

# IFRS-BULLETIN

Übernahmen von Standards in  
EU-Recht in Q4/2015

Veröffentlichungen des IASB:  
Änderung an IFRS 15: Verschiebung  
des Inkrafttretens; ED/2015/6: Klar-  
stellungen an IFRS 15

Im Blickpunkt:  
Zusammenfassung bedeutsamer  
Agenda Rejections des IFRS IC im  
Jahr 2015



## Editorial

Wir begrüßen Sie herzlich zur ersten Ausgabe des „IFRS-Bulletin“ in 2016, mit der wir Sie über aktuelle und bedeutsame Entwicklungen der IFRS informieren wollen. Neben der Veröffentlichung der Prüfungsschwerpunkte 2016 durch die europäische Wertpapier- und Marktaufsichtsbehörde (ESMA) und die Deutsche Prüfstelle für Rechnungslegung e.V. (DPR) im vierten Quartal 2015 hat auch die EU einige IAS/IFRS Rechnungslegungsstandards in europäisches Recht umgesetzt. Mit Blick auf die Arbeit des IASB ließen sich vor allen Dingen bei den Großprojekten (z.B. IFRS 9 Finanzinstrumente) kontroverse Diskussionen hinsichtlich des Erstanwendungszeitpunkts attestieren. Insbesondere die Interdependenz von IFRS 9 und IFRS 4 Versicherungsverträge wurde

als problematisch herausgestellt, da die Neuregelung der Bilanzierung von Versicherungsverträgen zu einem späteren Zeitpunkt fertiggestellt werden soll. Letztlich wurde aber eine mögliche Übergangslösung gefunden. Im Blickpunkt dieses IFRS-Bulletin finden Sie einen Überblick sowie eine Zusammenfassung der zahlreichen *agenda rejections* des IFRS IC im abgelaufenen Kalenderjahr 2015.

Unsere Fachmitarbeiter der Zentralabteilung Rechnungslegung der BDO AG stehen Ihnen jederzeit gerne für weitere Auskünfte zur Verfügung und beraten Sie gerne in allen weiteren Fragen zur nationalen und internationalen Rechnungslegung mit Bedeutung für Ihr Unternehmen.

## NEWSLETTER NR. 1 JANUAR 2016

BDO AG  
Wirtschaftsprüfungsgesellschaft  
Zentralabteilung Rechnungslegung  
(ZAR)

### ANSPRECHPARTNER:

WP StB Dr. Norbert Lüdenbach  
WP Dr. Jens Freiberg

### KONTAKT:

BDO AG  
Wirtschaftsprüfungsgesellschaft  
Georg-Glock-Straße 8  
40474 Düsseldorf  
Telefon: +49 211 1371-200  
Telefax: +49 211 1371-120  
E-Mail: zar@bdo.de

BDO AG Wirtschaftsprüfungsgesellschaft, eine Aktiengesellschaft deutschen Rechts, ist Mitglied von BDO International Limited, einer britischen Gesellschaft mit beschränkter Nachschusspflicht, und gehört zum internationalen BDO Netzwerk voneinander unabhängiger Mitgliedsfirmen. BDO ist der Markenname für das BDO Netzwerk und für jede der BDO Mitgliedsfirmen.

## 1. AKTUELLE ÜBERNAHMEN IN EU-RECHT

### 1.1 Übernahmen in EU-Recht

Im 4. Quartal 2015 erfolgten nachstehende Übernahmen von Standards oder *Amendments* in EU-Recht. Alle Änderungen treten für Geschäftsjahre in Kraft, die am oder nach dem 1. Januar 2016 beginnen.

- Mit Verordnung (EG) Nr. 2015/2113 vom 23. November 2015 wurden die Änderungen an IAS 16 und IAS 41 Landwirtschaft: Fruchtttragende Pflanzen in EU-Recht übernommen. Durch die vorgenommenen Änderungen fallen fruchtttragende Pflanzen (z. B. Weinstöcke, Bananenbäume), die nur der Erzeugung landwirtschaftlicher Produkte dienen, in den Anwendungsbereich von IAS 16.
- Mit Verordnung (EG) Nr. 2015/2173 vom 24. November 2015 wurden die Änderungen an IFRS 11 Bilanzierung von Erwerben von Anteilen an gemeinschaftlichen Tätigkeiten in EU-Recht übernommen. Es wird klargestellt, dass bei einem Erwerb eines Anteils an einer *joint operation*, die ein *business* i.S. von IFRS 3 darstellt, auch die Regelungen von IFRS 3 anzuwenden sind.
- Mit Verordnung (EG) Nr. 2015/2231 vom 2. Dezember 2015 wurden die Änderungen zur Klarstellung akzeptabler Abschreibungsmethoden an IAS 16 und IAS 38 in EU-Recht übernommen. Durch die Änderung an IAS 16 wird eine Abschreibung auf Basis erwarteter Erlöse *ausgeschlossen*. An IAS 38 wurde eine entsprechende Änderung vorgenommen, jedoch als widerlegbare Vermutung formuliert. Grundsätzlich ist zukünftig eine erlösorientierte Abschreibungsmethode nicht sachgerecht. Unter begrenzten Umständen sei jedoch eine Ausnahme möglich.
- Mit Verordnung (EG) Nr. 2015/2343 vom 15. Dezember 2015 wurden die jährlichen Verbesserungen an den IFRS (Zyklus 2012 - 2014) in EU-Recht übernommen. Die Änderungen betreffen:
  - IFRS 5 - Aufnahme zusätzlicher Leitlinien, für Fälle, in denen ein Unternehmen einen Vermögenswert zunächst als zur Veräußerung gehalten klassifiziert und später zur Abgabe als Sachdividende an Gesellschafter umklassifiziert (Verhältnis von IFRS 5 zu IFRIC 17).
  - IFRS 7 - Klärung, wann und ob ein abgeschlossener Verwaltungsvertrag (*servicing contract*) über ein Portfolio veräußerter finanzieller Vermögenswerte ein fortgesetztes Engagement (*continuing involvement*) darstellt und entsprechende Angabepflichten auslöst.
  - IFRS 7 - Klarstellung, dass Angaben bzgl. der Saldierung von finanziellen Vermögenswerten und Schulden infolge der Änderung „*Disclosure-Offsetting Financial Assets and Financial Liabilities*“ an IFRS 7 nicht in allen nach dem

1.1.2013 veröffentlichten Zwischenabschlüssen erfolgen müssen.

- IAS 19 - Bei der Ermittlung des Diskontierungszinses sind zukünftig nicht nur Unternehmensanleihen desselben Landes, sondern auch desselben Währungsraums zu berücksichtigen.
- IAS 34 - Klarstellung, dass Angaben entweder im Zwischenabschluss oder an anderer Stelle (*elsewhere*) im Zwischenbericht zu erfolgen haben. Stehen Sie an anderer Stelle im Zwischenbericht, muss ein entsprechender Querverweis erfolgen.
- Mit Verordnung (EG) Nr. 2015/2406 vom 18. Dezember 2015 wurden die Änderungen an IAS 1 Angabeinitiative in EU-Recht übernommen. Die Änderungen sehen zahlreiche Klarstellungen an IAS 1 vor, u.a. des Wesentlichkeitsgrundsatzes. Danach sollen nur noch „wesentliche“ Informationen offengelegt und Redundanzen vermieden werden. Weiterhin erfolgt eine Klarstellung bzgl. der Strukturvorgaben für Anhangangaben. Die Reihenfolge der Anhangangaben muss nicht in der Reihenfolge stattfinden, wie dies in IAS 1.114 vorgesehen ist. Auch die Streichung von irrelevanten Rechnungslegungsmethoden im Anhang ist nun explizit vorgesehen.
- Mit Verordnung (EG) Nr. 2015/2441 vom 18. Dezember 2015 wurden die Änderungen an IAS 27 zur Anwendung der *equity*-Methode im Einzelabschluss in EU-Recht übernommen. Infolge der Änderung können Anteile an Tochterunternehmen, *joint ventures* und assoziierten Unternehmen im Einzelabschluss des Investors wieder wahlweise nach der *at equity*-Methode abgebildet werden.

### 1.2 Ausstehende Übernahmen

Das *Endorsement* der nachfolgenden Standards und Änderungen steht noch aus (erwartetes EU-Übernahmedatum in Klammern; Stand: 29. Dezember 2015):

- IFRS 9 Finanzinstrumente (H1/2016),
- IFRS 15 Erlöse aus Verträgen mit Kunden sowie die Änderung zum Datum des Inkrafttretens von IFRS 15 (Q2/2016),
- Änderungen an IFRS 10, IFRS 12 und IAS 28: Beteiligungsunternehmen: Anwendung der Konsolidierungsausnahme (Q2/2016),
- Änderungen an IFRS 10 und IAS 28: Verkauf oder Zuwendung von Vermögenswerten zwischen einem Investor und dem assoziierten Unternehmen oder dem *joint venture* (unbestimmt verschoben).

Die Europäische Kommission hat entschieden, den Interimsstandard IFRS 14 Regulatorische Abgrenzungsposten nicht zur Übernahme in EU-Recht vorzuschlagen, da der Standard lediglich Bilanzierungsmöglichkeiten für Erstanwender bietet und daher in der EU nur wenige Unternehmen betrifft. Es wird Phase II des

Gesamtprojekts, somit auch die neuen Regelungen für bestehende IFRS-Anwender, abgewartet.

## 2. ENFORCEMENT IM DEUTSCH-SPRACHIGEN RAUM

### 2.1 Prüfungsschwerpunkte 2016 der ESMA und der DPR

Die Deutsche Prüfstelle für Rechnungslegung e.V. (DPR) hat am 19. November 2015 ihre Prüfungsschwerpunkte 2016 veröffentlicht. Ende Oktober hat auch die europäische Wertpapier- und Marktaufsichtsbehörde (ESMA) ihre Prüfungsschwerpunkte, die bei der Überprüfung der 2015er Abschlüsse durch die nationalen Enforcement-Stellen kapitalmarktorientierter Unternehmen in Europa gesetzt werden, veröffentlicht. Die ESMA-Schwerpunkte ergänzen die DPR-Schwerpunkte und sind für den Bilanzsteller daher von gleicher Relevanz wie die national spezifischen Prüfungsschwerpunkte.

Folgende Prüfungsschwerpunkte sind von DPR und ESMA festgelegt worden:

#### ESMA-Schwerpunkte:

1. Einfluss der Finanzmarktkonditionen auf den Abschluss - Aufgrund starker Schwankungen und Unsicherheiten an den Finanzmärkten stehen insbesondere schwankende Wechselkure, Länderrisiken und Kapitaltransferrestriktionen mit ihren wesentlichen Annahmen und Schätzungen im Vordergrund. Prüfgebiete wären z. B. der Werthaltigkeitstest nach IAS 36, die Bewertung langfristiger Rückstellungen nach IAS 37 oder auch die Bewertung von Pensionsrückstellungen nach IAS 19.
2. Kapitalflussrechnung und zugehörige Angaben - Im Fokus stehen unübliche Zahlungsvorgänge im Rahmen der laufenden Geschäftstätigkeit, *cash flows* im Zusammenhang mit der Kontrollerlangung bzw. dem Kontrollverlust eines Tochterunternehmens (IAS 7.38), Darstellung von Veränderungen des *working capital* sowie die Zusammensetzung des Finanzmittelfonds (IAS 7.7).
3. Bemessung des beizulegenden Zeitwerts und zugehörige Angaben - Die ESMA sieht insbesondere bei der Ermittlung von Zeitwerten sowie den zugehörigen Anhangangaben Verbesserungspotential. Betroffen sind u. a. Anhangangaben zur Bewertung von Vermögenswerten und Schulden nach IFRS 4, IAS 40 und IFRS 5.

#### DPR-Schwerpunkte:

1. Umsatzerlöse (IAS 18/11/8, IFRS 8, § 315 HGB):
  - Ertragsrealisierung und hier insbesondere die Übertragung der maßgeblichen Risiken und Chancen (IAS 18.14(a)) sowie die Zulässigkeit einer Erfassung von Erlösen nach Maßgabe des Fertigstellungsgrades (IAS 18.20, IAS 11.22)
  - Unternehmensspezifische Anhangangaben zu den Rechnungslegungsmethoden für die Erfas-

sung der Umsatzerlöse (IAS 18.35(a)) und zur Abbildung von Fertigungsaufträgen (IAS 11.39 (b) und (c))

- Anhangangaben zu möglichen Auswirkungen bei der Anwendung des neuen IFRS 15 auf den Abschluss des Unternehmens in der Periode der erstmaligen Anwendung (IAS 8.30)
  - Informationen über eine starke Abhängigkeit von Kunden im Anhang gem. IFRS 8.34 und im Konzernlagebericht gem. § 315 Abs. 1 HGB, insbesondere bzgl. aktueller und zukünftiger Auswirkungen auf die Ertragslage (DRS 20.65 ff., DRS 20.146 ff)
  - Prognose der Umsatzerlöse im Konzernlagebericht (§ 315 Abs. 1 S. 5 HGB) und hier insbesondere die Angabe der zugrunde liegenden wesentlichen Annahmen (DRS 20.120) sowie die Berichterstattung über mögliche künftige Entwicklungen oder Ereignisse, die zu einer positiven oder negativen Abweichung von der Prognose des Umsatzes führen können (Chancen und Risiken gem. DRS 20.11)
2. Unternehmenszusammenschlüsse (IFRS 3):
    - Bedingte Kaufpreiszahlungen, d.h. Bewertung (IFRS 3.39 f.) und Folgebewertung (IAS 39.47) sowie die Qualifizierung von Vereinbarungen über bedingte Zahlungen an Mitarbeiter und verkaufende Anteilseigner als Gegenleistung für den Unternehmenserwerb oder als separate Transaktion (IFRS 3.52 b), IFRS 3 Anhang B54 f.)
    - Unternehmenserwerb zu einem Preis unter dem Marktwert (IFRS 3.34 ff.), hier Ansatz und Bewertung der im Rahmen der Kaufpreisallokation neu identifizierten immateriellen Vermögenswerte (IFRS 3.10 ff., IFRS 3 Anhang B31 ff.) sowie die Angabe der Höhe des Gewinns und Beschreibung der Gründe, weshalb die Transaktion zu einem Gewinn führte (IFRS 3.59, IFRS 3 Anhang B64n)).

### 2.2 ESMA veröffentlicht neue Auszüge von Durchsetzungsentscheidungen

Die ESMA hat zudem am 25. November 2015 den 18. Auszug von Durchsetzungsentscheidungen aus der Datenbank der European Enforcers Coordination Sessions (ECCS) veröffentlicht. Der aktuelle Auszug enthält Durchsetzungsentscheidungen zu folgenden Themen:

- IFRS 5 - Darstellung von lizenzierten Aktivitäten als aufgebende Geschäftsbereiche
- IAS 34 - Angaben im Zwischenbericht
- IAS 19 - Angaben zu Plänen für Leistungen nach Beendigung des Arbeitsverhältnisses
- IAS 34/IAS 1 - Angaben zur Annahme der Unternehmensfortführung
- IFRS 10 - Kontrolle eines Unternehmens ohne Halten eines Eigenkapitalanteils
- IFRS 10 - De facto Kontrolle
- IAS 36 - Wertminderung von Geschäfts- oder Firmenwerten

- IFRS 13 - Bewertung zum beizulegenden Zeitwert von Krediten mit festen Zinsen
- IAS 36 - Buchwerte von Zahlungsmittel generierenden Einheiten, die auf Werthaltigkeit geprüft werden sollen
- IFRS 5 - Darstellung und Ausweis von aufgegebenen Geschäftsbereichen im separaten Abschluss

Sie können [hier](#) direkt zum ESMA-Dokument.

### 2.3 ESMA-Stellungnahme zu IFRS 9 Übernahmzeitpunkt

Am 10. November 2015 wurde von der EFRAG ein Entwurfsschreiben veröffentlicht mit dem der EU-Kommission mitgeteilt werden soll, dass aufgrund des zeitlichen Auseinanderfallens der Erstanwendungszeitpunkte von IFRS 9 und dem Standard für Versicherungsverträge eine weitere Ausdehnung der Übernahmeempfehlung nicht möglich sei. Mit Antwortschreiben an die EFRAG vom 19. November 2015 betonte die ESMA deutlich die Notwendigkeit einer vollständigen Übernahme von IFRS 9, da insbesondere die Einführung des *expected loss models* eine Aufforderung der G-20 Staaten nach der Finanzmarktkrise darstelle. Auch im Hinblick auf die Diskrepanz zum bisherigen IFRS 4 und den erst in 2016 zu erwartenden Änderungen betonte die ESMA noch einmal, dass es keine Lösung sein könne über einen europäischen *carve-out* nachzudenken. Nach Auffassung der ESMA sollte die Übernahme von IFRS 9 in EU-Recht so schnell wie möglich erfolgen.

### 2.4 ESMA-Stellungnahme zum Rahmenkonzept

Die ESMA hat mit Schreiben vom 17. November 2015 Stellung zu den IASB-Entwürfen ED/2015/3 - Rahmenkonzept für die Finanzberichterstattung und ED/2015/4 - Aktualisierung der Verweise auf das Rahmenkonzept genommen. Hierin unterstützt die ESMA die Bemühungen des IASB und stimmt den meisten Vorschlägen des Standardsetzers zu. Inhaltliche Kritik äußert die ESMA allerdings im Hinblick auf die Themen, die vom IASB ausgeklammert wurden. Nach Auffassung der ESMA sei der Entwurf nicht vollständig, da keine Leitlinien zur Abgrenzung von Eigen- und Fremdkapital sowie keine Definition von „*performance*“ enthalten sei. Besondere Besorgnis teilte die ESMA hinsichtlich der Tatsache mit, dass die Abgrenzung von Eigen- und Fremdkapital durch den IASB in einem späteren Projekt geändert werden würde. Zudem würde eine nichtvorhandene Definition von „*performance*“ dazu führen, dass keine ausreichende Unterscheidung möglich sei, ob bestimmte Sachverhalte in der GuV oder im OCI zu erfassen seien.

## 3. AKTIVITÄTEN DES DRSC UND IDW

### 3.1 Ergebnisse der 44. Sitzung des IFRS-Fachausschusses des DRSC

Am 9. Dezember 2015 fand die 44. Sitzung des IFRS-Fachausschusses des DRSC statt. U. a. wurden die folgenden Themen diskutiert:

- IASB ED/2015/10 - *Annual Improvements 2014-2016*
- Versicherungsverträge - aktuelle Entwicklungen
- IFRIC DI DI/2015/1 Unsicherheit bzgl. der ertragssteuerlichen Behandlung
- IFRIC DI/2015/2 Geschäftsvorfälle in Fremdwährung und Vorauszahlungen
- IASB ED/2015/9 - Übertragung von an Finanzinvestitionen gehaltenen Immobilien
- Information über aktuelle Entwicklungen aus der Gremienarbeit zu IFRS 15
- EFRAG SDS *The Statement of Cash Flow issues for Financial Institutions*
- Informationen über Diskussionen und Entscheidungen über IFRS IC, u. a. Entscheidungen zu variablen Zahlungsvereinbarungen unter IAS 16 und IAS 38 i. Z. mit IFRIC 12 betr. fixe oder variable Zahlungen

### 3.2 DRSC-Stellungnahme zum Konsultationspapier der IFRS-Stiftung

Am 30. November 2015 hat das DRSC seine Stellungnahme zum Konsultationspapier der Trustees an die IFRS-Foundation übermittelt. Dieses bezieht sich auf die Beantwortung zu 14 Fragen im Hinblick auf die Themen:

- Relevanz und einheitliche Anwendung der IFRS sowie
- Aufbau und Finanzierung der Foundation.

Der Verwaltungsrat des DRSC stimmt mit den vorläufigen Entscheidungen der IFRS Foundation weitestgehend überein; allerdings vertritt er bei zwei Punkten eine abweichende Meinung:

- Im Hinblick auf die vier strategischen Ziele der Organisation stimmt der Verwaltungsrat zu, regt aber für das dritte Ziel der einheitlichen Anwendung und Umsetzung eine Klarstellung an und argumentiert, dass unterschiedliche (aber für sich betrachtet gerechtfertigte) Bilanzierungsweisen als im Einklang mit einer einheitlichen Anwendung stehend angesehen werden sollten. Eine prinzipienorientierte Rechnungslegung bringe Ermessenspielräume mit sich, deren Ausübung erst eine sinnvolle Bilanzierung ermögliche.
- Die Verkleinerung des Boards auf 13 Mitglieder findet beim Verwaltungsrat keine Zustimmung, da nach seiner Auffassung die Belastung je Board-Mitglied bereits das Limit erreicht habe und eine weitere Verringerung der Mitglieder zu negativen Auswirkungen auf die Qualität der Arbeit des IASB führen würde.

### 3.3 DRSC-Stellungnahme zu IASB-Entwürfen zum Rahmenkonzept

Am 24. November 2015 hat das DRSC gegenüber dem IASB Stellung zu dessen ED/2015/3 - Überarbeitung des Rahmenkonzepts sowie ED/2015/4 - Aktualisierung der Verweise auf das Rahmenkonzept genommen.

- Zu ED/2015/3 begrüßt der IFRS-FA die vom IASB gemachten Fortschritte, kritisiert aber auch, dass zu wichtigen Fragestellungen noch keine erkennbaren Erfolge erzielt wurden, wie z. B. zur Frage der Abgrenzung von Eigen- und Fremdkapital.
- Die in ED/2015/4 enthaltenen Vorschlägen werden vom IFRS-FA grundsätzlich unterstützt.

### 3.4 DRSC-Stellungnahme zur IASB Agendakonsultation

Am 19. November 2015 hat das DRSC seine Stellungnahme zum „Request for Views - Agenda Consultation 2015“ an das IASB übermittelt. Der DRSC fordert den nachfolgenden Themen zunächst Priorität einzuräumen:

- Die weitere Bearbeitung bzw. Fertigstellung der Projekte Versicherungsverträge, Angabeninitiative und Rahmenkonzept
- die Periodisierung der IASB-Forschungsaktivitäten und
- die weitere Entwicklung von prinzipienorientierten Rechnungslegungsstandards.

### 3.5 DRSC-Stellungnahme gegen Verschiebung von Änderungen an IFRS 10 und IAS 28

Mit ED/2015/7 hat der IASB im August 2015 eine Verschiebung der Änderungen an IFRS 10 und IAS 28 auf unbestimmte Zeit vorgeschlagen. Nachdem sich am 9. September 2015 die EFRAG positiv zu diesem Änderungsvorschlag äußerte und die Verschiebung begrüßte, sprach sich der IFRS-Fachausschuss des DRSC am 8. Oktober 2015 gegen eine solche Verschiebung aus, da die Änderungen den formalen *due-process* des IASB bereits positiv durchlaufen hätten. Am 17. Dezember 2015 wurde der Änderungsstandard vom IASB verabschiedet. Wir verweisen an dieser Stelle auf Abschnitt 5 unseres IFRS Bulletin „Aktivitäten des IASB“.

### 3.6 IDW-Schreiben an das IFRS IC

Mit einem Schreiben an das IFRS Interpretations Committee (IFRS IC) hat sich das IDW gegen eine vorläufige Entscheidung des IFRS IC im Hinblick auf IFRS 5 ausgesprochen. Gem. IFRS 5.30 sind Angaben vorzunehmen, die es den Abschlussadressaten ermöglichen, die finanziellen Auswirkungen von aufgegebenen Geschäftsbereichen und der Veräußerung langfristiger Vermögenswerte zu beurteilen. Das IFRS IC hat im September 2015 eine vorläufige Entscheidung veröffentlicht, nach der eine Aufwands- und Ertragskonsolidierung erforderlich ist. Das IDW vertritt eine andere Auffassung und empfiehlt dem Board eine Klarstellung i. S. von IDW RS HFA 2 Tz. 111 im Rahmen der *annual*

*improvements* vorzunehmen, wobei auf die Zurechnung des Ergebnisses im Konzern (fortgeführter vs. aufgegebenen Geschäftsbereich) eingegangen werden soll.

### 3.7 IDW-Stellungnahmen zur IASB Agendakonsultation

Am 23.12.2015 hat das IDW seine Stellungnahme zur IASB-Agendakonsultation veröffentlicht. Im Wesentlichen enthält es folgende Forderungen:

- Fertigstellung der verbleibenden Großprojekte der letzten Agenda (Leasing, Versicherungsverträge),
- Weitere Auseinandersetzung mit dem Rahmenkonzept der IFRS und der Entwicklung von Prinzipien für Angaben in Standards,
- Vorantreiben vier entscheidender Forschungsprojekte (Erfolgsberichterstattung, Geschäfts- oder Firmenwert und Wertminderung, Unternehmenszusammenschlüsse unter gemeinsamer Kontrolle, Abgrenzung von Eigenkapital und Fremdkapital),
- Beschränkung auf die Förderung von kleinen, kurzfristigen Projekten zur Erhaltung und Verbesserung der Qualität und zur Unterstützung der Implementierung der IFRS.

## 4. AKTIVITÄTEN AUF EUROPÄISCHER EBENE

### 4.1 EFRAG: Veröffentlichung endgültiger Stellungnahmen zu IASB-Entwürfen

EFRAG-Stellungnahme zu IASB-Entwurf ED/2015/3 und ED/2015/4

Am 28. Mai 2015 hat der IASB einen Entwurf mit Änderungen zum Rahmenkonzept herausgegeben. Unter anderem wird im Rahmen des Entwurfs vorgeschlagen, Vermögen und Schulden neu abzugrenzen und ein grundlegendes Konzept zur Ausbuchung einzuführen. Darüber hinaus wird über die beiden fundamentalen Bewertungsmaßstäbe und deren Auswahlkriterien diskutiert. Zudem soll ein Rahmen für den Ausweis und die Angaben festgelegt werden. Der Hauptentwurf wird von einem weiteren Entwurf begleitet, der Änderungsvorschläge in Bezug auf Verweise auf das Rahmenkonzept in anderen Verlautbarungen enthält (ED/2015/4). Die EFRAG vertritt folgende Ansichten:

- Das Rahmenkonzept, wie es in dem Entwurf vorgestellt wurde, wird den europäischen Ansprüchen nicht genügen. Dies ist auf die fehlenden Leitlinien insbesondere bezüglich strittiger Sachverhalte, wie beispielsweise der Auswahl eines Bewertungsmaßstabs, zurückzuführen.
- Die verantwortliche Unternehmensführung und die Wiedereinführung des Vorsichtsprinzips sind begrüßenswert, jedoch noch verbesserungsfähig.

### EFRAG-Stellungnahme zu IASB-Entwurf ED/2015/5

Der vom IASB am 18. Juni 2015 veröffentlichte ED/2015/5 enthält vorgeschlagene Änderungen an IAS 19 und IFRIC 14 und dient der Klärung folgender Sachverhalte:

- Die Neubewertung leitungsorientierter Versorgungspläne bei Anpassung, Kürzung oder Abgeltung des Plans.
- Die Verfügbarkeit von Erstattungen aus einem leistungsorientierten Plan.

Die Vorschläge werden seitens der EFRAG grundsätzlich unterstützt, allerdings mit dem Hinweis, dass die Unterstützung der modifizierten rückwirkenden Anwendung im Wesentlichen aus Kosten-Nutzen-Erwägungen erfolgt.

### EFRAG-Stellungnahme zu IASB-Entwurf ED/2015/6

Am 30. Juli 2015 wurde vom IASB der ED/2015/6 veröffentlicht, der Klarstellungen zu IFRS 15 beinhaltet. EFRAG unterstützt in ihrer Stellungnahme gegenüber dem IASB die im ED enthaltenen Vorschläge sowie grundsätzlich auch die Konvergenz mit dem entsprechenden Standard des FASB (ASU Topic 606 *Revenue from Contracts with Customers*). EFRAG unterstützt weiterhin das Vorgehen des IASB, weitere Klarstellungen (und Anpassungen) durch Entwürfe zu vermeiden, außer es handelt sich um gravierende Fehler im Standard.

### EFRAG-Stellungnahme zu IASB-Entwurf ED/2015/7

Der IASB hat am 10. August 2015 den ED/2015/7 veröffentlicht, mit dem der Zeitpunkt des Inkrafttretens der Änderungen an IFRS 10 und IAS 28 verschoben werden soll, bis das Forschungsprojekt zur *equity*-Methode abgeschlossen ist. Die EFRAG unterstützt in ihrer Stellungnahme die Verschiebung des Inkrafttretens und empfiehlt eine Aussetzung des Übernahmeprozesses.

### EFRAG-Stellungnahme zu IASB-Entwurf ED/2015/8

Am 28. Oktober 2015 wurde vom IASB der Entwurf ED/2015/8 veröffentlicht, mit dem Leitlinien zur Beurteilung der Wesentlichkeit im Rahmen der Abschlusserstellung vorgegeben werden sollen. Seitens der EFRAG wurde nun der Entwurf einer Stellungnahme gegenüber dem IASB veröffentlicht, in der die EFRAG die Bereitstellung eines nicht verbindlichen Leitliniendokumentes unterstützt, gleichzeitig aber vorschlägt, problematische Sachverhalte prägnanter und praxisorientierter zu formulieren, so dass alle Interessengruppen hiervon profitieren können.

### EFRAG-Stellungnahme zu IASB-Entwurf ED/2015/9

Am 19. November 2015 hatte der IASB einen Entwurf mit Änderungen an IAS 40 herausgegeben. ED/2015/9 befasst sich mit der Frage von Umwidmungen zwischen den Kategorien Vorratsvermögen und Renditeimmobilie, speziell ob im Bau oder in der Erschließung befindliche Immobilien, die bislang als Vorratsvermögen erfasst wurden, in die Kategorie der als Finanzinvestition gehaltenen Immobilien umgegliedert werden können. Der Entwurf definiert IAS 40.57 klarer und fordert für die Umwidmung einen Beleg (*evidence*) der Nutzungsänderung. Die EFRAG hat zu ED/2015/9 am 10. Dezember 2015 ihren Entwurf einer Stellungnahme beim IASB eingereicht. Die EFRAG unterstützt dabei die vorgeschlagenen Änderungen ohne Einschränkungen. Es wird unterstrichen, dass eine Umwidmung nur bei einer tatsächlichen (nachweislichen) Nutzungsänderung stattfinden darf (*and only when, there is evidence of a change in use*). Die vom ED neu integrierten Beispielfälle in IAS 40.57 würden dies für Anwender noch besser veranschaulichen. Auch befürwortet die EFRAG eine retrospektive Anwendung der vorgeschlagenen Änderungen.

### EFRAG-Stellungnahmeentwurf zu IASB-Entwurf ED/2015/10

Am 19. November 2015 hat das IASB einen Entwurf zu den jährlichen Verbesserungen an den IFRS (Zyklus 2014-2016) veröffentlicht. Der Entwurf enthält Änderungsvorschläge für IFRS 1, IFRS 12 und IAS 28. Seitens der EFRAG wurde nun ein Entwurf einer Stellungnahme gegenüber dem IASB veröffentlicht, in welchem die EFRAG die vorgeschlagenen Änderungen ohne Einwendungen unterstützt. Hinsichtlich der Änderungen an IFRS 12 (Abgrenzung zu den Angaben von IFRS 5) wird seitens des EFRAG eine retrospektive Anwendung gesehen, solange die vorliegenden Informationen für die Vergangenheit ohne großen Aufwand auch vorliegen würden (*undue cost or effort*). Auch hinsichtlich der Änderung an IAS 28 wird eine retrospektive Anwendung nur solange als vertretbar angesehen, wie die Informationen vorhanden sind bzw. deren Umsetzung praktisch machbar ist (IAS 8 *only requires retrospective application to the extent that it is practicable; an entity may not have collected all necessary information to apply retrospectively this amendments without the undue use of hindsight*).

### EFRAG-Stellungnahmeentwurf zu IASB-Entwurf ED/2015/11

Am 9. Dezember 2015 hat das IASB den ED/2015/11 - Anwendung von IFRS 9 mit IFRS 4 Versicherungsverträge (Änderungen an IFRS 4) veröffentlicht. Die EFRAG unterstützt in ihrer Stellungnahme gegenüber dem IASB die im ED enthaltenen Vorschläge zur temporären Ausnahme von der Anwendung von IFRS 9. Falls es zu einem zeitlichen Auseinanderfallen von IFRS 9 und dem neuen Standard zu Versicherungsverträgen kom-

me, würde die temporäre Ausnahme Abhilfe schaffen. Im Gegensatz dazu würde der Überlagerungsansatz lediglich Bilanzierungsanomalien ausgleichen. Nichtsdestotrotz begrüßt die EFRAG die Ansätze als sich ergänzende Lösungen.

### EFRAG-Stellungnahme zur Überprüfung der Satzung der IFRS-Stiftung

Die Treuhänder der IFRS-Stiftung haben die EFRAG gebeten, ihre Sichtweisen zu möglichen Verbesserungen der Struktur und Wirksamkeit der Organisation zu übermitteln. Ersteres wurde schon durch die EU-Kommission in deren Evaluierung der IAS-Verordnung erörtert, daher beantwortet die EFRAG die anderen Fragen und vertritt folgende wesentliche Standpunkte:

- Weder das Board noch der Stab hätten die Ressourcen oder Kompetenzen und Erfahrungen um die Standardsetzung für den öffentlichen Sektor oder gemeinnützige Unternehmen zu gestalten.
- Der IASB solle nur aktiv in die Entwicklungen der Unternehmensberichterstattung eingreifen, wenn es die Erhaltung der Relevanz der IFRS innerhalb der Unternehmensberichterstattung betrifft. Nichtsdestotrotz hat das Thema der alternativen Kennzahlen im Rahmen der Angabeinitiative für das IASB einen hohen Stellenwert.
- Trotz weiterer Vereinheitlichung der IFRS Anwendung, sollen die IFRS prinzipienbasiert bleiben.
- Wirksame Mittel im Rahmen der Forschungsaktivitäten des IASB seien die Überprüfung nach der Einführung von Standards und die Überprüfung älterer Standards, bei denen regelmäßig Interpretationsfragen aufkommen.
- Die Wirksamkeit des Konsultationsprozesses sei vom IASB zu prüfen. Die Ergänzung der Konsultation um inhaltliche Aspekte, statt nur prozessorientierter Konsultation, wäre begrüßenswert.

### 4.2 EFRAG: Auswertung des Umfragebogens zu IFRS 16

Die EFRAG hatte zusammen mit dem IASB sowie anderen nationalen Standardsetzern bereits im Juli 2015 eine Umfrage zu erwarteten Auswirkungen des neuen Leasingstandards IFRS 16 auf bestehende Darlehensverträge und deren Finanzkennzahlen (*covenants*) herausgegeben. Am 9. Dezember 2015 wurde der Bericht mit den Umfrageergebnissen veröffentlicht. Zu dem Fragebogen mit verschiedenen Fragen zur Auswirkung von IFRS 16 auf Finanzkennzahlen sind insgesamt 52 Antworten eingegangen, 38 Rückmeldungen erfolgten von Erstellern (*non-lender*) und 14 von Darlehensgebern (*lender*).

Die Darlehensgeberseite erwartet aufgrund von IFRS 16 allein keine negativen Auswirkungen, da entweder viele Verträge Anpassungsklauseln aufgrund von Änderungen der Bilanzierungsmethoden enthalten oder auf die zum Zeitpunkt der Kreditvergabe bestehenden Rechnungslegungsnormen verweisen (*frozen GAAP provisions*).

Auf der Bilanzstellerseite gelangt die Umfrage jedoch zu einem anderen Ergebnis, da (wohl) die meisten Verträge auf Bilanzkennzahlen (*based on accounting data*) beruhen. Je höher das bestehende *operate lease* Volumen zum Übergang auf IFRS 16, umso höher wird auch die Auswirkung von IFRS 16 eingeschätzt, zumal einige Ersteller gerade keine sog. *frozen GAAP provisions* in ihren Darlehensverträgen verzeichnen können. Die Ergebnisse der Umfrage werden im Endorsement Prozess von IFRS 16 seitens der EFRAG verwertet werden.

## 5. AKTIVITÄTEN DES IASB

### 5.1 Endgültige Veröffentlichungen

Am 17. Dezember 2015 wurde vom IASB der Änderungsstandard zur Verschiebung des Zeitpunktes des Inkrafttretens der Änderungen an IFRS 10 und IAS 28 Veräußerung oder Einbringung von Vermögenswerten zwischen einem Investor und einem assoziierten Unternehmen oder *joint venture* veröffentlicht. Im September 2014 hat der IASB die Änderungen an IFRS 10 und IAS 28 veröffentlicht, der bestehende Inkonsistenzen beseitigen sollte. Nach Veröffentlichung dieser Änderungen wurden weitere Inkonsistenzen festgestellt, die letztendlich zu der Entscheidung des IASB führten, das Forschungsprojekt zur Bilanzierung nach der *equity*-Methode weiter voranzutreiben. Vor diesem Hintergrund wird nun die Verschiebung des Änderungsstandards auf unbestimmte Zeit vorgenommen, bis das Forschungsprojekt zur *equity*-Methode beendet ist.

### 5.2 Entwürfe

#### ED/2015/8

Im Rahmen seiner Angabeninitiative hat der IASB am 28. Oktober 2015 den ED/2015/8 - Anwendung von Wesentlichkeit in Abschlüssen veröffentlicht. Hierbei handelt es sich nicht um einen Entwurf zu einem Standard, sondern um ein Leitliniendokument, das Hilfestellung bei der Frage liefern soll, welche Informationen im Sinne der Rechnungslegung als „wesentlich“ einzustufen sind. Der ED thematisiert die Merkmale von Wesentlichkeit, Ausweis und Angaben im Abschluss und geht auch auf das „Weglassen“ von Informationen oder Fehlangaben im Abschluss ein.

Stellungnahmen zu diesem ED können bis zum 26. Februar 2016 beim IASB eingereicht werden.

#### ED/2015/9

Am 19. November 2015 wurde vom IASB der ED/2015/9 - Übertragung von als Finanzinvestitionen gehaltene Immobilien veröffentlicht. Dem ED ging eine Anfrage an das IFRS IC voraus und zwar, ob im Bau oder in der Erschließung befindliche Immobilien, die bislang im Vorratsvermögen erfasst wurden, in die Kategorie der als Finanzinvestition gehaltenen Immobilien umgliedert werden können.

Der IASB hat nun IAS 40.57 klarer definiert und eine Umgliederung in den oder aus dem Bestand der Finanzinstrumente an das Vorliegen eines „Belegs“ für die Nutzungsänderung gekoppelt. Die Notwendigkeit eines solchen Belegs wird durch eine (nicht abschließende) Aufzählung von Beispielen in IAS 40.57 (a)-(d) ergänzt.

Stellungnahmen zum ED können bis zum 18. März 2016 beim IASB eingereicht werden.

#### ED/2015/10

Ebenfalls am 19. November 2015 hat der IASB den ED/2015/10 - Jährliche Verbesserungen an den IFRS 2014 - 2016 veröffentlicht. Der Entwurf sieht folgende Änderungen an drei Standards vor:

- IFRS 1 - Ausnahmslose Streichung der in IFRS 1.E3 bis E7 befristeten Ausnahmen, da sie vergangene Berichtsperioden betreffen.
- IFRS 12 - Der Anwendungsbereich von IFRS 12 soll zu den (Angabe)Anforderungen des IFRS 5 besser abgegrenzt werden. Durch Einfügung eines neuen Paragraphen 5A wird spezifiziert, dass die Vorschriften von IFRS 12 auch auf die in Paragraph 5 genannten Beteiligungen eines Unternehmens anzuwenden sind, die als zu Veräußerungszwecken oder zu Ausschüttungszwecken gehalten werden bzw. als aufgegebene Geschäftsbereiche nach IFRS 5 klassifiziert werden. Ausgenommen sind nur die Vorschriften von IFRS 12.B10-B16.
- IAS 28 - Klarstellung des Wortlauts in IAS 28.12, wonach das Wahlrecht für Wagniskapitalgesellschaften oder andere vergleichbare Unternehmen, ihre Beteiligungen an assoziierten Unternehmen oder *joint ventures* alternativ zur *equity*-Methode erfolgswirksam zum beizulegenden Zeitwert zu bewerten, beim erstmaligen Ansatz einer Beteiligung jeweils separat ausgeübt werden darf.

Stellungnahmen zum ED können bis zum 17. Februar 2016 beim IASB eingereicht werden.

#### ED/2015/11

Am 9. Dezember 2015 wurde vom IASB der ED/2015/11 - Anwendung von IFRS 9 „Finanzinstrumente“ mit IFRS 4 Versicherungsverträge (Änderungen an IFRS 4) veröffentlicht, mit dem der IASB auf die diversen Diskussionen und Bedenken hinsichtlich der unterschiedlichen Erstanwendungszeitpunkte von IFRS 9 und IFRS 4 reagiert. Der IASB macht in dem ED den Vorschlag die zwei folgenden optionalen Ansätze in den aktuellen IFRS 4 aufzunehmen:

- *Overlay approach*: Unternehmen, welche Versicherungsverträge nach IFRS 4 ausgeben, dürfen Aufwendungen und Erträge aus der Anwendung von IFRS 9 aufgrund der FVPL Bewertung von der GuV in das OCI umklassifizieren unter der Voraussetzung, dass die Vermögenswerte nach IAS 39 nicht zum FVPL bewertet wurden.

- *Deferral approach*: Sofern ein Unternehmen als vorherrschende Geschäftstätigkeit die Ausgabe von Versicherungsverträgen i. S. von IFRS 4 hat, besteht die Möglichkeit einer temporären Ausnahme der Anwendung von IFRS 9.

Stellungnahmen zum ED können bis zum 8. Februar 2016 beim IASB eingereicht werden.

#### IFRS IC: DI/2015/1

Das IFRS IC hat am 21. Oktober 2015 den Interpretationsentwurf DI/2015/1 veröffentlicht. Der Entwurf betrifft Fragestellungen im Zusammenhang mit der Bilanzierung tatsächlicher und latenter Steuerschulden und Steueransprüche nach IAS 12. Bereitgestellt werden Anwendungshinweise zum Umgang mit Unsicherheiten der ertragsteuerlichen Behandlung, mit möglichen Auswirkungen auf den steuerpflichtigen Gewinn/Verlust, die steuerliche Bemessungsgrundlage, Steuergutschriften oder Steuersätze zur Erfassung und Bemessung von Steuerschulden bzw. -ansprüchen. Stellungnahmen zu diesem Entwurf können bis zum 19. Januar 2016 beim IASB eingereicht werden.

#### IFRS IC: DI/2015/2

Ebenfalls am 21. Oktober 2015 wurde vom IFRS IC der Interpretationsentwurf DI/2015/2 Geschäftsvorfälle in Fremdwährung und Vorauszahlungen veröffentlicht. Aufgrund unterschiedlicher Vorgehensweisen in der Praxis hat sich das IFRS IC der Frage angenommen, welcher Wechselkurs bei der Umsatzrealisierung in den Fällen, in denen der Kunde Vorauszahlungen leistet, anzuwenden ist. Gem. IAS 21.21 gilt der Kassakurs am jeweiligen Tag des Geschäftsvorfalles, wobei nach Auffassung des IFRS IC der Tag des Geschäftsvorfalles der frühere Tag aus

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

Stellungnahmen zu diesem Entwurf können bis zum 19. Januar 2016 beim IASB eingereicht werden.

### 5.3 Verschiebung

Der ED Leases, der zukünftig - bis auf wenige Ausnahmen - eine vollständige bilanzielle Erfassung aller Miet- und Leasing-Verhältnisse mit den daraus resultierenden Nutzungsrechten und Verpflichtungen nach dem *right-of-use* Modell vorsieht, hatte bislang noch keinen Erstanwendungszeitpunkt.

Der IASB hat in einem Meeting vom 20. Oktober 2015 nun unter dem Topic „*effective date*“ (Agenda paper 3B) einen Vorschlag für einen Zeitpunkt des Inkrafttretens für den neuen Leasingstandard (IFRS 16) gemacht. Die Empfehlung sieht einen Erstanwendungszeitpunkt für Geschäftsjahre beginnend am und nach dem 1. Januar 2019 vor. Die Möglichkeit der vorzeitigen An-

wendung soll weiterhin beibehalten werden, steht jedoch - so die Empfehlung - unter dem Vorbehalt, dass gleichzeitig der neue Standard zur Erlösrealisierung IFRS 15 angewendet wird. Dessen Anwendungszeitpunkt wurde mit den jüngst im September 2015 veröffentlichten Änderungen (*effective date* of IFRS 15) auf den 1. Januar 2018 festgelegt.

Hintergrund der Empfehlung des IASB sind insbesondere die Rückmeldungen aus den *outreach*-Veranstaltungen, wonach die Mehrheit der kommentierenden Öffentlichkeit eine Implementierungsdauer von mind. drei Jahren befürchtet hatte.

## 6. BLICKPUNKT: ZUSAMMENFASSUNG BEDEUTSAMER AGENDA REJECTIONS DES IFRS IC IM JAHR 2015

### 6.1 Einleitung

Nachfolgend werden die bedeutsamsten *Agenda Rejections* (sog. Non-IFRICs) des *IFRS Interpretations Committee* (IFRS IC) aus dem Kalenderjahr 2015 dargestellt. Hierbei handelt es sich um Anfragen an das IFRS IC mit der Bitte um Klarstellung, welche das IFRS IC jedoch mit Verweis auf die bereits bestehenden Regelungen innerhalb der IFRS nicht in sein Arbeitsprogramm aufnimmt (keine bestehende Regelungslücke; kein Klärungsbedarf). Den Non-IFRICs kommt eine faktische Bindungswirkung zu, die mit der *Implementation Guidance* zu den IAS/IFRS vergleichbar ist. Nachfolgend findet sich eine tabellarische Darstellung aller Non-IFRICs in 2015 sowie folgend eine inhaltliche Erläuterung ausgewählter Sachverhalte.

### 6.2 Übersicht über die Non-IFRICs in 2015

Die nachfolgende Übersicht ist nach Standards aufsteigend sortiert. Neben dem betroffenen Standard (Norm) wird eine kurze Inhaltsangabe der *Agenda Rejection* gegeben (Inhalt/Gegenstand). Die Quelle des jeweiligen IFRS IC Update in 2015 findet sich in der rechten Spalte (Quelle):

Norm	Inhalt/Gegenstand	Quelle
IAS 2	Finanzierungskomponenten in langfristigen Lieferverträgen sind separat zu erfassen und führen zu Zinsaufwand über die Laufzeit der Finanzierung.	Nov. 2015
IAS 12	Der zur Bewertung latenter Steuern verwendete Steuersatz ergibt sich aus der Art und Weise der Realisierung/Erfüllung der zugrundeliegenden Transaktion.	März 2015
IAS 19	Langlebigkeits-Swaps sind als alleinstehendes Instrument zu bilanzieren und als Teil des Planvermögens zum Fair Value zu bewerten.	März 2015
IAS 24	Die Liste nahestehender Personen in IAS 24.9 ist nicht abschließend,	Mai 2015

	auch weitere Familienmitglieder (inkl. Eltern, Großeltern) können sich als nahestehende Personen qualifizieren.	
IAS 39 / IAS 1	Aufwendungen aus negativen Zinsen sind separat in einer geeigneten Aufwandsart innerhalb der Gesamtergebnisrechnung auszuweisen.	Jan. 2015
IAS 39	Die Bestimmung der im internationalen Handel üblichen Währung für einen Basisvertrag ( <i>routinely denominated</i> ) mit eingebettetem Fremdwährungsderivat ist eine Tatsachenentscheidung und bedingt das solche Transaktionen weltweit und nicht nur in einer Region, in dieser Währung abgewickelt werden.	Jan. 2015
IFRS 10	Das Nutzungsrecht am geleasteten Vermögenswert allein, verleiht keine Entscheidungsbefugnis über die relevanten Aktivitäten einer Leasingobjektgesellschaft. Weitere Rechte und Pflichten sind zu berücksichtigen (bspw. Rechte aus anderen Verträgen, Rechte aus dem Leasingvertrag die über die Übertragung des Nutzungsrechts hinausgehen).	Mai 2015
IFRS 11	Eine Klassifizierung auf Basis sonstiger Fakten und Umstände erfolgt, wenn keine vertragliche Vereinbarung existiert, welche die durch die rechtliche Struktur vorgegebenen Rechte und Pflichten der rechtlichen Einheit umkehrt.	März 2015
IFRS 11	Die Klassifizierung gemeinschaftlicher Vereinbarungen auf Basis sonstiger Fakten und Umstände ist eine Ermessensentscheidung bei der u. a. Verkäufe von Erzeugnissen an die Parteien, Finanzierungen durch Dritte, Erzeugnisse als Auftragsfertigung, Bedeutung von „ <i>substantially all of the output</i> “ zu berücksichtigen sind.	März 2015
IFRS 11	Die Strukturierung einer gemeinschaftlichen Vereinbarung als separate rechtliche Einheit kann zu unterschiedlichen Klassifizierungen ansonsten gleicher Aktivitäten führen, da die Rechtsform oftmals die Rechte und Pflichten der Parteien determiniert, d.h. zwei vollkommen gleiche gemeinsame Vereinbarungen werden aufgrund bestehender und feh-	März 2015

	lender Rechtsform unterschiedlich klassifiziert.	
IFRS 11	Die Parteien einer gemeinschaftlichen Tätigkeit ( <i>joint operator</i> ) weisen erst im Zeitpunkt der Weiterveräußerung von Erzeugnissen an Dritte Umsatzerlöse aus.	März 2015
IFRS 11	Weicht die prozentuale Beteiligung an der rechtlichen Einheit vom prozentualen Anteil der erworbenen Erzeugnisse ab, sind weitere Faktoren für die Klassifizierung zu berücksichtigen (bspw. variierende Abnahmemengen im Zeitverlauf, oder von der prozentualen Beteiligung abweichende Erwerbsanteile).	März 2015
IFRS 11	Die Regelungen zur Bilanzierung gemeinschaftlicher Tätigkeiten gelten für Einzel- und Konzernabschluss. Ein <i>joint operator</i> weist seinen Beteiligungsanteil jedoch nicht im Einzelabschluss aus.	März 2015
IFRS 11	Die Regelungen des IFRS 11 gelten nur für die Bilanzierung auf Ebene der <i>joint operator</i> und nicht auf Ebene der gemeinschaftlichen Tätigkeit.	März 2015
IFRS 12	Das Ermessen, ob für die Angaben des IFRS 12.12 e)-g) (Tochterunternehmen mit signifikanten nicht-beherrschenden Anteilen [NCI]) auf den Einzel- oder den Teilkonzernabschluss des Tochterunternehmens abzustellen ist, muss für jedes Tochterunternehmen einzeln getroffen werden.	Jan. 2015
IFRS 12	Die Angabe zusammengefasster Finanzinformationen ist für jedes wesentliche Gemeinschafts- oder assoziierte Unternehmen separat zu tätigen.	Jan. 2015
IFRS 13	Die Klassifizierung innerhalb der Fair-Value-Hierarchie erfolgt auf Basis der verwendeten Inputparameter und nicht der verwendeten Bewertungsmethode.	Jan. 2015
IFRIC 14	Bei der Schätzung der zukünftigen Mindestdotierung eines leistungsorientierten Plans sind die fixen Beitragszahlungen des Plans, sowie über diesen Zeitraum hinaus eine Schätzung der Mindestdotierung auf Basis der durch die Treuhänder geschätzten Faktoren zu tätigen.	Juli 2015
IFRIC 21	Die bilanzielle Behandlung von Kosten, die im Zusammenhang	Jan. 2015

mit einer Gebühr entstehen, ist nicht im Anwendungsbereich von IFRIC 21.

### 6.3 Darstellung ausgewählter Non-IFRICs

#### 6.3.1 IAS 24 - Nahestehende Personen

Die Abgrenzung nahestehender Parteien nach IAS 24.9 definiert nahe Familienangehörige einer Person als Familienmitglieder, von denen angenommen werden kann, dass sie bei ihren Transaktionen mit dem Unternehmen auf die Person Einfluss nehmen oder von ihr beeinflusst werden können. Dazu gehören:

- Kinder und Ehegatte/Lebenspartner der Person
- Kinder des Ehegatten/Lebenspartners der Person
- Abhängige Angehörige der Person oder des Ehegatten/Lebenspartner
- Fraglich bleibt, inwieweit die oben explizit genannten Beziehungen bereits automatisch als nahestehend gelten oder zusätzlich die Möglichkeit oder das Vorliegen einer tatsächlichen Beeinflussung bedingen. Der IFRS IC stellt klar, dass die in IAS 24.9 explizit aufgeführten Beziehungen immer zu einer Klassifizierung als nahe Familienangehörige führen. Die Aufzählung ist jedoch nicht abschließend, weitere Familienmitglieder (Eltern, Großeltern) können sich auch als nahestehende Personen qualifizieren

#### 6.3.2 IAS 39/IAS 1 - Darstellung des Abschlusses

Fraglich war der Ausweis negativer Effektivzinsen finanzieller Vermögenswerte innerhalb der Gesamtergebnisrechnung. Negative Zinszahlungen erfüllen nicht die Definition von Zinserträgen nach IAS 18, da ein Abfluss und kein Zufluss von wirtschaftlichem Nutzen erfolgt. Aus diesem Grund stellte das IFRS IC fest, dass negative Zinserträge separat in einer geeigneten Aufwandsart innerhalb der Gesamtergebnisrechnung auszuweisen sind.

#### 6.3.3 IFRS 10 - Strukturierte Einheiten

Fraglich ist das Verhältnis von IFRS 10 und IAS 17, wenn ein strukturiertes Unternehmen (SE) zwecks Leasing eines einzigen Vermögenswerts an einen Leasingnehmer gegründet wird, insb. ob die Nutzung des Leasinggegenstands als relevante Aktivität bei der Beurteilung von Kontrolle über die SE gilt.

Basierend darauf, ob es sich um ein *finance-* oder *operate-*Lease handelt, hat die SE als Leasinggeber zwei Rechte:

- Recht zum Erhalt der Leasingzahlungen
- Recht am Residualwert am Ende der Leasinglaufzeit

Als relevante Aktivitäten der SE gelten diejenigen zur Beeinflussung der Renditen aus den o.g. Rechten:

- Steuerung des mit den Leasingzahlungen verbundenen Kreditrisikos
- Steuerung der Nutzung des Leasinggegenstands am Laufzeitende (Verkauf oder erneutes Leasing)

Das IFRS IC stellte fest, dass das Nutzungsrecht am Leasinggegenstand für eine Zeitspanne isoliert betrachtet kein Entscheidungsrecht über relevante Aktivitäten darstellt. Zudem hat der Leasingnehmer bei der Bestimmung von Kontrolle alle seine Rechte im Verhältnis zur SE zu berücksichtigen, d.h. auch die im Leasingverhältnis begründeten, aber über das Nutzungsrecht hinausgehenden Rechte sowie Rechte aus vertraglichen Vereinbarungen außerhalb des Leasingverhältnisses (z.B. an den Leasinggeber gewährte Darlehen).

### 6.3.4 IFRS 11 - Gemeinsame Vereinbarungen

Bei der Einstufung einer gemeinsamen Vereinbarung als gemeinschaftliche Tätigkeit oder Gemeinschaftsunternehmen nach IFRS 11 sind bei der Würdigung der „sonstigen Sachverhalte und Umstände“ nur durchsetzbare Rechte am wirtschaftlichen Nutzen der gemeinsamen Vermögenswerte der gemeinschaftlichen Tätigkeit zu berücksichtigen. Zudem müssen die Partner rechtlich dazu verpflichtet sein, der gemeinsamen Vereinbarung finanzielle Mittel zur Verfügung zu stellen, um deren Verpflichtungen fortlaufend zu decken. Durch die aufgrund der rechtlichen Struktur der gemeinsamen Verpflichtung bestehenden Rechte und Pflichten der Partner dürfen die aus den sonstigen Umständen erwachsenden Rechte nicht außer Kraft gesetzt werden.

### 6.3.5 IFRS 12 - Angaben zu Beteiligungen an anderen Unternehmen

Im September 2014 wurde bzgl. der Angabepflichten zu IFRS 12 bereits Folgendes entschieden: Ein Unternehmen muss gemäß IFRS 12.12(e) bis (g) für jedes seiner Tochterunternehmen, an dem nicht beherrschende Gesellschafter (NCI) in einem wesentlichen Umfang beteiligt sind, folgende Angaben machen:

- IFRS 12.12(e) erfordert die Angabe zum Gewinn oder Verlust, der den nicht beherrschenden Anteilen des Tochterunternehmens während der Berichtsperiode zugewiesen wird
- IFRS 12.12(f) erfordert Angaben über akkumulierte nicht kontrollierende Anteile des Tochterunternehmens am Ende der Berichtsperiode
- IFRS 12.12(g) erfordert zusammengefasste Finanzinformationen über das Tochterunternehmen

Fraglich war damals, ob die in IFRS 12.12 (e) bis (g) geforderten Angaben auf Ebene des einzelnen Tochterunternehmens (Einzelabschluss) oder auf Ebene des gesamten Teilkonzerns eines Tochterunternehmens anzugeben sind. Nach Klarstellung kann eine Beurteilung, ob NCIs an einem Tochterunternehmen wesentlich sind, nur auf Basis des Konzernabschlusses des

berichtenden Unternehmens beurteilt werden (vor *intercompany*-Eliminierungen). Als Folgeklarstellung ergab sich im Januar 2015, dass die Ermessensentscheidung für jedes Tochterunternehmen einzeln getroffen werden muss.

### 6.3.6 IFRS 10/IFRS 5 - Eliminierung konzerninterner Transaktionen (tentative agenda decision)

In einer vorläufigen Entscheidung (*tentative agenda decision*) vom September 2015 hat sich das IFRS IC zu einem potentiellen Konflikt zwischen den Ausweis- und Bewertungsvorschriften des IFRS 5 und den Vorgaben zur Konsolidierung nach IFRS 10 geäußert. Hiernach wird ein Vorrang der Pflicht zur Eliminierung aller konzerninternen Transaktionen festgestellt, sodass es keiner Interpretation oder Erweiterung/Klarstellung des Standards bedürfe (weitere Informationen siehe auch Freiberg/Schubert, PiR 11/2015, S. 319).

Das IDW hat mit Schreiben vom 20. November 2015 eine ablehnende Haltung zu dieser vorläufigen Entscheidung an das IFRS IC adressiert. Eine volle Eliminierung ohne weitere Anpassungen aus innerkonzernlichen Leistungsbeziehungen mit dem aufgegebenen Geschäftsbereich wäre keine zutreffende Darstellung. Auch könne dies durch erweiterte Anhangangaben (IFRS 5.30) nicht geheilt werden. Die Haltung des IDW begründet sich auf der bisherigen Sichtweise in IDW RS HFA 2, Tz. 111.

Quellen:

IFRIC-Updates January - November 2015

Freiberg/Schubert, PiR 11/2015, S. 319

Lüdenbach, PiR 1/2016, S. 29

**HAMBURG (ZENTRALE)**

Fuhrentwiete 12  
20355 Hamburg  
Telefon: +49 40 30293-0  
Telefax: +49 40 337691  
hamburg@bdo.de

**BERLIN**

Katharina-Heinroth-Ufer 1  
10787 Berlin  
Telefon: +49 30 885722-0  
Telefax: +49 30 8838299  
berlin@bdo.de

**BIELEFELD**

Viktoriastraße 16-20  
33602 Bielefeld  
Telefon: +49 521 52084-0  
Telefax: +49 521 52084-84  
bielefeld@bdo.de

**BONN**

Potsdamer Platz 5  
53119 Bonn  
Telefon: +49 228 9849-0  
Telefax: +49 228 9849-450  
bonn@bdo.de

**BREMEN**

Bürgermeister-Smidt-Str. 128  
28195 Bremen  
Telefon: +49 421 59847-0  
Telefax: +49 421 59847-75  
bremen@bdo.de

**BREMERHAVEN**

Grashoffstr. 7/KAP  
27570 Bremerhaven  
Telefon: +49 471 8993-0  
Telefax: +49 471 8993-76  
bremerhaven@bdo.de

**CHEMNITZ**

Sophienstraße 7  
09130 Chemnitz  
Telefon: +49 371 4348-0  
Telefax: +49 371 4348-300  
chemnitz@bdo.de

**DORTMUND**

Stockholmer Allee 32 b  
44269 Dortmund  
Telefon: +49 231 419040  
Telefax: +49 231 4190418  
dortmund@bdo.de

**DRESDEN**

Am Waldschlößchen 2  
01099 Dresden  
Telefon: +49 351 86691-0  
Telefax: +49 351 86691-55  
dresden@bdo.de

**DÜSSELDORF**

Georg-Glock-Str. 8  
40474 Düsseldorf  
Telefon: +49 211 1371-0  
Telefax: +49 211 1371-120  
duesseldorf@bdo.de

**ERFURT**

Arnstädter Straße 28  
99096 Erfurt  
Telefon: +49 361 3487-0  
Telefax: +49 361 3487-19  
erfurt@bdo.de

**ESSEN**

Max-Keith-Straße 66  
45136 Essen  
Telefon: +49 201 87215-0  
Telefax: +49 201 87215-800  
essen@bdo.de

**FLENSBURG**

Am Sender 3  
24943 Flensburg  
Telefon: +49 461 90901-0  
Telefax: +49 461 90901-1  
flensburg@bdo.de

**FRANKFURT/MAIN**

Hanauer Landstraße 115  
60314 Frankfurt am Main  
Telefon: +49 69 95941-0  
Telefax: +49 69 554335  
frankfurt@bdo.de

**FREIBURG I. BR.**

Wilhelmstraße 1 b  
79098 Freiburg i. Br.  
Telefon: +49 761 28281-0  
Telefax: +49 761 28281-55  
freiburg@bdo.de

**HANNOVER**

Landschaftstraße 2  
30159 Hannover  
Telefon: +49 511 33802-0  
Telefax: +49 511 33802-40  
hannover@bdo.de

**KASSEL**

Theaterstraße 6  
34117 Kassel  
Telefon: +49 561 70767-0  
Telefax: +49 561 70767-11  
kassel@bdo.de

**KIEL**

Dahlmannstraße 1-3  
24103 Kiel  
Telefon: +49 431 51960-0  
Telefax: +49 431 51960-40  
kiel@bdo.de

**KÖLN**

Im Zollhafen 22  
50678 Köln  
Telefon: +49 221 97357-0  
Telefax: +49 221 7390395  
koeln@bdo.de

**LEIPZIG**

Großer Brockhaus 5  
04103 Leipzig  
Telefon: +49 341 9926600  
Telefax: +49 341 9926699  
leipzig@bdo.de

**LÜBECK**

Kohlmarkt 7-15  
23552 Lübeck  
Telefon: +49 451 70281-0  
Telefax: +49 451 70281-49  
luebeck@bdo.de

**MÜNCHEN**

Landaubogen 10  
81373 München  
Telefon: +49 89 55168-0  
Telefax: +49 89 55168-199  
muenchen@bdo.de

**OLDENBURG**

Moslestraße 3  
26122 Oldenburg  
Telefon: +49 441 98050-0  
Telefax: +49 441 98050-18  
kontakt@bdo-arbicon.de

**ROSTOCK**

Freiligrathstraße 11  
18055 Rostock  
Telefon: +49 381 493028-0  
Telefax: +49 381 493028-28  
rostock@bdo.de

**STUTTGART**

Augustenstraße 1  
70178 Stuttgart  
Telefon: +49 711 50530-0  
Telefax: +49 711 50530-199  
stuttgart@bdo.de

**WIESBADEN**

Gustav-Nachtigal-Straße 5  
65189 Wiesbaden  
Telefon: +49 611 99042-0  
Telefax: +49 611 99042-99  
wiesbaden@bdo.de

**WELTWEIT**

Brussels Worldwide Services BVBA  
Boulevard de la Woluwe 60  
B-1200 Brüssel  
Telefon: +32-2 778 01 30  
Telefax: +32-2 778 01 43  
www.bdointernational.com

BDO AG Wirtschaftsprüfungsgesellschaft, eine Aktiengesellschaft deutschen Rechts, ist Mitglied von BDO International Limited, einer britischen Gesellschaft mit beschränkter Nachschusspflicht, und gehört zum internationalen BDO Netzwerk voneinander unabhängiger Mitgliedsfirmen.

BDO ist der Markenname für das BDO Netzwerk und für jede der BDO Mitgliedsfirmen.

Dieses Dokument wurde mit Sorgfalt erstellt, ist aber allgemein gehalten und kann daher nur als grobe Richtlinie gelten. Es ist somit nicht geeignet, konkreten Beratungsbedarf abzudecken, so dass Sie die hier enthaltenen Informationen nicht verwerten sollten, ohne zusätzlichen professionellen Rat einzuholen. Bitte wenden Sie sich an BDO AG Wirtschaftsprüfungsgesellschaft, um die hier erörterten Themen in Anbetracht Ihrer spezifischen Beratungssituation zu besprechen.

BDO AG Wirtschaftsprüfungsgesellschaft, deren Partner, Angestellte, Mitarbeiter und Vertreter übernehmen keinerlei Haftung oder Verantwortung für Schäden, die sich aus einem Handeln oder Unterlassen im Vertrauen auf die hier enthaltenen Informationen oder darauf gestützte Entscheidungen ergeben.

Vorsitzender des Aufsichtsrats: Johann C. Lindenberg;  
Vorstand: WP StB RA Dr. Holger Otte (Vorsitzender)  
WP StB RA Werner Jacob (stellv. Vorsitzender) • StB Frank Biermann • WP StB Andrea Bruckner • WP StB Klaus Eckmann • WP StB Dr. Arno Probst • RA Parwáz Rafiqpoor  
WP StB Manuel Rauchfuss • WP StB Kai Niclas Rauscher  
WP StB Roland Schulz  
Sitz der Gesellschaft: Hamburg; Amtsgericht Hamburg  
HR B 1981



BDO AG  
Wirtschaftsprüfungsgesellschaft  
Georg-Glock-Straße 8  
40474 Düsseldorf

Telefon: +49 211 1371-200  
Telefax: +49 211 1371-120  
zar@bdo.de

[www.bdo.de](http://www.bdo.de)

