Verbesserungsprozess (Zyklus 2010-2012)	Änderungen an IFRS 2, IFRS 3, IFRS 8, IFRS 13, IAS 16/38 und IFRS 13	1.7.2014	1.2.2015	Branchen- bzw. unternehmensspezifische Bedeutung
Amend. IAS 19	Leistungsorientierte Pläne: Arbeitnehmerbeiträge	1.7.2014	1.2.2015	Branchen- bzw. unternehmensspezifische Bedeutung
Amend. IFRS 11	Bilanzierung des Erwerbs von Anteilen an gemeinschaftlichen Tätigkeiten	1.1.2016	1.1.2016	Branchen- bzw. unternehmensspezifische Bedeutung
Amend. IAS 16 und IAS 38	Klarstellung der zulässigen Abschreibungsmethode	1.1.2016	1.1.2016	Branchen- bzw. unternehmensspezifische Bedeutung
Amend. IAS 16 und IAS 41	Bilanzierung fruchttragender Gewächse	1.1.2016	1.1.2016	Branchen- bzw. unternehmensspezifische Bedeutung
Jährlicher Verbesserungsprozess (Zyklus 2012-2014)	Änderungen an IFRS 5, IFRS 7, IAS 19 und IAS 34	1.1.2016	1.1.2016	Branchen- bzw. unternehmensspezifische Bedeutung
Amend. IAS 1	Angabeninitiative (Änderungen an IAS 1)	1.1.2016	1.1.2016	Grundsätzliche Bedeutung
Amend. IAS 27	Equity Methode im Einzelabschluss	1.1.2016	1.1.2016	Nur für IFRS Einzelabschluss
EU-Endorsement noch ausstehend (Stand 13.1.2016)				
Amend. IFRS 10, IFRS 12 und IAS 28	Investmentgesellschaften (Änderungen an IFRS 10, IFRS 12 und IAS 28)	1.1.2016	1.1.2016	Branchen- bzw. unternehmensspezifische Bedeutung
Amend. IFRS 10 und IAS 28	Veräußerung oder Einbringung von Vermögenswerten zwischen einem Investor und einem assoziierten Unternehmen oder Joint Venture	verschoben	verschoben	Branchen- bzw. unternehmensspezifische Bedeutung
IFRS 14	Regulatorische Abgrenzungsposten	1.1.2016	Keine Übernahme EU	
IFRS 9	Finanzinstrumente	1.1.2018	1.1.2018	Grundsätzliche Bedeutung
IFRS 15	Erlöse aus Verträgen mit Kunden	1.1.2018	1.1.2018	Grundsätzliche Bedeutung
IFRS 16	Leasing	1.1.2019	1.1.2019	Grundsätzliche Bedeutung

* Für Jahresabschlüsse, die am oder nach diesem Datum beginnen. ** Die allgemeine Einschätzung hinsichtlich der Auswirkung auf die Bilanzierungspraxis dient als Orientierung – die individuellen Auswirkungen auf das einzelne Unternehmen sind davon unabhängig zu erläutern.

Jährlicher Verbesserungsprozess (Zyklus 2010-2012)

IFRS 2 „Anteilsbasierte Vergütungen": Die Änderung betrifft eine Klarstellung zu den Definitionen „Ausübungsbedingungen" und „Marktbedingungen" und fügt darüber hinaus eigenständige Definitionen für „Leistungsbedingungen" und „Dienstbedingungen" hinzu. Leistungsabhängige Bedingungen müssen durch den Mitarbeiter beeinflussbare Größen sein, wie z. B. Umsatz, EBIT oder Aktienkurs des eigenen Unternehmens. Dienstbedingungen zeichnen sich dadurch aus, dass diese ausschließlich an eine bestimmte Verweildauer im Unternehmen geknüpft sind. Die Abgrenzung der einzelnen Ausübungsbedingungen nach Dienstbedingungen, marktbezogenen und sonstigen Leistungsbedingungen hat Auswirkungen auf die Bewertung einer anteilsbasierten Vergütung.

IFRS 3 „Unternehmenszusammenschlüsse": Bedingte Gegenleistungen, die als Vermögenswert oder Schuld klassifiziert werden, sind zu jedem Berichtsstichtag zum beizulegenden Zeitwert zu bewerten. Diese Folgebewertung ist unabhängig davon, ob es sich bei der Gegenleistung um ein Finanzinstrument im Sinne des IFRS 9 bzw. IAS 39 oder einen nicht finanziellen Vermögenswert bzw. eine nicht finanzielle Schuld handelt.

IFRS 8 „Geschäftssegmente": Ein Unternehmen hat bei der Zusammenfassung von Geschäftssegmenten zu einem berichtspflichtigen Segment offenzulegen, anhand welcher Ermessensentscheidung das Management die Segmentierung vorgenommen hat. In diesem Zusammenhang ist auch eine Kurzbeschreibung der einzelnen zusammengefassten Segmente gefordert. Zudem muss eine Überleitung der Summe der zu berichtenden Vermögenswerte auf das Gesamtvermögen des Unternehmens nur dann erfolgen, wenn die Vermögenswerte des Segments auch für interne Zwecke dem Management gemeldet werden.

IFRS 13 „Bemessung des beizulegenden Zeitwerts": Bei kurzfristigen Forderungen und Verbindlichkeiten kann auch weiterhin auf die Abzinsung verzichtet werden, solange die Auswirkungen hieraus nicht wesentlich sind. Trotz der Abschaffung der Erleichterungsvorschrift für kurzfristige Forderungen und Verbindlichkeiten im Rahmen der Einführung des IFRS 13, findet für die Beurteilung das allgemeine Wesentlichkeitskriterium des IAS 8 Anwendung, so dass auf eine Diskontierung bei unwesentlichen Zinseffekten verzichtet werden kann.

IAS 16/IAS 38 „Sachanlagen/Immaterielle Vermögenswerte": Bei der Neubewertung eines Vermögenswerts wird die Änderung des Bruttowerts nach derselben Methode wie die Nettobuchwertänderung ermittelt. Die kumulierten Abschreibungen ergeben sich als Differenz zwischen Brutto- und Nettobuchwert.

IAS 24 „Angaben über Beziehungen zu nahe stehenden Unternehmen und Personen": Durch die Änderung wird der Kreis der nahe stehenden Personen um solche erweitert, die Managementdienstleistungen für das berichtende Unternehmen oder das Mutterunternehmen erbringen. Diese Personen gelten auch dann als nahe stehende Personen, wenn sonst keine weiteren rechtlichen oder persönlichen Beziehungen zum berichtenden Unternehmen bestehen.

Änderungen an IAS 19 „Leistungsorientierte Pläne – Arbeitnehmerbeiträge"

Die Änderungen an IAS 19 betreffend Leistungen an Arbeitnehmer stellen klar, wie Arbeitnehmerbeiträge oder Beiträge Dritter zu leistungsorientierten Plänen zu bilanzieren sind. Dabei ist die Bilanzierung davon abhängig, ob die Beiträge von der Anzahl der geleisteten Dienstjahre abhängen oder nicht. Ist die Höhe der Beiträge unabhängig von der Anzahl der geleisteten Dienstjahre, wenn bspw. das Lebensalter ein entscheidendes Merkmal für die Beitragshöhe ist, besteht ein Wahlrecht, die Beiträge als Reduzierung des Dienstzeitaufwands in der Periode zu erfassen, in der die entsprechende Dienstzeit erbracht wird, oder mithilfe des Anwartschaftsbarwertverfahrens auf die Dienstzeit des Arbeitnehmers zu verteilen. Sofern die Höhe der Beiträge von der Anzahl der Dienstjahre abhängig ist, müssen die Beträge den Dienstleistungsperioden mithilfe des Anwartschaftsbarwertverfahrens zugerechnet werden.

Änderungen an IFRS 11 „Bilanzierung des Erwerbs von Anteilen an gemeinschaftlichen Tätigkeiten"

Die Änderungen stellen klar, dass beim Erwerb von Anteilen an einer gemeinschaftlichen Tätigkeit, was einen Geschäftsbetrieb nach IFRS 3 darstellt, alle Prinzipien in Bezug auf die Bilanzierung von Unternehmenszusammenschlüssen aus IFRS 3 und anderen IFRS anzuwenden sind, solange diese nicht in Widerspruch zu den Leitlinien in IFRS 11 stehen.

Änderungen an IAS 16 und IAS 38 „Klarstellung der zulässigen Abschreibungsmethode"

Der geänderte IAS 16 stellt klar, dass umsatzbasierte Abschreibungsmethoden für Sachanlagen nicht sachgerecht sind. Durch die Änderung an IAS 38 wird die widerlegbare Vermutung eingeführt, dass Umsatzerlöse keine angemessene Basis für die Abschreibung von immateriellen Vermögenswerten darstellen. Diese Vermutung kann nur in den folgenden beiden Fällen widerlegt werden:

- wenn der immaterielle Vermögenswert als Maß für die Umsatzerlöse ausgedrückt werden kann. Das wäre z. B. dann der Fall, wenn die Vertragslaufzeit einer Konzession zur Förderung von Bodenschätzen nicht an einen bestimmten Zeitraum, sondern an den Gesamtumsatzerlös, den die Förderung der Bodenschätze generiert, geknüpft wäre,
- wenn Umsätze und Verbrauch des wirtschaftlichen Nutzens stark miteinander korrelieren.

Änderungen an IAS 16 und IAS 41 „Landwirtschaft: Fruchttragende Gewächse"

Mit den Änderungen an IAS 16 und IAS 41 werden fruchttragende Pflanzen, die nur zur Erzeugung landwirtschaftlicher Produkte verwendet werden, in den Anwendungsbereich von IAS 16 gebracht. In der Folge sind sie analog zu Sachanlagen zu bilanzieren.

Jährlicher Verbesserungsprozess (Zyklus 2012-2014)
IFRS 5 „Zur Veräußerung gehaltene langfristige Vermögenswerte und aufgegebene Geschäftsbereiche“: Die Änderung sieht eine Aufnahme gesonderter Leitlinien in IFRS 5 für Fälle vor, in denen ein Unternehmen einen Vermögenswert aus der Kategorie „zur Veräußerung gehalten“ in die Kategorie „zu Ausschüttungszwecken gehalten“ (oder umgekehrt) umklassifiziert. Ferner werden Leitlinien für Fälle eingeführt, in denen die Bilanzierung als „zu Ausschüttungszwecken gehalten“ beendet wird.

IFRS 7 „Finanzinstrumente“: Es wird klargestellt, unter welchen Voraussetzungen die Verwaltung eines übertragenen Finanzinstruments ein fortgesetztes Engagement darstellt und daher angabepflichtig ist. Darüber hinaus sind die Angaben zur Saldierung von finanziellen Vermögenswerten und Schulden nicht verpflichtend in allen Zwischenberichten nach IAS 34 aufzunehmen.

IAS 19 „Leistungen an Arbeitnehmer“: Die Änderungen an IAS 19 betreffen die Ermittlung des Abzinsungssatzes. Durch die geplanten Änderungen sollen hochwertige Unternehmensanleihen, die bei der Ermittlung des Abzinsungssatzes für Leistungen nach Beendigung des Arbeitsverhältnisses verwendet werden, die gleiche Währung aufweisen wie die zu leistenden Zahlungen.

IAS 34 „Zwischenberichterstattung“: Angaben und Informationen, die entgegen IAS 34 nicht im Zwischenabschluss selbst, sondern an anderer Stelle im Geschäftsbericht aufgeführt werden, sollen durch einen Querverweis im Zwischenabschluss kenntlich gemacht werden.

Änderungen an IAS 1 „Angabeninitiative“
Die Änderungen an IAS 1 „Darstellung des Abschlusses“ sind Teil der Angabeninitiative (Disclosure Initiative) des IASB, welche sich aus einer Reihe von Teilprojekten zusammensetzt. Sie beinhalten insbesondere Klarstellungen hinsichtlich:

- der Beurteilung der Wesentlichkeit von Abschlussangaben,
- der Darstellung von zusätzlichen Abschlussposten in der Bilanz und der Gesamtergebnisrechnung,
- der Darstellung des sonstigen Ergebnisses, das auf assoziierte Unternehmen und Gemeinschaftsunternehmen entfällt, die nach der Equity-Methode bilanziert werden,
- der Struktur von Anhangangaben und
- der Darstellung der maßgeblichen Rechnungslegungsmethoden.

Insbesondere die Klarstellung, dass das Wesentlichkeitsprinzip auch für die Anhangangaben gilt, könnte zu einer deutlichen Verschlankung des Anhangs führen.

Die Anwendung des Wesentlichkeitsprinzips für Anhangangaben könnte zu einer Verschlankung des Anhangs führen.

Änderungen IAS 27 „Equity Methode im Einzelabschluss"

Mit den Änderungen wird die Equity-Methode als Bilanzierungsoption für Anteile an Tochterunternehmen, Joint Ventures und assoziierten Unternehmen im Einzelabschluss eines Investors wieder zugelassen.

Änderungen an IFRS 10, IFRS 12 und IAS 28 „Investmentgesellschaften"

Die Änderungen dienen zur Klärung von Fragestellungen in Bezug auf die Anwendung der Ausnahme von der Konsolidierungspflicht nach IFRS 10.4, wenn das Mutterunternehmen eine Investmentgesellschaft ist.

Änderungen zu IFRS 10 und IAS 28 „Veräußerung oder Einbringung von Vermögenswerten zwischen einem Investor und einem assoziierten Unternehmen oder Joint Venture"

Dieser Änderungsstandard sollte die Erfassung von Ergebniseffekten aus Transaktionen zwischen einem Investor und seinem assoziierten Unternehmen oder Gemeinschaftsunternehmen klarstellen. Die Erfassung der Ergebniseffekte sollte künftig davon abhängig sein, ob ein Geschäftsbetrieb übertragen wird oder nicht. Ursprünglich war vorgesehen, dass die Klarstellungen erstmals für Geschäftsjahre gelten, die nach dem 31.12.2015 beginnen. Das IASB schlägt nunmehr vor (ED/2015/7), diesen Erstanwendungszeitpunkt (1.1.2016) auf unbestimmte Zeit zu verschieben. Die Möglichkeit zur vorzeitigen Anwendung soll jedoch erhalten bleiben. Hintergrund für die vorgeschlagene Verschiebung des verpflichtenden Erstanwendungszeitpunkts auf unbestimmte Zeit ist, dass sich das IASB im Rahmen des Forschungsprojekts zur Equity-Methode nochmals mit derartigen Transaktionen befassen möchte. Die Übernahme durch die EU wurde ebenfalls verschoben.

IFRS 14 „Regulatorischer Abgrenzungsposten"

Der Interimsstandard IFRS 14 bietet Bilanzierungsmöglichkeiten für preisregulierte Geschäftsvorfälle für IFRS-Erstanwender. Aufgrund des äußerst limitierten Anwenderkreises wird die Europäische Kommission eine Übernahme in die EU nicht vorschlagen.

IFRS 9 „Finanzinstrumente"

Das IASB schloss im Juli 2014 sein Projekt zur Ersetzung des IAS 39 „Finanzinstrumente: Ansatz und Bewertung" durch die Veröffentlichung der finalen Version des IFRS 9 „Finanzinstrumente" ab. IFRS 9 führt einen einheitlichen Ansatz zur Klassifizierung und Bewertung von finanziellen Vermögenswerten ein. Die Folgebewertung von finanziellen Vermögenswerten richtet sich künftig nach drei Kategorien mit unterschiedlichen Wertmaßstäben und einer unterschiedlichen Erfassung von Wertänderungen. Die Kategorisierung ergibt sich dabei sowohl in Abhängigkeit der vertraglichen Zahlungsströme des Instruments als auch des Geschäftsmodells, in dem das Instrument gehalten wird. Für finanzielle Verbindlichkeiten wurden die nach IAS 39 bestehenden Kategorisierungsvorschriften hingegen weitgehend in IFRS 9 übernommen. Ferner sieht IFRS 9 ein neues Wertminderungsmodell vor, das auf den zu erwartenden Kreditausfällen basiert. IFRS 9 enthält zudem neue Regelungen zur Anwendung von Hedge Accounting, um die Risikomanagementaktivitäten eines Unternehmens besser darzustellen, insbesondere im Hinblick auf die Steuerung von nicht finanziellen Risiken. Ferner werden durch IFRS 9 zusätzliche Anhangangaben erforderlich.

IFRS 15 „Erlöse aus Verträge mit Kunden"

Der neue Standard ersetzt IAS 18 „Umsatzerlöse" und IAS 11 „Fertigungsaufträge" sowie die dazugehörigen Interpretationen. IFRS 15 legt einen umfassenden Rahmen zur Bestimmung fest, ob, in welcher Höhe und zu welchem Zeitpunkt Umsatzerlöse erfasst werden. Das Kernprinzip von IFRS 15 besteht darin, dass ein Unternehmen Erlöse erfassen soll, wenn die Lieferung von Gütern erfolgt ist bzw. die Dienstleistung erbracht wurde. Dieses Kernprinzip wird im Rahmen des Standards in einem Fünf-Schritte-Modell umgesetzt. Hierzu sind zunächst die relevanten Verträge mit dem Kunden und die darin enthaltenen Leistungsverpflichtungen zu identifizieren. Die Erlösrealisierung erfolgt dann in Höhe der erwarteten Gegenleistung für jede separate Leistungsverpflichtung zeitpunkt- oder zeitraumbezogen. Darüber hinaus enthält IFRS 15 detaillierte Anwendungsleitlinien zu einer Vielzahl von Einzelthemen (z. B. Vertragsänderungen, Veräußerungen mit Rückgaberecht, Behandlung von Vertragskosten, Verlängerungsoptionen, Lizenzerlösen, Prinzipal-Agent-Beziehungen, Bill-und-Hold-Vereinbarungen, Konsignationsvereinbarungen etc.). Zudem wird der Umfang der Anhangangaben erweitert. Die Zielsetzung der neuen Angabevorschriften besteht darin, Informationen über die Art, die Höhe, den zeitlichen Anfall sowie die Unsicherheit von Umsatzerlösen aus Verträgen mit Kunden einschließlich der hieraus resultierenden Zahlungsströme offenzulegen.

Hinweis: *Die DPR setzte in 2015 u. a. einen Prüfungsschwerpunkt auf die Anhangangaben zu den möglichen Auswirkungen der Anwendung des neuen IFRS 15 auf den Abschluss des Unternehmens in der Periode der erstmaligen Anwendung (IAS 8.30).*

IFRS 16 „Leasing"

Nach IFRS 16 entfällt die bisherige Unterscheidung zwischen Operating- und Finanzierungsleasingverhältnissen beim Leasingnehmer. Für alle Leasingverhältnisse bilanziert der Leasingnehmer ein Nutzungsrecht an einem Vermögenswert sowie eine Leasingverbindlichkeit. Das Nutzungsrecht wird nach den Vorschriften für immaterielle Vermögenswerte über die Vertragslaufzeit abgeschrieben. Die Bilanzierung der Leasingverbindlichkeit erfolgt entsprechend den Vorschriften für Finanzinstrumente nach IAS 39 bzw. zukünftig IFRS 9. Für kurzfristige Leasingverhältnisse und Leasinggegenstände von geringem Wert gibt es Erleichterungen bei der Bilanzierung.

Die Angaben im Anhang werden sich erweitern und sollen den Adressaten in die Lage versetzen, den Betrag, den Zeitpunkt sowie die Unsicherheiten im Zusammenhang mit Leasingvereinbarungen zu beurteilen.

Beim Leasinggeber sind die Regelungen des neuen Standards dagegen ähnlich zu den bisherigen Vorschriften des IAS 17. Die Leasingverträge werden weiterhin entweder als Finanzierungs- oder Operating-Leasingverhältnisse klassifiziert.

Die Prüfungsschwerpunkte der DPR umfassen sowohl europarechtliche als auch nationale Schwerpunkte.

Prüfungsschwerpunkte der DPR 2016

Folgende Prüfungsschwerpunkte hat sich die Deutsche Prüfstelle für Rechnungslegung in 2016 (für Jahres- und Konzernabschlüsse 2015) vorgenommen:

1. Einfluss der Finanzmarkt-Konditionen auf den Abschluss

2. Kapitalflussrechnung und zugehörige Angaben

3. Bemessung des beizulegenden Zeitwerts und zugehörige Angaben

4. Umsatzerlöse (IAS 18, IAS 11, IAS 8, IFRS 8, § 315 HGB)

5. Unternehmenszusammenschlüsse (IFRS 3)

Die ersten drei Prüfungsschwerpunkte stellen die von den nationalen Enforcement-Institutionen gemeinsam mit der ESMA identifizierten „European Common Enforcement Priorities" dar.

Hinweis: *Eine ausführliche Darstellung der ersten drei Prüfungsschwerpunkte findet sich auf der Homepage der ESMA.*

Die beiden letzten Prüfungsschwerpunkte bilden die nationalen Schwerpunkte der DPR und werden wie folgt konkretisiert:

Erfassung und Erläuterung der Umsatzerlöse im Konzernabschluss und im Konzernlagebericht:

- Ertragsrealisierung (Übertragung der maßgeblichen Risiken und Chancen und Zulässigkeit einer Erfassung von Erlösen nach Maßgabe des Fertigstellungsgrads)
- Unternehmensspezifische Anhangangaben zu den Rechnungslegungsmethoden für die Erfassung der Umsatzerlöse und zur Abbildung von Fertigungsaufträgen
- Anhangangaben zu den möglichen Auswirkungen der Anwendung des neuen IFRS 15 auf den Abschluss des Unternehmens in der Periode der erstmaligen Anwendung
- Informationen über eine starke Abhängigkeit von Kunden im Anhang und im Konzernlagebericht, insbesondere hinsichtlich aktueller und zukünftiger Auswirkungen auf die Ertragslage
- Prognose der Umsatzerlöse im Konzernlagebericht (insb. Angabe der zugrunde liegenden wesentlichen Annahmen und Berichterstattung über mögliche künftige Entwicklungen oder Ereignisse, die zu einer positiven oder negativen Abweichung von der Prognose des Umsatzes führen können)

Abbildung von Unternehmenszusammenschlüssen

- Bedingte Kaufpreiszahlungen (Zugangs- und Folgebewertung, Qualifizierung von Vereinbarungen über bedingte Zahlungen an Mitarbeiter und verkaufende Anteilseigner als Gegenleistung für den Unternehmenserwerb oder als separate Transaktion)
- Unternehmenserwerbe unter Marktwert (Ansatz und Bewertung der im Rahmen der Kaufpreisallokation neu identifizierten immateriellen Vermögenswerte, Angabe der Höhe des Gewinns und Beschreibung der Gründe, weshalb die Transaktion zu einem Gewinn führte)

DI/2015/1 Interpretationsentwurf zur Berücksichtigung von Unsicherheiten bei der ertragsteuerlichen Behandlung

Das IFRS Interpretations Committee (IFRS IC) des IASB hat am 21.10.2015 den Interpretationsentwurf DI/2015/1 „Uncertainty over Income Tax Treatments" herausgegeben. Unsicherheiten bei der ertragsteuerlichen Behandlung treten auf, wenn die Anwendung der jeweiligen Steuergesetze auf einen bestimmten Sachverhalt nicht eindeutig ist und somit auch von der Auslegung der jeweils zuständigen Steuerbehörde abhängt. An das IFRS IC wurde die Fragestellung herangetragen, wann eine Steuerforderung zu bilanzieren ist, wenn die Steuergesetze bei strittigen Steuerschulden eine sofortige Zahlung vorsehen, das Unternehmen jedoch beabsichtigt dagegen Einspruch einzulegen.

Die geleisteten Zahlungen an eine Steuerbehörde sind „sicher". Relevant sind die „unsicheren" finalen Verpflichtungen gegenüber der Steuerbehörde. Das bilanzierende Unternehmen muss beurteilen, ob es wahrscheinlich (probable) ist, dass die Finanzbehörden der vom Unternehmen gewählten steuerlichen Behandlung folgen werden. Dabei muss das Unternehmen davon ausgehen, dass die Steuerbehörde ihr Recht zur Überprüfung erklärter Beträge ausüben wird und dabei vollständige Kenntnis aller relevanten Informationen besitzt. Geht das Unternehmen davon aus, dass die zuständige Steuerbehörde seine gewählte steuerliche Behandlung (z. B. ursprüngliche Steuererklärung) im Nachgang bestätigen wird, werden die hieraus resultierenden Beträge bilanziert. Dies kann dazu führen, dass neben der Steuernachzahlung ein Rückforderungsanspruch angesetzt wird. Kommt das Unternehmen zu der Einschätzung, dass die Steuerbehörde die zur Diskussion stehende ertragsteuerliche Behandlung nicht akzeptieren wird, so hat das Unternehmen diesen Unsicherheitsfaktor zu berücksichtigen. Für die Bewertung wird entweder der wahrscheinlichste Betrag oder der Erwartungswert herangezogen. Dabei ist der Wert zu wählen, der die beste Prognosegenauigkeit gewährleisten kann.

Im Anwendungsbereich der vorgeschlagenen Interpretation fallen Unsicherheiten bei der ertragsteuerlichen Behandlung im Hinblick auf die Ermittlung des zu versteuernden Einkommens bzw. Ertrags, steuerliche Bemessungsgrundlagen, nicht genutzte steuerliche Verlustvorträge und Steuergutschriften (tax credits) sowie anzuwendende Steuersätze.

Ferner setzt sich der Entwurf mit der Fragestellung auseinander, ob mehrere unsichere steuerliche Sachverhalte einzeln beurteilt werden müssen oder mehrere Sachverhalte gemeinsam betrachtet werden sollen. Die Entscheidung hierüber liegt im Ermessen des Unternehmens. Es sollte die Betrachtungsebene gewählt werden, die eine bessere Indikation hinsichtlich der Auflösung der Unsicherheit liefert.

Dieser Anwendungshinweis bezieht sich ausschließlich auf die Abbildung von ertragsteuerlichen Unsicherheiten im Zusammenhang mit IAS 12. Unsicherheiten bei bspw. Substanzsteuern unterliegen IAS 37 „Rückstellungen".

Hinweis: *Zu jedem Stichtag ist eine kritische Beurteilung der „unsicheren" finalen Verpflichtungen vorzunehmen. Dabei sind Einschätzungen der Steuerbehörden sowie Steuerbescheide besonders kritisch zu würdigen, basierend auf dem lokalen „Umfeld". Eine Anfechtung eines Steuerbescheids führt nicht dazu, dass das Risiko einer abweichenden Festsetzung geringer einzuschätzen ist.*

Die oben dargestellten Grundsätze werden durch im Entwurf enthaltene Beispiele veranschaulicht. Aus einer Umfrage des DRSC ergab sich, dass die Unternehmen keine bzw. kaum Auswirkungen erwarten, da der Inhalt der Interpretation der bisherigen Bilanzierungspraxis entspricht.

Der Erstanwendungszeitpunkt steht noch nicht fest. Stellungnahmen zum Entwurf DI/2015/1 sind bis zum 19.1.2016 beim IFRS IC einzureichen. Der Entwurf kann auf der Internetseite des IASB heruntergeladen werden.

DI/2015/2 Interpretationsentwurf zur Währungsumrechnung

Das IFRS IC des IASB hat am 22.10.2015 den Interpretationsentwurf DI/2015/2 „Foreign Currency Transactions and Advance Considerations" herausgegeben. Der Entwurf soll Leitlinien zur Bestimmung des Wechselkurses geben, wenn bei Fremdwährungstransaktionen Vorauszahlungen (nicht monetäre Posten) erfolgen.

Das IFRS IC erhielt 2014 eine Anfrage hinsichtlich der Bestimmung des Wechselkurses bei Erlöstransaktionen in einer Fremdwährung gemäß IAS 21 „Auswirkungen von Wechselkursänderungen" in den Fällen, in denen der Kunde Vorauszahlungen leistet. Der Anfrage lag folgender Sachverhalt zugrunde: Es wird ein Vertrag zur Lieferung von Waren/Dienstleistungen im Geschäftsjahr 1 (T0) geschlossen. Die Zahlungen dafür sollen in Fremdwährung erfolgen. Es wird eine (Teil-) Vorauszahlung in T1 geleistet. Die Lieferung von Waren/Dienstleistungen erfolgt in T2. Welcher Wechselkurs ist bei der Umsatzrealisierung anzuwenden?

- Wechselkurs am Tag des Vertragsabschlusses
- Wechselkurs am Tag der Erfassung der Vorauszahlung
- Wechselkurs am Tag der Umsatzrealisierung

Der Interpretationsentwurf legt für die Bestimmung des Wechselkurses bei erhaltenen oder geleisteten Anzahlungen fest, dass der relevante Zeitpunkt der frühere der folgenden beiden ist:

- Tag der erstmaligen Erfassung des nicht monetären aktiven oder passiven Abgrenzungspostens und
- Tag der Erfassung des zugrundeliegenden Vermögenswerts, Aufwands oder Ertrags (oder eines Teils davon) in der Bilanz/GuV

Dieser Grundsatz wird im Interpretationsentwurf anhand von Beispielen veranschaulicht (vgl. nachfolgende Beispiele 1 und 2).

Erfolgt die Transaktion in mehreren Schritten, ist für jeden einzelnen Schritt der Transaktionszeitpunkt zu ermitteln. Als Wechselkurs ist dann der im jeweiligen Transaktionszeitpunkt gültige zugrunde zu legen (vgl. nachfolgende Beispiele 2 und 3). Dieses Vorgehen ist insbesondere in folgenden Situationen relevant:

- mehrere erhaltene oder geleistete Vorauszahlungen
- Lieferung der Waren zu verschiedenen Zeitpunkten bzw. Erbringung der Leistung im Zeitablauf
- Kombination von Waren/Dienstleistungen mit teilweise erhaltenen oder geleisteten Vorauszahlungen

Hinweis: *Dieser Interpretationsentwurf ist insb. für die Bauindustrie relevant, da dort regelmäßig Anzahlungen für langfristige Fertigungsaufträge geleistet werden. Der Erstanwendungszeitpunkt steht noch nicht fest. Stellungnahmen zum Entwurf DI/2015/2 sind bis zum 19.1.2016 beim IFRS IC einzureichen. Der Entwurf kann auf der Internetseite des IASB heruntergeladen werden.*

Mit dem Interpretationsentwurf soll der anzuwendende Wechselkurs bei Anzahlungen definiert werden.

Beispiel 1 : Kauf einer Maschine in Fremdwährung (FC) und Zahlung des Kaufpreises im Voraus

1.3.20X1: Vertragsabschluss zum Kauf einer Maschine

1.4.20X1: Zahlung des vollen Kaufpreises von 1.000 FC

15.4.20X1: Lieferung der Maschine

Bilanzielle Behandlung

1.4.20X1: Für die Zahlung des Kaufpreises wird ein nicht monetärer aktiver Abgrenzungsposten in Höhe von 1.000 FC mit dem Wechselkurs an diesem Tag angesetzt.

15.4.20X1:
- Ausbuchung des nicht monetären Abgrenzungspostens in Höhe der Vorauszahlung
- Ansatz der Maschine zu Anschaffungskosten von 1.000 FC mit dem Wechselkurs am 1.4.20X1

Beispiel 2: Mehrere Zahlungen und Umsatzrealisierung zu einem Zeitpunkt

1.6.20X2: Vertragsabschluss zur Warenlieferung zum Preis von 100 FC

1.8.20X2: erhaltene Anzahlung von 40 FC

1.9.20X2: Lieferung der Ware

30.9.20X2: Restzahlung von 60 FC

Bilanzielle Behandlung

1.8.20X2: Ansatz der Vertragsverbindlichkeit in Höhe der erhaltenen Anzahlung von 40 FC, die Umrechnung erfolgt mit dem Wechselkurs an diesem Tag

1.9.20X2:
- Ausbuchung der Vertragsverbindlichkeit von 40 FC
- Umsatzerfassung von 100 FC - dabei ist zu beachten, dass die Währungsumrechnung von 40 FC zum Wechselkurs am 1.8.20X2 und 60 FC zum Wechselkurs am 1.9.20X2 vorzunehmen ist
- Ansatz einer Forderung von 60 FC zum Wechselkurs am 1.9.20X2

Beispiel 3: Servicevertrag über mehrere Perioden mit mehreren Zahlungen

1.5.20X3: Abschluss eines Servicevertrags über 6 Monate ab 1.7.20X3

15.6.20X3: geleistete Zahlung von 200 FC für Monate 7/8.20X3

31.12.20X3: geleistete Zahlung von 400 FC für Monate 9 bis 12.20X3

Bilanzielle Behandlung

15.6.20X3: Ansatz des nicht monetären aktiven Abgrenzungspostens von 200 FC, die Umrechnung erfolgt mit Wechselkurs an diesem Tag

7./8.20X3:
- Ausbuchung des aktiven Abgrenzungspostens von jeweils 100 FC
- Aufwandserfassung von jeweils 100 FC zum Wechselkurs am 15.6.20X3

9./10./11./12.20X3: Aufwandserfassung zum Wechselkurs am jeweiligen Tag der Erfassung (ggf. Durchschnittskurs eines Monats gemäß IAS 21.22) und Ansatz einer finanziellen Verbindlichkeit, die bis zu ihrer Begleichung nach IAS 21.28 erfolgswirksam zu bewerten ist.

Leasing – aktuelle Entwicklungen hinsichtlich des Erstanwendungszeitpunkts

Die letztmalige Befassung des IASB am 20.10.2015 diente der Erörterung und Beschlussfassung für die verbliebenen Aspekte der Leasingbilanzierung (sog. sweep issues) und vor allem der Festlegung des Erstanwendungszeitpunkts für den neuen Leasing-Standard IFRS 16. Diesbezüglich wurde beschlossen, die verpflichtende Erstanwendung des IFRS 16 für Geschäftsjahre beginnend am oder nach dem 1.1.2019 vorzusehen. Zudem wurde beschlossen, die freiwillige vorzeitige Anwendung des IFRS 16 zu gestatten, sofern das jeweilige Unternehmen zeitgleich (oder bereits) IFRS 15 „Erlöse aus Verträgen mit Kunden" anwendet.

Hinweis: *Das IASB hat am 13.1.2016 den Rechnungslegungsstandard IFRS 16 „Leasing" veröffentlicht. Über den neuen Leasingstandard werden wir in unserer nächsten novus Ausgabe ausführlich berichten.*

IASB veröffentlicht Entwurf der Annual Improvements to IFRSs 2014-2016 Cycle

Das IASB hat am 19.11.2015 den Entwurf ED/2015/10 des „Annual Improvements to IFRSs 2014-2016 Cycle" veröffentlicht. Er enthält Änderungsvorschläge zu drei IFRS als Ergebnis der jährlichen Verbesserungsvorschläge des IASB. Die Verbesserungsvorschläge des IASB betreffen im Einzelnen:

- IFRS 1 „Erstmalige Anwendung der International Financial Reporting Standards": Streichung der kurzzeitigen Befreiungen für erstmalige Anwender (Ausnahmen in Tz. E3-E7 von IFRS 1), weil sie ihrem Zweck gedient haben bzw. durch Zeitablauf obsolet wurden.
- IFRS 12 „Angaben zu Anteilen an anderen Unternehmen": Aufgrund der Interaktion der Angabevorschriften von IFRS 5 und IFRS 12 bestand Unklarheit, ob die Angabevorschriften von IFRS 12 (außer die der Tz. B10-B16) auch für Beteiligungen gelten, die als zur Veräußerung gehalten, als zur Ausschüttung an Eigentümer gehalten oder als aufgegebene Geschäftsbereiche qualifiziert werden. Es erfolgte nunmehr eine Einfügung von Tz. 5A in IFRS 12, die klarstellt, dass die Angabevorschriften von IFRS 12 auch für Anteile gelten, die in den Anwendungsbereich des IFRS 5 fallen.
- IAS 28 „Anteile an assoziierten Unternehmen und Gemeinschaftsunternehmen": Nach IAS 28.18 besteht ein Wahlrecht zur Bewertung von bestimmten Beteiligungen. Hiernach kann eine Bewertung nach der Equity-Methode oder zum Fair Value mit Erfassung der Veränderungen in der Gewinn- und Verlustrechnung (FVPL) vorgenommen werden. Es stellte sich nun die Frage, ob die Anwendung der FVPL-Option auf Basis der jeweiligen Beteiligung (investment-by-investment choice) oder als konsistente Rechnungslegungsmethode (consistent policy choice) vorgenommen werden soll. Durch die vorgeschlagene Änderung wird nunmehr klargestellt, dass das Wahlrecht zur Bewertung einer Beteiligung an einem assoziierten Unternehmen oder Gemeinschaftsunternehmen, das von einer Wagniskapitalgesellschaft oder einem anderen qualifizierenden Unternehmen gehalten wird, je Beteiligung unterschiedlich ausgeübt werden kann.

Hinweis: *Der Entwurf enthält zum gegenwärtigen Stand keinen vorgeschlagenen Zeitpunkt für das Inkrafttreten der Änderungen. Das IASB wird diesen im Rahmen der erneuten Erörterungen bestimmen. Stellungnahmen zum Entwurf können noch bis zum 17.2.2016 beim IASB eingereicht werden. Der Entwurf kann auf der Internetseite des IASB heruntergeladen werden.*

IASB veröffentlicht Entwurf zu begrenzten Änderungen an IAS 40

Das IASB hat am 19.11.2015 den Entwurf ED/2015/9 „Transfer of Investment Property" (Übertragung von als Finanzinvestition gehaltenen Immobilien) veröffentlicht. Gegenstand des Entwurfs sind Änderungen an IAS 40 „Als Finanzinvestition gehaltene Immobilien".

Ziel der geplanten Änderungen ist die Klarstellung der Anforderungen in IAS 40.57 zu Übertragungen in den oder aus dem Bestand der als Finanzinvestition gehaltenen Immobilien. Hintergrund dieser Änderung ist eine Anfrage an das IFRS IC zur Anwendbarkeit von IAS 40.57 im Falle von als Finanzinvestition gehaltenen Immobilien. Insbesondere ging es darum, ob im Bau oder in der Erschließung befindliche Immobilien, die vorher als Vorräte klassifiziert wurden, in die Kategorie der als Finanzinvestition gehaltenen Immobilien umgegliedert werden können, wenn es eine offensichtliche Nutzungsänderung gegeben hat. Das IFRS IC reichte den Sachverhalt an das IASB weiter, das bei seiner Sitzung im April 2015 vorläufig übereinkam, eng umrissene Änderungen an IAS 40 vorzunehmen. Mit den Änderungen soll hervorgehoben werden, dass eine Übertragung in den oder aus dem Bestand der als Finanzinvestition gehaltenen Immobilien nur erfolgen kann, wenn es zu einer Nutzungsänderung gekommen ist.

Die vorgeschlagenen Änderungen an IAS 40 sind:

- IAS 40.57 wird geändert, um festzuhalten, dass ein Unternehmen eine Immobilie dann und nur dann in den oder aus dem Bestand der als Finanzinvestition gehaltenen Immobilien übertragen kann, wenn es Belege für eine Nutzungsänderung gibt. Die Nutzungsänderung muss darin bestehen, dass die Immobilie die Definition einer als Finanzinvestition gehaltenen Immobilie erfüllt oder nicht mehr erfüllt.
- Die Liste der Beispiele von Belegen in IAS 40.57(a) – (d) wird als nicht abschließende, anstelle einer abschließenden Liste dargestellt.

Hinweis: *Der Entwurf enthält zum gegenwärtigen Stand keinen vorgeschlagenen Zeitpunkt für das Inkrafttreten der Änderungen. Es wird jedoch vorgeschlagen, dass die Änderungen retrospektiv anzuwenden sein sollen. Stellungnahmen zum ED/2015/9 können noch bis zum 18.3.2016 beim IASB eingereicht werden. Der Entwurf kann auf der Internetseite des IASB heruntergeladen werden.*

Das IASB geht auf die Auswirkungen von möglichen Rückerstattungen auf die Pensionsbilanzierung ein.

IASB schlägt eng gefasste Änderungen der Pensionsbilanzierung vor

Am 18.6.2015 hat das IASB einen Änderungsentwurf ED/2015/5 zu IAS 19 und IFRIC 14 veröffentlicht. Bei Planänderungen, -kürzungen und Abgeltungen sind die Pensionsverpflichtungen nach IAS 19 auf Basis aktualisierter Annahmen zu bewerten. Der vorliegende Änderungsvorschlag spezifiziert in diesem Zusammenhang, dass die aktualisierten Annahmen bei der Berechnung des laufenden Dienstzeitaufwands sowie der Nettozinsen der Folgeperiode ebenfalls zu berücksichtigen sind.

Der Änderungsvorschlag des IFRIC 14 adressiert die Frage, wie sich die Verfügungsmacht dritter Parteien, wie etwa Treuhänder, auf mögliche Rückerstattungen von Pensionszahlungen an das Unternehmen auswirken können. Die Änderungsvorschläge an IFRIC 14 resultieren aus der Feststellung des IASB, dass ein Unternehmen keinen unbedingten Anspruch auf die Vermögensüberdeckung in einem Pensionsplan hat, wenn der Plantreuhänder diesen Überschuss zur Erhöhung der Leistungen an die Planmitglieder verwenden oder den Plan auflösen kann. Dementsprechend darf das Unternehmen den Vermögensüberschuss nicht bei der Bestimmung eines ggf. bestehenden Nettovermögenswerts berücksichtigen. Dabei wird angenommen, dass der Treuhänder unabhängig vom Unternehmen agiert und nur den Planmitgliedern verpflichtet ist.

Hinweis: *Stellungnahmen zu dem Entwurf konnten bis zum 29.10.2015 beim IASB eingereicht werden. Der Entwurf steht auf der Internetseite des IASB zum Download zur Verfügung.*

IASB veröffentlicht Standardentwurf zum Rahmenkonzept

Das Rahmenkonzept des IASB beschreibt die grundlegenden Konzepte, nach denen Jahresabschlüsse aufzustellen sind. Es dient dem IASB als konzeptionelle Basis bei der Entwicklung von Rechnungslegungsvorschriften und bei der Klärung von bilanziellen Sachverhalten, die nicht direkt in einem IAS oder IFRS oder einer Interpretation angesprochen werden. IFRS-Anwender liefert es Leitlinien zur Entwicklung von Rechnungslegungsmethoden und zur Schließung von bestehenden IFRS/IAS-Regelungslücken. Seit der Verabschiedung des Rahmenkonzeptes im Jahr 1989 blieb dieses in weiten Teilen bis heute unverändert. Das bestehende Rahmenkonzept wurde in der Vergangenheit vielfach wegen seiner mangelnden Klarheit kritisiert. Bereits 2004 wurde mit einer Überarbeitung begonnen. Am 28.5.2015 hat das IASB nun zwei Standardentwürfe veröffentlicht:

- ED/2015/3 „Conceptual Framework for Financial Reporting" mit Änderungsvorschlägen für das Rahmenkonzept und
- ED/2015/4 „Updating References to the Conceptual Framework", der Folgeänderungen an einzelnen Standards vorsieht und somit eher redaktioneller Natur ist.

Hinweis: *Die Kommentierungsfrist endete am 26.10.2015.*

Das vorgeschlagene überarbeitete Rahmenkonzept enthält acht Kapitel und umfasst folgende Themenbereiche:

1. Zielsetzung der allgemeinen Finanzberichterstattung (Objective of general purpose financial reporting)
   In diesem Abschnitt werden die Zielsetzung der Finanzberichterstattung sowie die Bedeutung der zur Verfügung gestellten Informationen, um die Entscheidungen der Unternehmensleitung über die Unternehmensressourcen zu beurteilen, dargestellt. Entsprechend wurden Leitlinien zur Verantwortlichkeit der Unternehmensleitung (stewardship) und deren Beurteilung durch die Nutzer von Abschlussinformationen aufgenommen.

2. Qualitative Eigenschaften entscheidungsnützlicher Finanzinformationen (Qualitative characteristics of useful financial information)
   In diesem Abschnitt wird erstmals das Konzept der Vorsicht, d. h. ein umsichtiges Vorgehen bei Entscheidungen unter Unsicherheit, explizit vorgeschlagen. Ferner wird der „Substance over form" Grundsatz ausdrücklich gegenüber einer an der formalrechtlichen Struktur orientierten Darstellung vorgezogen.

3. IFRS-Abschlüsse und abschlusserstellendes Unternehmen (Financial statements and the reporting entity)
   Dieser Abschnitt beschreibt die Funktion des Abschlusses und führt Vorschläge zu Definition und Abgrenzung des berichtenden Unternehmens ein.

4. Elemente des Abschlusses (The elements of financial statement)
   In diesem Kapitel finden sich Empfehlungen zur Überarbeitung von Definitionen zu Vermögenswerten, Schulden, Eigenkapital, Erträgen und Aufwendungen. Jedoch werden die Definitionen von Schulden und Eigenkapital in einem gesonderten Projekt überarbeitet.

5. Ansatz und Ausbuchung (Recognition and derecognition)
   Hier erfolgt eine Definition allgemeiner Grundsätze zum Ansatz und zur Ausbuchung von Vermögenswerten und Schulden. Als Ansatzvorschriften werden drei Kriterien aufgestellt: Relevanz, wirklichkeitsgetreue Darstellung sowie Kosten-Nutzen-Einschränkung. Die vorgeschlagenen Änderungen der Ausbuchungsvorschriften sollen zu einer wirklichkeitsgetreuen Darstellung der zurückbehaltenen Vermögenswerte und Schulden sowie zu einer Änderung in den Vermögenswerten und Schulden des Unternehmens führen.

6. Bewertung (Measurement)
   In diesem Abschnitt erfolgt eine Beschreibung der verschiedenen Bewertungsmaßstäbe und der bei deren Auswahl zu berücksichtigenden Faktoren.

7. Darstellung und Angaben (Presentation and disclosure)
   In diesem Kapitel werden grundlegende Konzepte vorgeschlagen, die bestimmen, welche Informationen in den Abschluss aufzunehmen und wie diese darzustellen sowie zu erläutern sind. Daneben wird erörtert, wie über den finanziellen Erfolg (financial performance) zu berichten ist, einschließlich der Nutzung des sonstigen Ergebnisses.

8. Kapital- und Kapitalerhaltungskonzepte (Concepts of capital and capital maintenance)
   In diesem Bereich werden keine Änderungen vorgeschlagen.

Das Rahmenkonzept an sich hat keinen festgelegten Erstanwendungszeitpunkt und wird somit zum Zeitpunkt der finalen Veröffentlichung in Kraft treten. Für die Folgeänderungen an den einzelnen Standards plant das IASB eine Übergangsfrist von 18 Monaten.

Hinweis: *Die Überarbeitung des Rahmenkonzepts ist grundsätzlich zu begrüßen, allerdings wird bislang kritisiert, dass wesentliche Themen nicht behandelt werden, wie beispielsweise die Abgrenzung zwischen Eigen- und Fremdkapital. Diese Fragestellung soll in einem eigenständigen Projekt beim IASB diskutiert werden. Ferner enthält der Standardentwurf bislang keine konzeptionelle Basis zur Abgrenzung der Gewinn- und Verlustrechnung und des sonstigen Ergebnisses sowie zu der Frage, welche Erträge und Aufwendungen wie zugeordnet werden. Auch die Wiedereinführung des Vorsichtsprinzips wird als kritisch angesehen. Einige IASB Mitglieder haben auch der Veröffentlichung aus diesen und anderen Gründen widersprochen. Ein Rahmenkonzept, dass nicht alle Themen behandelt, kann Mängel aufweisen, die seiner Zielsetzung schaden.*

Erstanwendung des Änderungsstandards von IFRS 10 und IAS 28 soll auf unbestimmte Zeit verschoben werden

Das IASB hat im August 2015 einen Änderungsentwurf ED/2015/7 zum Änderungsstandard an IFRS 10 und IAS 28 „Sale or Contribution of Assets between an Investor and its Associate or Joint Venture" veröffentlicht. Dieser Änderungsstandard sollte die Erfassung von Ergebniseffekten aus Transaktionen zwischen einem Investor und seinem assoziierten Unternehmen oder Gemeinschaftsunternehmen klarstellen. Die Erfassung der Ergebniseffekte sollte künftig davon abhängig sein, ob ein Geschäftsbetrieb übertragen wird oder nicht.

Ursprünglich war vorgesehen, dass die Klarstellungen erstmals für Geschäftsjahre gelten, die nach dem 31.12.2015 beginnen. Das IASB schlägt nunmehr vor (ED/2015/7), diesen Erstanwendungszeitpunkt auf unbestimmte Zeit zu verschieben. Die Möglichkeit zur vorzeitigen Anwendung soll jedoch erhalten bleiben. Hintergrund für die vorgeschlagene Verschiebung des verpflichtenden Erstanwendungszeitpunkts auf unbestimmte Zeit ist, dass sich das IASB im Rahmen des Forschungsprojekts zur Equity-Methode nochmals mit derartigen Transaktionen befassen möchte. Der IFRS-Fachausschuss des DRSC hat sich gegen die unbefristete Verschiebung des verpflichtenden Erstanwendungszeitpunkts ausgesprochen, vor allem deswegen, da die Änderungen bereits verabschiedet und veröffentlicht wurden und inhaltlich auf breite Zustimmung trafen.

Hinweis: *Die European Financial Reporting Advisory Group (EFRAG) hatte bereits am 8.9.2015 vorgeschlagen, den Prozess der Übernahme des Änderungsstandards in EU-Recht solange zu verschieben, bis das IASB seinerseits den Prozess der Verschiebung des Erstanwendungszeitpunkts abgeschlossen hat. Stellungnahmen zum Entwurf konnten bis zum 9.10.2015 beim IASB eingereicht werden. Der Entwurf steht auf der Internetseite des IASB zum Download zur Verfügung.*

Die Klarstellung zur Erfassung von Ergebniseffekten aus Transaktionen mit assoziierten Unternehmen ist noch nicht anzuwenden.

Abschlussprüferaufsichtsreformgesetz (APAReG) beschlossen

Das Abschlussprüferaufsichtsreformgesetzes (APAReG), mit dem die europäischen Vorgaben der Abschlussprüferrichtlinie und der EU-Verordnung zur Abschlussprüfung bei Unternehmen von öffentlichem Interesse umgesetzt werden sollen, ist am 3.12.2015 vom Bundestag beschlossen worden. Es wird eine Abschlussprüferaufsichtsstelle (APAS) beim Bundesamt für Wirtschaft und Ausfuhrkontrolle (BAFA) eingerichtet, die für die Inspektion bei Abschlussprüfern von Unternehmen von öffentlichem Interesse zuständig ist. Die seit 2005 für die öffentliche fachbezogene Aufsicht zuständige Abschlussprüferaufsichtskommission (APAK) wird aufgelöst. Die Selbstverwaltung des Berufsstandes in der Wirtschaftsprüferkammer (WPK) bleibt innerhalb der europäischen Vorgaben weitestgehend erhalten.

Hinweis: *Die WPK hat eine Presseerklärung anlässlich der Entscheidung des Bundestages veröffentlicht. Sie finden sie auf der Internetseite der WPK.*

Umsetzungsgesetz zur Transparenzrichtlinie-Änderungsrichtlinie – Quartalsfinanzberichte nicht mehr verpflichtend

Das Gesetz zur Umsetzung der Transparenzrichtlinie-Änderungsrichtlinie wurde im Bundesgesetzblatt veröffentlicht (BGBl. I 2015, S. 2029) und trat am 26.11.2015 in Kraft. Mit diesem Gesetz werden die im Jahr 2013 mit der Richtlinie 2013/50/EU erfolgten Änderungen der Transparenzrichtlinie aus dem Jahr 2004 (2004/109/EG) in nationales Recht umgesetzt. Das Umsetzungsgesetz führt insbesondere zu Änderungen im Wertpapierhandelsgesetz, darüber hinaus aber auch zu Anpassungen im Handelsgesetzbuch und im Börsengesetz.

Kernpunkte des Umsetzungsgesetzes sind die Überarbeitung des Enforcement-Verfahrens sowie die Änderungen bei der Zwischenberichterstattung. Gegenstand des bisherigen zweistufigen Enforcement-Verfahrens der Deutschen Prüfstelle für Rechnungslegung und der Bundesanstalt für Finanzdienstleistungsaufsicht sind Abschlüsse und Lageberichte von Unternehmen, deren Wertpapiere an einer inländischen Börse zum Handel im regulierten Markt zugelassen sind. Somit unterliegen sowohl Unternehmen mit Sitz in Deutschland als auch Unternehmen mit ausländischem Firmensitz dem Bilanzkontrollverfahren in Deutschland. Zukünftig liegt dem Enforcement-Verfahren das „Herkunftsstaatenprinzip" zu Grunde. Danach kann ein Unternehmen, abhängig vom Sitz des Unternehmens und des in Anspruch genommenen Kapitalmarktes wählen, welches Land in der EU sein Herkunftsstaat sein soll. Nur dieser wird dann für das Enforcement-Verfahren zuständig sein. Damit sollen Doppelprüfungen und Aufsichtslücken innerhalb der Europäischen Union und des Europäischen Wirtschaftsraums vermieden werden. Zudem wird der Prüfungsgegenstand auf ggf. zu erstellende Zahlungsberichte bzw. Konzernzahlungsberichte ausgedehnt (§ 37x WpHG). Durch Zahlungsberichte (bzw. Konzernzahlungsberichte) sollen rohstofffördernde Unternehmen verpflichtet werden, ihre Zahlungen an staatliche Stellen gegenüber der Allgemeinheit offenzulegen. Schließlich sind Anlassprüfungen künftig auch für das vorangehende Jahr möglich.

Bei der Zwischenberichterstattung werden durch die Gesetzesänderungen zwei Vorschriften gelockert:

- Die gesetzliche Veröffentlichungsfrist für den Halbjahresfinanzbericht wird von bisher zwei auf drei Monate ausgedehnt (§ 37w Abs. 1 S.1 WpHG n.F.).
- Die gesetzliche Pflicht im ersten und dritten Quartal, Zwischenmitteilungen der Geschäftsführung oder Quartalsfinanzberichte zu erstellen, wird ersatzlos gestrichen (§ 37x Abs. 1 bis 3 WpHG a.F.).

Allerdings ist zu berücksichtigen, dass Börsenbetreiber weiterhin über ihre Börsenordnung auch eine Berichterstattung innerhalb kürzerer Fristen sowie zusätzliche Abschlüsse und Berichte von Unternehmen einfordern können, deren Wertpapiere in Marktsegmenten mit hohen Transparenzanforderungen zugelassen sind.

Die Wertpapierbörse in Frankfurt hat die Änderungen umgesetzt und am 19.11.2015 die geänderte Börsenordnung (BörsO FWB) bekannt gegeben. Die wichtigsten Änderungen sind:

- Verlängerung der Frist für den Halbjahresfinanzbericht auf drei Monate statt zwei Monaten (§ 51 BörsO FWB),
- Pflicht zur Erstellung von sog. „Quartalsmitteilungen" statt Quartalsfinanzberichten für Emittenten im Prime Standard (§ 51a BörsO FWB).

Mit der Änderung der BörsO FWB wurden die gesetzlichen Erleichterungen weitgehend weiter gegeben. Die inhaltlichen Anforderungen an eine Quartalsmitteilung sind in § 51a BörsO FWB geregelt und sind stark an die Inhalte angelehnt, die gemäß DRS 16 „Zwischenberichterstattung" (Tz. 61-69) für sog. „Zwischenmitteilungen der Geschäftsführung" nach § 37x WpHG a.F. gefordert waren. Eine Konkretisierung der Inhalte wird in der Publikation der Deutschen Börse „IPO-Line, Being Public-Prime Standard" vorgenommen. Die Anforderungen an eine Quar-

Die Maßnahmen zur Umsetzung der Transparenzrichtlinie-Änderungsrichtlinie sind regelmäßig zum 26.11.2015 in Kraft getreten.

talsmitteilung erfordern keine quantitativen Angaben und sind damit deutlich geringer als die Anforderungen an einen Quartalsfinanzbericht.

Wird freiwillig ein Quartalsfinanzbericht entsprechend den Vorgaben des § 37 w Abs. 2 Nr. 1 und 2, Abs. 3 und 4 WpHG n.F. oder des § 37 y Nr. 2 WpHG analog erstellt, entfällt die Pflicht zur Erstellung einer Quartalsmitteilung.

Darüber hinaus ergeben sich durch das Gesetz zur Umsetzung der Transparenzrichtlinie-Änderungsrichtlinie insbesondere folgende Änderungen:

- Im Zuge des Gesetzgebungsvorhabens wurden die Mitteilungspflichten für Beteiligungen nach den §§ 21 ff. WpHG ergänzt und erweitert.
- In das BörsG werden in § 39 neue Regelungen zum Delisting aufgenommen. Dadurch soll der Anlegerschutz verbessert werden.
- Die Bußgelder bei Unterlassen der Regelpublizitätspflichten werden deutlich erhöht.

Hinweis: *Das Gesetz zur Umsetzung der Transparenzrichtlinie-Änderungsrichtlinie sowie die neuen §§ 51, 51a BörsO FWB sind zeitgleich zum 26.11.2015 in Kraft getreten. Ausführliche Informationen zur Änderung der BörsO FWB enthält das XETRA-Rundschreiben 124/15. Abweichend hiervon entfalten die Regelungen zum geänderten Enforcement-Verfahren zum 1.1.2016 ihre Wirksamkeit.*

IDW ERS HFA 36 n.F. zu Anhangangaben über das Abschlussprüferhonorar

Im Anhang und im Konzernanhang sind entsprechend den §§ 285 Nr. 17 bzw. 314 Abs. 1 Nr. 9 HGB Angaben zum Abschlussprüferhonorar erforderlich, aufgeschlüsselt in die vier Leistungskategorien „Abschlussprüfungsleistung", „andere Bestätigungsleistungen", „Steuerberatungsleistungen" und „sonstige Leistungen". Hierzu hat der Hauptfachausschuss (HFA) des IDW den Entwurf einer Neufassung der IDW Stellungnahme zur Rechnungslegung „Anhangangaben nach §§ 285 Nr. 17, 314 Abs. 1 Nr. 9 HGB über das Abschlussprüferhonorar" am 11.9.2015 veröffentlicht. Mit dem Entwurf soll die bisher bestehende Stellungnahme zu den Anhangangaben über das Abschlussprüferhonorar (IDW RS HFA 36) aus dem Jahr 2010 überarbeitet werden. Zielsetzung ist insbesondere ein einheitliches Verständnis bei Fragen der Abgrenzung von Prüfungs- und Beratungsleistungen.

Der Entwurf soll dabei vor dem Hintergrund der EU-Abschlussprüfungsregulierung zur Bestandserhebung und Zuordnung von Einzelleistungen zu den Leistungskategorien und zur Abgrenzung der Leistungskategorien untereinander beitragen. Nach dem Entwurf ist eine Leistung als Abschlussprüfungsleistung zu erfassen, wenn sie unmittelbar durch die Abschlussprüfung veranlasst ist (inkl. nachgelagerter Leistungen, z. B. im Zusammenhang mit Enforcement-Verfahren der DPR) oder im Rahmen der Abschlussprüfung genutzt wird (z. B. die projektbegleitende Prüfung IT-gestützter rechnungslegungsbezogener Systeme, vgl. IDW ERS HAF 36 Tz. 12a). Zu Letztgenanntem gehört auch die prüferische Durchsicht von Zwischenab-

schlüssen, die nach der bisherigen Fassung der Stellungnahme zu den anderen Bestätigungsleistungen gehörte. Des Weiteren enthält IDW ERS HFA 36 n.F. erstmals eine Anlage mit umfangreichen Beispielen für Leistungen der einzelnen Kategorien.

Unverändert ist das Gesamthonorar des Abschlussprüfers anzugeben. Wie bisher wird es für sachgerecht erachtet, die von verbundenen Unternehmen (i.S.d. § 271 Abs. 2 HGB) des Abschlussprüfers berechneten Honorare in das Gesamthonorar einzurechnen. Da dazu allerdings keine Pflicht besteht, wird künftig empfohlen, eine solche Einrechnung durch eine Davon-Angabe kenntlich zu machen (vgl. IDW ERS HFA 36 Tz. 7).

Anzugeben ist das „für das Geschäftsjahr berechnete" Gesamthonorar. Wie bisher ist dies als das aus Sicht des Bilanzierenden auf das Geschäftsjahr entfallende Honorar zu verstehen, d. h. grundsätzlich das im Geschäftsjahr in der Gewinn- und Verlustrechnung erfasste Honorar. Dieses schließt unverändert den berechneten Auslagenersatz ein, nicht aber die Umsatzsteuer, da es sich dabei um einen durchlaufenden Posten handelt. IDW ERS HFA 36 n.F. ergänzt in diesem Zusammenhang, dass auch andere durchlaufende Posten – z. B. einzeln zurechenbare Versicherungsprämien im Rahmen der Erteilung von Comfort Lettern – keinen Honorarbestandteil bilden (vgl. IDW ERS HFA 36 Tz. 10).

Im Konzernanhang ist das vom Konzernabschlussprüfer berechnete Gesamthonorar anzugeben. Dieses Honorar umfasst – wie bisher – Leistungen an das Mutterunternehmen, an vollkonsolidierte Tochterunternehmen und an quotal konsolidierte Gemeinschaftsunternehmen sowie – im Gegensatz zu bisher – an assoziierte Unternehmen (Tz. 19). Dabei sind Honorarbestandteile, die auf Leistungen an Gemeinschafts- und an assoziierte Unternehmen entfallen, nur entsprechend der Beteiligungsquote aufzunehmen (Tz. 19). Bisher gab es (für Leistungen an Gemeinschaftsunternehmen) nur eine entsprechende Empfehlung.

Hinweis: *Die Erstanwendung der (endgültigen) Stellungnahme ist für Jahres- und Konzernabschlüsse für nach dem 31.12.2016 beginnende Geschäftsjahre vorgesehen. Eine frühere Anwendung ist zulässig, sofern die Regelungen vollständig beachtet werden. IDW ERS HFA 36 steht auf der Homepage des IDW in der Rubrik „Verlautbarungen, Download von Entwürfen" zum Download bereit. Die Kommentierungsfrist endet am 1.4.2016.*

ESMA veröffentlicht finale Leitlinien zu alternativen Ergebniskennzahlen

Die europäische Wertpapier- und Marktaufsichtsbehörde ESMA (European Securities and Markets Authority) hat am 3.6.2015 finale Leitlinien zu alternativen Ergebniskennzahlen (APM) für börsennotierte Emittenten herausgegeben. Die Leitlinien sind von Emittenten anzuwenden, deren Wertpapiere an regulierten Märkten gehandelt werden, und ebenso von Personen, die zuständig für die Erstellung eines Prospektes sind.

Das Ziel der Leitlinien ist die Erhöhung der Transparenz und Vergleichbarkeit von Finanzinformationen. APM sind Finanzkennzahlen der vergangenen oder zukünftigen finanziellen Leistung, Finanzlage oder Cashflows, ausgenommen Finanzkennzahlen, die im einschlägigen Rechnungslegungsrahmen definiert oder ausgeführt sind. Beispiele für die am häufigsten verwendeten Ergebniskennzahlen sind EBIT, EBITDA oder Free Cashflow. Nach den Leitlinien sollten die Definitionen für alle APM klar und verständlich veröffentlicht werden. Des Weiteren sollten die Berechnungsgrundlagen erklärt und sinnvolle Bezeichnungen für die APM gewählt werden. Ferner fordern die Leitlinien eine Überleitung der APM auf den in den Abschlüssen für den betreffenden Zeitraum genannten unmittelbaren überleitbaren Posten bzw. auf das Zwischen- oder Gesamtergebnis. Dabei sollten die wesentlichen Überleitungsposten gesondert ermittelt und erklärt werden.

Hinweis: *Die Leitlinien treten am 3.7.2016 in Kraft. Der Final Report steht in englischer (und auch deutscher) Sprache auf der Homepage der ESMA zum Download zur Verfügung. Verlautbarungen der ESMA sind auch für kapitalmarktorientierte Unternehmen in Deutschland relevant.*

IFRS 9 – EU-Übernahme empfohlen

Die European Financial Reporting Advisory Group (EFRAG) hat am 15.9.2015 der EU-Kommission empfohlen, IFRS 9 „Finanzinstrumente" in EU-Recht zu übernehmen. Die finale Fassung von IFRS 9 wurde vom IASB im Juli 2014 veröffentlicht. EFRAG empfiehlt die verpflichtende Erstanwendung von IFRS 9 „Finanzinstrumente" in der EU für alle nicht der Versicherungswirtschaft angehörenden Unternehmen in Geschäftsjahren, die am oder nach dem 1.1.2018 beginnen. Versicherungsunternehmen sollen IFRS 9 von diesem Zeitpunkt an freiwillig anwenden können. Zudem wird die Möglichkeit einer freiwilligen vorzeitigen Erstanwendung für alle Unternehmen empfohlen.

Hinweis: *Das IASB hat am 9.12.2015 einen Entwurf (ED/2015/11) mit vorgeschlagenen Änderungen von IFRS 4 „Versicherungsverträge" veröffentlicht, mit denen die Bedenken hinsichtlich der unterschiedlichen Zeitpunkte des Inkrafttretens von IFRS 9 „Finanzinstrumente" und dem erwarteten neuen Standard zur Bilanzierung von Versicherungsverträgen adressiert werden sollen.*

Nach dem vorgeschlagenen Entwurf sollen Versicherer einen Aufschub (vorerst bis 2021) für die Bilanzierung ihrer Finanzinstrumente nach IFRS 9 auf der Aktivseite bekommen. Hintergrund ist, dass bei der Bilanzierung der versicherungstechnischen Rückstellungen auf der Passivseite für 2020 oder 2021 eine komplette Neuregelung ansteht (überarbeiteter IFRS 4). Spätestens 2021 sollen die Versicherer zeitgleich die Bilanzierung auf der Aktiv- und Passivseite ändern.

Die IFRS-Vorgaben zu Finanzinstrumenten sollen in EU-Recht übernommen werden.

IFRS 14 wird nicht in EU-Recht übernommen

Am 30.10.2014 hat EFRAG bekanntgemacht, dass die die Europäische Kommission den Interimsstandard IFRS 14 „Regulatorische Abgrenzungsposten zur Bilanzierung preisregulierter Geschäftsvorfälle" nicht zur Übernahme in EU-Recht vorschlagen wird. Der Interimsstandard IFRS 14 bietet Bilanzierungsmöglichkeiten für IFRS Erstanwender. Die Europäische Kommission begründet ihren Vorschlag mit dem äußerst limitierten Anwenderkreis der Regelung. Die Europäische Kommission wird alle künftigen Standards zur Bilanzierung preisregulierter Geschäftsvorfälle im Rahmen der üblichen Verfahren auf ihre Eignung prüfen.

EU-Endorsement Status Report

Die nachfolgende Tabelle beinhaltet noch nicht übernommene oder seit unserer letzten Ausgabe des novus IFRS von der EU übernommene Standards und Interpretationen (Endorsement). Grundlage ist der von EFRAG veröffentlichte EU-Endorsement vom 13.1.2016.

Standards	Inkrafttreten IASB	EU-Endorsement voraussichtlich
IFRS 9 – Finanzinstrumente (24.7.2014)	1.1.2018	H1/2016
IFRS 14 – Regulatorische Abgrenzungsposten (30.1.2014)	1.1.2016	kein Endorsement
IFRS 15 – Erlöse aus Verträgen mit Kunden (28.5.2014)	1.1.2017	Q2/2016
IFRS 16 – Leasing (13.1.2016)	1.1.2019	offen
Änderungen von Standards		
IFRS 10, IFRS 12 und IAS 28 – Investmentgesellschaften: Anwendung der Konsolidierungsausnahme (18.12.2014)	1.1.2016	Q2/2016
IFRS 10 und IAS 28 – Veräußerung oder Einbringung von Vermögenswerten zwischen einem Investor und einem assoziierten Unternehmen oder Joint Venture (11.9.2014)	unbestimmt verschoben (ED/2015/7	verschoben
IAS 27 – Equity Methode im Einzelabschluss (12.8.2014)	1.1.2016	18.12.2015
IAS 1 – Angabeninitiative (18.12.2014)	1.1.2016	18.12.2015
Jährlicher Verbesserungsprozess – Zyklus 2012-2014 (25.9.2014) (betroffene Standards: IFRS 5, IFRS 7, IAS 19 und IAS 34)	1.1.2016	15.12.2015
IAS 16 und 41– Bilanzierung fruchttragender Gewächse (30.6.2014)	1.1.2016	23.11.2015
IAS 16 und 38 – Klarstellung der zulässigen Abschreibungsmethoden (12.5.2014)	1.1.2016	02.12.2015
IFRS 11 – Änderungen hinsichtlich Erwerb von Anteilen an gemeinschaftlichen Tätigkeiten (6.5.2014)	1.1.2016	24.11.2015

Fehlerfeststellungen

Im Folgenden werden die Fehlerfeststellungen im 2. Halbjahr 2015 durch die DPR (Deutsche Prüfstelle für Rechnungslegung) anonymisiert dargestellt. Das Ziel ist es, Fehler in diesen Bereichen zu vermeiden.

Veröffentlichung Nr. 1

Projektabrechnungen: Aufgrund fehlerhafter Abrechnungen bei 27 Kundenprojekten sind im Konzernabschluss zum 31.12.2013 die Vermögenswerte um 12,8 Mio. Euro zu hoch und die Schulden um 0,4 Mio. Euro zu niedrig bilanziert. Nach Berücksichtigung resultierender Folgewirkungen – Steuereffekte sowie reduzierter Tantiemeaufwand für die Geschäftsjahre 2012 und 2013 – ist das Konzerneigenkapital zum 31.12.2013 um 11,4 Mio. Euro zu hoch ausgewiesen. Bei der Bilanzierung der Kundenprojekte wurde gegen nachfolgende Rechnungslegungsvorschriften verstoßen: Bei Projekten im Anwendungsbereich des IAS 11 wurden die insgesamt zu erwartenden Projektkosten zu niedrig angesetzt. Hierdurch wurde ein überhöhter Leistungsfortschritt kalkuliert und somit ein zu hoher Anteil der erwarteten Projekterlöse als Umsatz erfasst. Dieses verstößt gegen IAS 11.22. Soweit hierdurch nicht erkannt wurde, dass insgesamt ein Verlust aus der Projektabwicklung zu erwarten ist, wurde der zu erwartende Verlust nicht als Aufwand berücksichtigt. Dies verstößt gegen IAS 11.36. Bei Projekten im Anwendungsbereich des IAS 11 wurden bei der Kalkulation der erwarteten Projekterlöse Teilbeträge berücksichtigt, deren Realisierbarkeit nicht wahrscheinlich war. Dies verstößt gegen IAS 11.11 ff. Bei Projekten im Anwendungsbereich des IAS 18 wurden Umsätze erfasst, obwohl der Zufluss eines wirtschaftlichen Nutzens nicht wahrscheinlich war. Dies verstößt gegen IAS 18.20.

Kalkulation des Ergebnisses je Aktie: Im Dezember 2013 wurde eine Kapitalerhöhung beschlossen, die zu einer Erhöhung der Aktienzahl um 512.599 auf 7.176.398 führte. Die neuen Aktien wurden bei der Kalkulation des Ergebnisses je Aktie für das Jahr 2013 nicht zeitanteilig, sondern voll berücksichtigt. Dies verstößt gegen IAS 33.19 i.V.m. IAS 33.21 (a).

Im Jahresabschluss zum 31.12.2013 handelt es sich um folgenden Verstoß gegen Rechnungslegungsvorschriften bei Projektabrechnungen: Aufgrund fehlerhafter Projektabrechnungen in den Jahren 2012 und 2013 bei drei Tochtergesellschaften wurden die Beteiligungserträge in den Jahresabschlüssen 2012 und 2013 um 0,7 Mio. Euro zu hoch und die Aufwendungen aus Verlustübernahmen um 9,0 Mio. Euro zu niedrig ausgewiesen. Nach Berücksichtigung resultierender Folgewirkungen – Steuereffekte sowie reduzierter Tantiemeaufwand für die Geschäftsjahre 2012 und 2013 – ist das Eigenkapital zum 31.12.2013 um 9,3 Mio. Euro zu hoch ausgewiesen. Bei der Bilanzierung der Kundenprojekte in den Jahresabschlüssen der Tochtergesellschaften wurde gegen nachfolgende Rechnungslegungsvorschriften verstoßen: Buchwerte von Kundenprojekten wurden nicht auf den niedrigeren beizulegenden Zeitwert abgeschrieben. Dies verstößt gegen § 253 Abs. 4 Satz 2 HGB. In den Umsatzerlösen wurden Nachtragsforderungen berücksichtigt, deren Durchsetzbarkeit nicht hinreichend sicher war. Dies verstößt gegen § 252 Abs. 1 Nr. 4 zweiter Halbsatz HGB. Drohende Verluste aus Kundenprojekten wurden nicht oder in zu geringer Höhe passiviert. Dies verstößt gegen § 249 Abs. 1 Satz 1 HGB und § 253 Abs. 1 Satz 2 HGB.

Veröffentlichung Nr. 2

Fertigungsaufträge und Vorräte: Durch die Erfassung pauschaler Abgrenzungen sind im verkürzten Abschluss (u. a.) die Umsatzerlöse und die Forderungen um jeweils 4,0 Mio. Euro sowie die Bestandsveränderungen und die Vorräte jeweils um 1,8 Mio. Euro zu hoch ausgewiesen. Ohne diese Abgrenzungen hätte sich kein Konzernüberschuss, sondern ein Konzernfehlbetrag ergeben. Die pauschale Aufstockung der Forderungen aus Fertigungsaufträgen über den tatsächlich erzielten Leistungsfortschritt hinaus verstößt gegen IAS 11.22. Die Aufstockung der unfertigen und fertigen Erzeugnisse über die angefallenen Anschaffungs- und Herstellungskosten hinaus verstößt gegen IAS 2.9. Aufgrund fehlerhafter Abrechnungen bei 18 Kundenprojekten sind der Umsatz um 0,7 Mio. Euro und der Konzernjahresüberschuss um 0,5 Mio. Euro zu niedrig ausgewiesen. Es handelt sich um Folgewirkungen von Fehlerkorrekturen gemäß IAS 8, die im Konzernabschluss zum 31.12.2014 rückwirkend zum 31.12.2013 vorgenommen wurden. Bei der Bilanzierung der Kundenprojekte zum 31.12.2013 wurde gegen IAS 11.11 ff., IAS 11.22, IAS 11.36 und IAS 18.20 verstoßen.

Zwischenbericht und Zwischenlagebericht: Im Zwischenbericht zum 30.06.2014 sind der Zwischenabschluss und der Zwischenlagebericht nicht voneinander getrennt dargestellt. Dies verstößt gegen IAS 1.49, wonach ein Abschluss eindeutig von anderen Informationen, die im gleichen Dokument veröffentlicht werden, zu unterscheiden sein muss.

Veröffentlichung Nr. 3

Rechtsrisiken-Rückstellungen: Weder im Konzernanhang noch im Konzernlagebericht werden das Ausmaß von nicht unwahrscheinlichen Ressourcenabflüssen aus Rechtsstreitigkeiten und der Einfluss der Rechtsrisiken auf die Ertrags- und Vermögenslage hinreichend deutlich. Zu den Rechtsstreitigkeiten der Bank zählen am Bilanzstichtag neben zahlreichen zivilrechtlichen Klageverfahren auch bedeutende aufsichtsbehördliche Verfahren. Die Entwicklung der Rückstellungen für Rechtsstreitigkeiten wird entgegen IAS 37.84 nicht separat im Konzernanhang dargestellt. Aus den Angaben im Konzernanhang ist entgegen IAS 37.13 f. i. V. m. IAS 37.85 f. nicht erkennbar, für welche Rechtsrisiken Rückstellungen bilanziert wurden, für welche Rechtsrisiken wegen nicht verlässlicher Schätzbarkeit gemäß IAS 37.26 keine Rückstellungen angesetzt wurden und für welche Rechtsrisiken Eventualschulden quantifiziert oder nur verbal beschrieben wurden. Die Voraussetzungen des IAS 37.92 für einen Verzicht auf die von IAS 37.85 f. geforderten Angaben lagen nicht pauschal

Die Fehlerfeststellungen der DPR sollen der Fehlervermeidung dienen.

für alle Arten von Verpflichtungen vor, sondern nur in Einzelfällen, die separat im Konzernanhang zu begründen gewesen wären. Es liegt bezüglich der Konzernanhangangaben zu den Rechtsrisiken somit auch ein Verstoß gegen IAS 1.125 i. V. m IAS 1.129 sowie IAS 37.85 f. vor, wonach die mit der Schätzung des zukünftigen Ressourcenabflusses aus Rechtsrisiken verbundene Unsicherheiten sowie die herangezogenen Bewertungsgrundlagen in verständlicher Form anzugeben sind.

Rechtsrisiken Konzernlagebericht: Die Berichterstattung im Konzernlagebericht ermöglicht es den Adressaten nicht, sich ein zutreffendes Bild von der am Bilanzstichtag bestehenden Lage des Konzerns hinsichtlich der Rechtsrisiken und den damit verbundenen Unsicherheiten für die künftige Entwicklung zu machen. Damit wird gegen § 315 Abs. 1 Satz 1, 2 und 5 HGB verstoßen, wonach eine der Komplexität der Geschäftstätigkeit entsprechende Analyse der Lage des Konzerns darzustellen sowie die voraussichtliche Entwicklung mit ihren wesentlichen Chancen und Risiken zu beurteilen und zu erläutern sowie zugrundeliegende Annahmen anzugeben sind.

Veröffentlichung Nr. 4

Stille Beteiligung im Konzernabschluss: Im Konzernabschluss ist eine stille Beteiligung unter den sonstigen finanziellen Vermögenswerten der langfristigen Vermögenswerte mit einem Buchwert von 21.157 Tsd. Euro um mindestens 17.627 Tsd. Euro zu hoch bewertet. Nach IAS 39.11 handelt es sich bei der stillen Beteiligung um ein zusammengesetztes Finanzinstrument aus nicht derivativem Basisvertrag mit eingebettetem Derivat. Entgegen IAS 39.46 ist das eingebettete Derivat nicht mit dessen beizulegendem Zeitwert in Höhe von höchstens 3.530 Tsd. Euro bewertet. Entgegen IAS 39.63 hat es das Unternehmen weiterhin unterlassen, den Buchwert des Basisvertrages von 15.000 Tsd. Euro wegen Uneinbringlichkeit der stillen Beteiligung auf den Barwert der künftigen Cashflows vollständig im Wert zu berichtigen.

Stille Beteiligung im Jahresabschluss: Im Jahresabschluss ist die gleiche stille Beteiligung unter den sonstigen Ausleihungen des Anlagevermögens mit einem Buchwert von 15.000 Tsd. Euro um mindestens 11.470 Tsd. Euro zu hoch bewertet. Entgegen § 253 Abs. 3 Satz 3 HGB hat es die Muttergesellschaft unterlassen, die Beteiligung wegen voraussichtlich dauerhafter Wertminderung auf den niedrigeren beizulegenden Wert außerplanmäßig abzuschreiben.

Umsatzerlöse im Konzern: Im Posten Umsatzerlöse der Konzerngesamtergebnisrechnung sind Umsätze in Höhe von 1.450 Tsd. Euro aus im Berichtsjahr 2011 vollständig erbrachten Dienstleistungen aus der Fremdfinanzierungsvermittlung und Konzeption für bestimmte Fonds nicht erfasst worden. Dies verstößt gegen IAS 18.20 Satz 1, 18.21 Satz 2, wonach Umsatzerlöse in der Periode der Leistungserbringung nach Maßgabe des Fertigstellungsgrads zu erfassen sind.

Bewertung der Vorräte: Im Jahresabschluss sind die unter dem Bilanzposten Vorräte ausgewiesenen unfertigen Leistungen um 525 Tsd. Euro zu hoch ausgewiesen, weil die diesem Posten zugrunde liegenden Dienstleistungen bereits vom Leistungsempfänger abgenommen wurden. Der bilanzielle Ansatz dieser Vorräte verstößt gegen § 246 Abs. 1 Satz 2 HGB, wonach Vermögensgegenstände im Jahresabschluss nur erfasst werden dürfen, wenn sie dem bilanzierenden Unternehmen wirtschaftlich zurechenbar sind.

Veröffentlichung Nr. 5

Sonstige Vermögensgegenstände – Schadensersatzansprüche: Die Sonstigen Vermögensgegenstände sind in der Bilanz zum 31.12.2013 um 759 Tsd. Euro zu hoch ausgewiesen (bei einer Bilanzsumme von 1.456 Tsd. Euro und einem Eigenkapital von 403 Tsd. Euro). Ein in dieser Höhe bilanzierter Schadenersatzanspruch hätte nicht angesetzt werden dürfen, da der Anspruch bestritten wurde und die Höhe des Anspruches nicht mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit feststellbar war. Ohne die Bilanzierung dieses Anspruches hätte ein nicht durch Eigenkapital gedeckter Fehlbetrag bestanden. Die Bilanzierung des Schadenersatzanspruchs verstößt gegen das Realisationsprinzip gemäß § 252 Abs. 1 Nr. 4 zweiter Halbsatz HGB.

Lagebericht: Im Lagebericht 2013 wird nicht darauf hingewiesen, dass die beiden Vorstände der Gesellschaft jeweils 23,43 % der Aktien hielten und somit jeweils über mehr als 10 % der Stimmrechte verfügten. Das Unterlassen dieser Angaben verstößt gegen § 289 Abs. 4 Satz 1 Nr. 3 HGB.

ANSPRECHPARTNER

STUTTGART

Uwe Harr
Wirtschaftsprüfer, Steuerberater
Tel.: +49 711 2049-1179
E-Mail: uwe.harr@ebnerstolz.de

KÖLN

Marcus Lauten
Wirtschaftsprüfer, Steuerberater
Tel.: +49 221 20643-45
E-Mail: marcus.lauten@ebnerstolz.de

FRANKFURT

Jens Volk
Steuerberater
Tel.: +49 69 710488-30
jens.volk@ebnerstolz.de

HAMBURG

Dirk Schützenmeister
Wirtschaftsprüfer, Steuerberater
Tel.: +49 40 37097-179
E-Mail: dirk.schuetzenmeister@ebnerstolz.de

BONN

Burkhard Völkner
Wirtschaftsprüfer, Steuerberater
Tel.: +49 228 85029-111
E-Mail: burkhard.voelkner@ebnerstolz.de

HANNOVER

Hans-Peter Möller
Wirtschaftsprüfer, Steuerberater
Tel.: +49 511 936227-39
E-Mail: hans-peter.moeller@ebnerstolz.de

MÜNCHEN

Ulrich Lörcher
Wirtschaftsprüfer, Steuerberater
Tel.: +49 89 549018-227
E-Mail: ulrich.loercher@ebnerstolz.de

PUBLIKATIONEN

Ebner Stolz
Ebner Stolz/Bundesverband der Deutschen Industrie – Änderungen im Steuer- und Wirtschaftsrecht 2015/2016, Stotax

Ebner Stolz
Auswirkungen auf das deutsche Bilanzrecht, 2015, IDW Verlag

IMPRESSUM

Herausgeber:
Ebner Stolz Mönning Bachem
Wirtschaftsprüfer Steuerberater Rechtsanwälte
Partnerschaft mbB
www.ebnerstolz.de

Ludwig-Erhard-Straße 1
20459 Hamburg
Tel.: +49 40 37097-0

Holzmarkt 1, 50670 Köln
Tel.: +49 221 20643-0

Kronenstraße 30, 70174 Stuttgart
Tel.: +49 711 2049-0

Redaktion:
Uwe Harr, Tel.: +49 711 2049-1179
Dr. Ulrike Höreth, Tel.: +49 711 2049-1371
Daniela Santarossa-Preisler,
Tel.: +49 711 2049-1249
ifrs@ebnerstolz.de

novus enthält lediglich allgemeine Informationen, die nicht geeignet sind, darauf im Einzelfall Entscheidungen zu gründen. Der Herausgeber und die Autoren übernehmen keine Gewähr für die inhaltliche Richtigkeit und Vollständigkeit der Informationen. Sollte der Empfänger des **novus** eine darin enthaltene Information für sich als relevant erachten, obliegt es ausschließlich ihm bzw. seinen Beratern, die sachliche Richtigkeit der Information zu verifizieren; in keinem Fall sind die vorstehenden Informationen geeignet, eine kompetente Beratung im Einzelfall zu ersetzen. Hierfür steht Ihnen der Herausgeber gerne zur Verfügung.

novus unterliegt urheberrechtlichem Schutz. Eine Speicherung zu eigenen privaten Zwecken oder die Weiterleitung zu privaten Zwecken (nur in vollständiger Form) ist gestattet. Kommerzielle Verwertungsarten, insbesondere der (auch auszugsweise) Abdruck in anderen Newslettern oder die Veröffentlichung auf Webseiten, bedürfen der Zustimmung der Herausgeber.

Fotonachweis:
Alle Bilder: © www.gettyimages.com