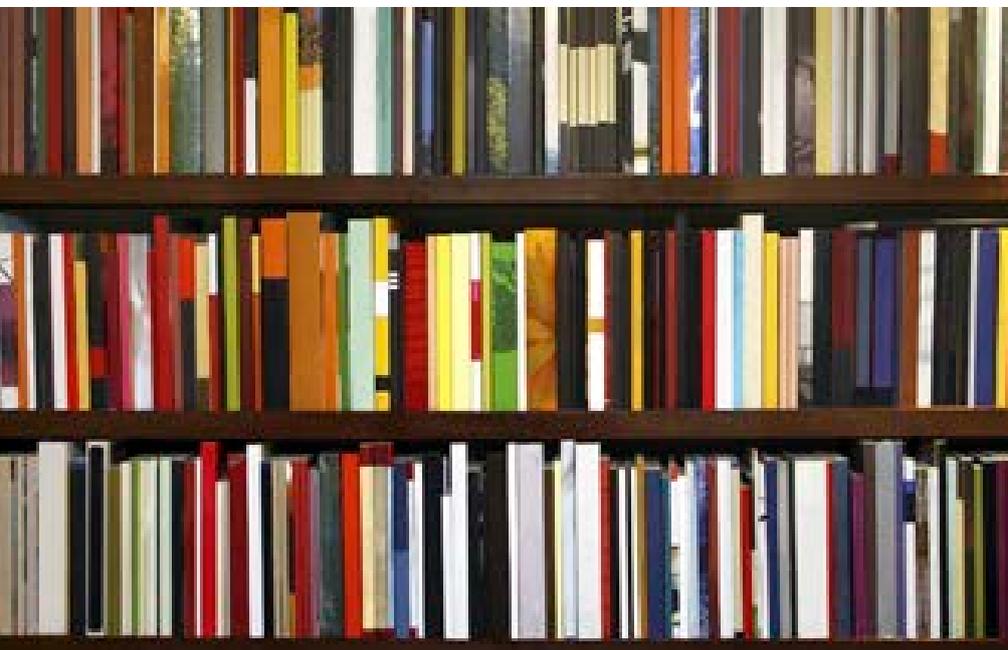


IFRS-BULLETIN

Übernahmen in EU-Recht Q4/2013:
Änderungen an IFRS 10 u. 12, IAS 27,
Änderungen an IAS 39, Änderungen an
IAS 36

Veröffentlichungen des IASB:
Jährliche Verbesserungen für Zyklus
2010-2012 und 2011-2013

Im Blickpunkt:
Die Neugestaltung der Lageberichter-
stattung - DRS 20



Editorial

Wir begrüßen Sie herzlich zur ersten Ausgabe 2014 des "IFRS-Bulletin", mit der wir Sie über aktuelle und bedeutsame Entwicklungen der IFRS informieren wollen.

Im Dezember 2013 sind kurz vor Jahreswechsel noch drei Übernahmen in EU-Recht erfolgt. Mit Änderungen an IAS 39 wird insbesondere den neuen regulatorischen Anforderungen für OTC-Derivate Vorschub geleistet. Daneben sind auch Änderungen an dem Konsolidierungspaket in EU-Recht umgesetzt worden. Auch sind die Prüfungsschwerpunkte 2014 der DPR veröffentlicht worden. Die Schwerpunktsetzung beschäftigt sich u.a. mit der Neugestaltung der Lageberichterstattung nach DRS 20. Der Blickpunkt des Bulletin behandelt in dieser Ausgabe eben jene

Neugestaltung der Lageberichterstattung. Der vom DRSC verabschiedete und im Bundesanzeiger bekannt gemachte DRS 20 ist erstmals verpflichtend für nach dem 31. Dezember 2012 beginnende Geschäftsjahre anzuwenden und fordert über das Gesetz hinausgehende Angaben.

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

NEWSLETTER NR. 1 JANUAR 2014

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
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 vierten Quartal 2013 sind folgende Änderungen an Standards in EU-Recht übernommen worden:

- Investmentgesellschaften - Änderungen an IFRS 10, IFRS 12 und IAS 27 (*Endorsement* am 19.12.2013)
- Novation von Derivaten und Fortsetzung der Bilanzierung von Sicherungsgeschäften - Änderungen an IAS 39 (*Endorsement* am 19.12.2013)
- Angaben zum erzielbaren Betrag bei nicht-finanziellen Vermögenswerten - Änderungen an IAS 36 (*Endorsement* am 19.12.2013)

Die Änderungen sind in der EU ab dem 01.01.2014 verpflichtend anzuwenden. Eine frühere Anwendung ist zulässig.

1.2 Ausstehende Übernahmen

Das *Endorsement* der nachfolgenden Standards steht noch aus:

- Defined Benefit Plans: Employee Contributions - Amendments to IAS 19 (herausgegeben am 21.11.2013)
- Annual Improvements to IFRSs 2010-2012 Cycle (herausgegeben am 12.12.2013)
- Annual Improvements to IFRSs 2011-2013 Cycle (herausgegeben am 12.12.2013)
- IFRIC Interpretation 21 Levies (herausgegeben am 20.05.2013)

2. ENFORCEMENT IM DEUTSCH-SPRACHIGEN RAUM

Die Deutsche Prüfstelle für Rechnungslegung e.V. (DPR) hat am 15. Oktober 2013 ihre Prüfungsschwerpunkte 2014 veröffentlicht. Nachfolgend sind die Schwerpunkte im Überblick dargestellt:

- 1) Goodwill Impairment-Test (IAS 36): u.a. Konsistenz und Verlässlichkeit der Cash Flow-Prognosen
- 2) Unternehmenszusammenschlüsse (IFRS 3): u.a. aussagefähige Anhangangaben zur Entstehung eines Goodwill oder neg. Unterschiedsbetrags
- 3) Bilanzierung von leistungsorientierten Pensionsverpflichtungen (IAS 19rev): u.a. Sensitivitäten von versicherungsmathematischen Annahmen
- 4) Neue Standards zur Konsolidierung (IFRS 10, 11, 12): u.a. Auswirkung vorzeitiger Anwendung; Anhangangaben zu erwarteten Auswirkungen bei Erstanwendung ab 01.01.2014
- 5) Konzernlagebericht (insb. Anforderungen des DRS 20): u.a. Abgleich der Vorjahresprognose mit tatsächlicher Entwicklung (DRS 20.57), erhöhte Anforderungen an Prognosegenauigkeit (DRS 20.128)

Zu beachten ist, dass sich die DPR-Prüfung nicht auf die aufgeführten Schwerpunkte beschränkt.

3. AKTIVITÄTEN DES IDW UND DRSC

3.1 DRSC-Stellungnahme zu den vorgeschlagenen ESMA-Leitlinien

In Bezug auf die Durchsetzung von Rechnungslegungsvorschriften für börsennotierte Unternehmen in der EU, hat das Deutsche Rechnungslegungs Standards Committee (DRSC) Stellung zu einer Konsultation der Europäischen Wertpapierbehörde (European Securities and Markets Authority, ESMA) genommen. Diese behandelt Leitlinien zur Durchsetzung von Vorschriften für Finanzinformationen von börsennotierten Unternehmen in der EU. Das DRSC weist daraufhin, dass die Durchsetzung der Vorschriften für börsennotierte Unternehmen nicht mit der Standardsetzung zu verwechseln sei. Im Allgemeinen stimmt das DRSC einem gemeinsamen europäischen Ansatz zur Stärkung des öffentlichen Vertrauens in die Rechnungslegung zu.

3.2 FEE-Stellungnahme zu den vorgeschlagenen ESMA-Leitlinien

Auch der europäische Wirtschaftsprüferverband (Fédération des Experts-comptables Européens, FEE) hat zu den vorgeschlagenen Leitlinien der ESMA Stellung genommen. Dabei stimmt auch die FEE einer gemeinsamen europäischen Durchsetzung von Rechnungslegungsvorschriften grundsätzlich zu, äußert jedoch auch Kritik: Die ESMA überschreite demnach hinsichtlich der Durchsetzungsmaßnahmen ihre Kompetenzen, da sie keine gesetzgeberischen Rechte hinsichtlich der Durchsetzung von Finanzinformationen besitze. Insbesondere nationalen Standardsetzern soll der FEE zufolge ein gewisser Ermessensspielraum bei der Durchsetzung von Rechnungslegungsvorschriften unter Berücksichtigung nationaler Vorschriften gegeben werden. Ähnlich der Ansicht des DRSC, unterstreicht die FEE die Bedeutung des IASB, als alleiniger Standardsetzer i.R.d. internationalen Rechnungslegung.

3.3 IDW-Stellungnahme zum Diskussionspapier zum IASB-Rahmenkonzept

Zum IASB-Diskussionspapier in Bezug auf die Ergänzung und Überarbeitung des Rahmenkonzepts, hat das IDW am 10.12.2013 mittels Stellungnahme seine Position herausgestellt. Das IDW bejaht grundsätzlich die angestrebte Überarbeitung des Rahmenkonzepts vor dem Hintergrund, dass die Ausarbeitung neuer und die Weiterentwicklung bestehender Standards auf einem harmonisierten und effizient funktionierenden Rahmenkonzept beruhen soll. Das IDW ist aber auch der Ansicht, dass die konzeptionelle Neuausrichtung an einigen Stellen noch nicht ausgereift ist und eine detaillierte Auseinandersetzung mit komplexen Themen noch stattfinden muss.

3.4 IDW nimmt Stellung zum IASB-Entwurf zu Versicherungsverträgen

Der vom IASB veröffentlichte Entwurf ED/2013/7 „*insurance contracts*“ ist im Vergleich zum Entwurf aus 2010 maßgeblich überarbeitet worden. Zuvor wurde vermehrt die Kritik geäußert, die kurzfristigen, marktbedingten Volatilitäten in der Gewinn- und Verlustrechnung passen nicht zum langfristigen Geschäftsmodell von Versicherungsunternehmen. Grundsätzlich begrüßt das IDW die Überarbeitung des Standards, sieht aber auch Anlass zur Kritik. Die Volatilität von Ergebnis und Eigenkapital wird nicht vollständig verhindert, da beispielsweise kurzfristige Wertänderungen der Mindestgarantien aufgrund geänderter Marktzinsen weiterhin in der Gewinn- und Verlustrechnung auszuweisen sind.

3.5 IDW veröffentlicht Tätigkeitsbericht 2012/2013

Für den Berichtszeitraum vom 01.07.2011 - 30.06.2013 veröffentlichte das IDW seinen Tätigkeitsbericht mit Informationen und Erläuterungen zur Facharbeit und Interessenvertretung. Dabei hält das Kapitel „Europäische und nationale Entwicklungen in der Rechnungslegung“ u.a. Informationen zu Bilanzierungs- und Offenlegungserleichterungen durch das MicroBilG und zur Fortentwicklung der (Konzern)- Lageberichterstattung bereit. Im Kapitel „Entwicklungen in der internationalen Rechnungslegung“ informiert das IDW u.a. über das Arbeitsprogramm des IASB, Finanzinstrumente und über Integrated Reporting. Zudem wird ein umfassender Review der IFRS für KMUs (kleine und mittlere Unternehmen) vorgenommen.

3.6 Stellungnahme des DRSC zum IASB-Entwurf zur Versicherungsbilanzierung

Der IFRS-Fachausschuss des DRSC hat am 22.10.2013 Stellung zum überarbeiteten IASB-Entwurf zur Versicherungsbilanzierung genommen. Obwohl der erneute Entwurf grundsätzlich befürwortet wird, sieht das DRSC weiterhin Verbesserungspotenziale für eine ausgewogenere, sachgerechtere Bilanzierung von Versicherungsverträgen. Dabei unterstützt das DRSC den IASB bei der Zielsetzung der zeitnahen erfolgreichen Beendigung des Projekts, allerdings dürfe dies nicht zu Lasten der Qualität erfolgen.

3.7 DRSC-Stellungnahme zum IASB-Entwurf zur Bilanzierung von fruchttragenden Pflanzen

Das DRSC hat am 14.10.2013 zum IASB-Entwurf ED/2013/8 „*Agriculture: Bearer Plants*“ Stellung genommen. Dabei stimmt das DRSC dem Vorschlag des IASB, dass die Bilanzierung von „fruchttragenden Pflanzen“ künftig in den Anwendungsbereich von IAS 16 fallen soll, zu. Fruchttragende Pflanzen werden somit vom Anwendungsbereich des IAS 41 ausgeschlossen. Nach Ansicht des DRSC soll der gesamte Anwendungsbereich des IAS 41 „Landwirtschaft“ weitrei-

chender überdacht werden, um eine anwendungsorientierte Umsetzung zu gewährleisten.

4. AKTIVITÄTEN AUF EUROPÄISCHER EBENE

4.1 ESMA veröffentlicht Prüfungsschwerpunkte 2013

ESMA veröffentlichte jüngst die Schwerpunkte, die bei Überprüfung der Jahresabschlüsse 2013 gesetzt werden (sog. *financial statements' enforcement priorities*). Folgende Themen hält die ESMA für besonders bedeutsam bei der Berichterstattung börsennotierter Unternehmen in Europa:

- Wertminderung nicht-finanzieller Vermögenswerte (IAS 36),
- Bewertung und Angabe von leistungsorientierten Verpflichtungen (IAS 19),
- Bewertung zum beizulegenden Zeitwert und entsprechende Angaben (IFRS 13),
- Angaben in Bezug auf bedeutende Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden, Ermessensentscheidungen und Schätzungen (IAS 8) und
- Bewertung von Finanzinstrumenten und Angabe zugehöriger Risiken (IFRS 7).

Die nationalen Enforcementstellen werden ihre lokalen Überwachungsmaßnahmen an dieser Prioritätenliste orientieren. So hat auch die DPR (siehe weiter oben) bereits am 15. Oktober 2013 ihre in weiten Teilen deckungsgleichen Prüfungsschwerpunkte für die Stichprobenprüfung 2014 veröffentlicht.

4.2 ESMA prüft Angaben in den Abschlüssen von Finanzinstituten

Zur Vergleichbarkeit der Bilanzierungspraxis von Finanzinstituten untersuchte die ESMA Jahresabschlüsse von nach IFRS bilanzierenden 39 europäischen Großbanken. Der am 18.11.2013 veröffentlichte zugehörige Bericht trägt den Titel: „Überprüfung der Bilanzierungspraxis: Vergleichbarkeit der IFRS-Abschlüsse von Finanzinstituten in Europa“. Neben qualitativen Finanzangaben wird auch die Bilanzierung von Finanzinstrumenten durchleuchtet. Unter dem Kredo der Transparenzverbesserung von Finanzinformationen wird folgenden Elementen besondere Wichtigkeit bei der Überprüfung beigemessen:

1. Inhalt und Struktur von Gewinn- und Verlustrechnung
2. Liquidität und Finanzierung
3. Sicherungsbilanzierung und die Verwendung von Derivaten
4. Kreditrisiko
5. Wertminderungen von als zur Veräußerung klassifizierten Unternehmensbeteiligungen

4.3 ESMA veröffentlicht weitere Entscheidungen zur Durchsetzung der IFRS

Die ESMA hat eine Datenbank mit Durchsetzungsentscheidungen einzelner europäischer Enforcementstellen als Informationsquelle entwickelt, um die sachgerechte Anwendung der IFRS zu fördern. Aus dieser vertraulichen Datenbank hat die ESMA einen weiteren Satz von Auszügen (Nummer 14) zu Durchsetzungsentscheidungen veröffentlicht. Enthalten sind Entscheidungen von Juli 2012 bis März 2013, u.a.:

- IAS 39 - Ausbuchen von Finanzinstrumenten: Bekräftigung, dass eine sog. Durchleitungsvereinbarung auch tatsächlich vorliegen muss und Geschäftsvorfälle, die nur mit der Absicht durchleitende Vereinbarungen zu sein, eingegangen werden nicht ausreichend sind, um die Ausbuchungsregelungen von IAS 39 zu erfüllen.
- IFRS 7 - Art und Ausmaß von Risiken, die aus Finanzinstrumenten entstehen: Klarstellung, dass IFRS 7.33 die Angabe jedes relevanten Risikos aus Finanzinstrumenten verlangt. Dazu gehören quantitative und qualitative Angaben in Bezug auf Risiken, die aus dem Halten von Finanzinstrumenten, Kreditrisiken, anderen Preisrisiken und Konzentrationsrisiken, entstehen.
- IFRS 8 - Segmentangaben: Sofern der Goodwill einen wesentlichen (länderspezifischen) Wert darstellt, ist dieser auch für die geografische Analyse langfristiger Vermögenswerte separat darzustellen.

4.4 Aktualisierter EFRAG-Bericht zum Status des Übernahmeprozesses

Die EFRAG hat am 23.12.2013 den Statusbericht zum Übernahmeprozess der IFRS um die Änderungen im Rahmen der jährlichen Verbesserungsprozesse (Annual Improvement Projects, AIP) aus den Zyklen 2010-2012 und 2011-2013 ergänzt. Die AIP's sind am 12.12.2013 vom IASB herausgegeben worden. Eine Übernahme in EU-Recht wird für Q3/2014 erwartet.

4.5 EFRAG-Stellungnahmen zum IASB-Entwurf zu Versicherungsverträgen

Am 15. November 2013 hat die EFRAG eine Stellungnahme zu ED/2013/7 *Insurance Contracts* herausgegeben. Die Beratungsgruppe begrüßt die vielen Änderungen, die der IASB im Vergleich zum Vorgängerentwurf 2010 aufweist und lobt die Bemühungen des IASB, dass Bilanzierungsanomalien, welche aus der Anwendung unterschiedlicher Bewertungsmodelle auf finanzielle Vermögenswerte und Versicherungsverbindlichkeiten entstehen können, adressiert werden. Zudem hebt EFRAG hervor, dass nun zwischen kurzfristiger Volatilität und der Leistung des Versicherers unterschieden wird. Dennoch hält die Beratungsgruppe u.a. folgende Kritikpunkte bzw. Empfehlungen fest:

- Die vertragliche Dienstleistungsmarge soll zu jeder Zeit den noch nicht verdienten Gewinn darstellen.
- Die Erfassung von Änderungen von Zinssätzen für die Bewertung der Versicherungsschuld im sonstigen Gesamtergebnis wird nicht unterstützt.
- EFRAG fordert in Bezug auf die Anwendungszeitpunkte ein gemeinsames Inkrafttreten vom finalen Standard zu Versicherungsverträgen mit IFRS 9 Finanzinstrumente.

Die EFRAG hat am 25.10.2013 beim IASB eine Stellungnahme zu dessen Entwurf ED/2013/8 *'Agriculture: Bearer Plants'* (Änderungen an IAS 16 und IAS 41), eingereicht. Der IASB-Entwurf schlägt vor, fruchttragende Pflanzen aus dem Anwendungsbereich des IAS 41 *Agriculture* zu streichen und das Thema in IAS 16 *Property, plant and equipment* aufzunehmen.

4.6 Feldversuch zur vorgeschlagenen Bilanzierung für Leasingverhältnisse

EFRAG und verschiedene nationale Standardsetzer (Deutschland, Großbritannien und Italien) haben einen Feldversuch zum IASB-Entwurf ED/2013/6 *Leases* gestartet. Die Teilnehmer äußern Bedenken hinsichtlich der Beurteilung der Laufzeit der Leasingverhältnisse und der damit einhergehenden Kategorisierung in Typ A oder Typ B. Die Leitlinien des IASB gestalten sich nach Aussage der Teilnehmer als zu umfangreich und komplex. Zudem halten die Teilnehmer den Nutzen im Verhältnis zu den Kosten der Einführung des neuen Bilanzierungsmodells für fraglich bzw. begrenzt. Insbesondere sind die Kosten für die Anwendung für Unternehmen mit vielen Einzeleasingverhältnissen sehr hoch.

4.7 Entwurf einer EFRAG-Stellungnahme zu den Änderungen an den IFRS für KMUs

Am 31. Oktober hat EFRAG eine vorläufige Stellungnahme zu dem vom IASB vorgeschlagenen Änderungen im Bezug auf IFRS für kleine und mittelständische Unternehmen (KMUs) veröffentlicht. Neben einer allgemeinen Befürwortung des Projekts, merkt die Beratungsgruppe an, dass sie eine Bearbeitung der IFRS für KMUs vor der vollständigen Umsetzung von Änderungen an den *full-IFRS* nicht für sinnvoll erachtet. Ob eine gleichgerichtete Änderung auch an den IFRS für KMUs vollzogen werden soll, kann nach Meinung der Beratungsgruppe am besten erst nach Einführung und Umsetzung der geänderten IFRS-Standards beurteilt werden. Zusätzlich drückt EFRAG den Wunsch aus, dass das Wahlrecht zur Behandlung von versicherungsmathematischen Gewinnen und Verlusten gestrichen werden soll.

4.8 EFRAG identifiziert zwei weitere Geschäftsmodelle

EFRAG hat im Mai eine öffentliche Konsultation in Bezug auf Geschäftsmodelle mit Bezug auf langfristige Investitionsaktivitäten eröffnet. Angestoßen wurde

dies durch das vom IASB vorgeschlagene eigene Modell des „Haltens zwecks Eintreibung und veräußern“ (IFRS 9) und den Kommentaren zum „Grünbuch langfristige Finanzierung der europäischen Wirtschaft“. Die Beratungsgruppe EFRAG hat in diesem Zusammenhang in ihrer öffentlichen Konsultation gewonnene Erkenntnisse an den IASB übermittelt. Insbesondere sind zwei Geschäftsmodelle, ein schuldengetriebenes und ein vermögenswertgetriebenes, identifiziert worden. Das schuldengetriebene Geschäftsmodell kommt nach Aussage der Beratungsgruppe insbesondere bei Versicherern, Pensionsfonds und anderen Unternehmen mit langfristigen Verpflichtungen zur Anwendung, da die Unternehmen langfristige Verpflichtungen eingehen, denen ggü. Vermögenswerte ausgewiesen werden müssen, die die Erfüllung der Verbindlichkeiten ermöglichen. Hingegen wird das vermögenswertgetriebene Geschäftsmodell bei langfristig orientierten Entwicklungsbanken und Unternehmen des öffentlichen Interesses zum Einsatz kommen, da diese Unternehmen einen preiswerten Zugang zu stabilen Finanzierungsquellen haben.

5. AKTIVITÄTEN DES IASB

5.1 Neues Arbeitsprogramm des IASB

Im Nachgang zu seiner jüngsten Sitzung hat der IASB zum 17. Dezember 2013 sein Arbeitsprogramm aktualisiert.

5.2 Änderungen zur Bilanzierung von Arbeitnehmerbeiträgen leistungsorientierte Pläne

Nach dem Entwurf ED/2013/4 (März 2013) wurden die finalen Änderungen an IAS 19 bzgl. der Erfassung von Arbeitnehmerbeiträgen in leistungsorientierte Pläne („Benefit Plans: Employee Contributions (Amendments to IAS 19 'Employee Benefits')“) veröffentlicht. Geändert wurden die Regelungen für Beiträge von Arbeitnehmern oder dritten Parteien, die mit der Dienstzeit verknüpft sind. Je nach Ausgestaltung der Beitragszahlung ergibt sich folgende Unterscheidung:

- Erfolgt der Beitrag unabhängig von der Anzahl der Dienstjahre, können die Zahlungen als Reduzierung des Dienstzeitaufwands (service costs) in der Periode in der die entsprechende Dienstzeit erbracht wird, erfasst werden (Nettoerfassung).
- Erfolgt der Beitrag wiederum in Abhängigkeit von der Anzahl der Dienstjahre, erfolgt eine Zurechnung wie nach bisherigem Recht auf die Dienstjahre gemäß IAS 19.70 (Bruttoerfassung).

Die gem. IAS 8 retrospektiv anzuwendenden Neuerungen gelten erstmalig für Geschäftsjahre, die nach dem 1. Juli 2014 beginnen.

5.3 IASB finalisiert IFRS 9-Kapitel zu allgemeinen Vorschriften zur Bilanzierung von Sicherungsbeziehungen

Der IASB hat im Rahmen der Überarbeitung der Regelungen zu Finanzinstrumenten einen neuen Abschnitt an IFRS 9 veröffentlicht. Dieser behandelt das neue allgemeine Modell zur Bilanzierung von Sicherungsbeziehungen. Die Neuerungen erweitern den Umfang qualifizierender Grundgeschäfte und Sicherungsinstrumente. So dürfen nun auch Derivative Teil eines Grundgeschäfts sein oder auch Gruppen und Nettopositionen als Grundgeschäfte designiert werden. Als Sicherungsinstrumente dürfen nach den Neuerungen auch Kassageschäfte designiert werden, die zum beizulegenden Zeitwert bewertet und deren Wertänderungen erfolgswirksam erfasst werden. Entgegen der bisherigen verpflichtenden Regelungen des IAS 39, die Effektivität einer Sicherungsbeziehung anhand vorgegebener Schwellenwerte (80-125%-Intervall) zu begrenzen, entfällt dieser Test nach IFRS 9. Es muss nach IFRS 9 „nur“ ein wirtschaftlicher Zusammenhang zwischen Grundgeschäft und Sicherungsinstrument nachgewiesen werden. Der Erstanwendungszeitpunkt von IFRS 9 wird erst dann festgelegt, wenn der Standard vollständig überarbeitet bzw. final ist. Offen sind insbesondere die Regelungen zum neuen Wertminderungsmodell. Darüber hinaus bleibt noch eine Übernahme in EU-Recht abzuwarten.

5.4 Neue IASB-Gruppe zur Angabeninitiative eingerichtet

Der IASB hat am 10. Oktober 2013 eine Gruppe eingerichtet, die bei der Entwicklung von kurz- und langfristigen Strategien zur Angabenverbesserung dienen soll. Bereits im Juni 2013 hat Hans Hoogervorst (Vorsitzender des IASB) einen 10-Punkte-Plan kundgetan, um die Angabeninitiative voranzutreiben. Die Gruppe zur Angabeinitiative besteht aus IASB-Mitgliedern des Bereichs Standardsetzung sowie Mitgliedern des XBRL-Teams (eXtensible Business Reporting Language). Auch Mitglieder des DRSC wirken in der Fachgruppe mit.

5.5 IASB schlägt vor, die Equity-Methode im separaten Abschluss wieder zuzulassen

Anfang Dezember 2013 hat der IASB einen Entwurf ED/2013/10 *Equity Method in Separate Financial Statements* mit begrenzten Änderungen an IAS 27 herausgegeben. Im Zuge einer früheren Anpassung von IAS 27 ist die Anwendung der Equity-Methode für Anteile an assoziierten- und Gemeinschaftsunternehmen im Einzelabschluss gestrichen worden. Auch nach Veröffentlichung und Übernahme des Konsolidierungspakets in EU-Recht ist diese Änderung beibehalten worden. Der Entwurf schlägt nun wieder die Option zur Equity-Bilanzierung im Einzelabschluss vor.

5.6 IASB schließt Prozess der jährlichen Verbesserungen für den Zyklus 2010-2012 und 2011-2013 ab

Am 12.12.2013 veröffentlichte der IASB den fünften (AIP 2010-2012) und sechsten (AIP 2011-2013) AIP-Zyklus. Die Änderungen aus beiden Standards sind anzuwenden auf Geschäftsjahre, die nach dem 1. Juli 2014 beginnen, wobei eine frühere Anwendung zulässig ist. Nachfolgend sind einige Änderungen im Überblick dargestellt:

AIP 2010-2012

- IFRS 2 - *Definition of vesting condition*: Die Definition von „Leistungsbedingung“ (*performance condition*) und „Dienstbedingung“ (*service condition*) wird erstmals separat voneinander klargestellt.
- IFRS 3 - *Contingent Consideration*: Werden finanzielle Vermögenswerte oder Schulden als bedingte Gegenleistungen im Rahmen eines Unternehmenszusammenschlusses klassifiziert, so unterliegen diese zu jedem Stichtag einer erfolgswirksamen *fair value* Bewertung.
- IAS 38/IAS 16 - *Revaluation*: Es erfolgt eine Klarstellung, dass bei einer (nachträglichen) Neubewertung eines materiellen/immateriellen Vermögenswerts der Bruttobuchwert entsprechend auch an die Neubewertung (anteilsgemäß) anzupassen ist.

AIP 2011-2013

- IFRS 1 First-time Adoption of IFRS: Wahl zwischen der Anwendung von bestehenden und derzeit geltenden IFRS oder der vorzeitigen Anwendung von neuen oder überarbeiteten IFRS.
- IAS 40 Investment property: Die Kriterien in IAS 40 zur Einstufung einer Immobilie als eigenbetrieblich genutzt oder als Renditeimmobilie sind unabhängig davon zu beurteilen, ob die gesamte Transaktion ggf. die Definition eines Unternehmenszusammenschlusses nach IFRS 3 erfüllt. Beide Standards (IAS 40 und IFRS 3) sind unabhängig voneinander anzuwenden.

Ebenfalls im Dezember 2013 hat der IASB einen Entwurf zum mittlerweile siebten Zyklus der AIP 2012-2014 (ED/2013/11) veröffentlicht. Der Entwurf sieht Änderungen an vier Standards vor. In Kraft treten soll die Änderung für Geschäftsjahre, die nach dem 1. Januar 2016 beginnen. Eine frühere Anwendung soll zulässig sein (vorbehaltlich einer finalen Übernahme der Änderungen auch auf EU-Ebene):

- IFRS 5 - Non-current Assets Held for Sale and Discontinued Operations: In IFRS 5 sollen einzelne Leitlinien aufgenommen werden für Fälle in denen ein Unternehmen einen Vermögenswert aus der Kategorie zur Veräußerung gehalten gem. IFRS 5 in die Kategorie zu Ausschüttungszwecken gehalten umklassifiziert oder umgekehrt.
- IFRS 7 - Financial Instruments: Aufnahme zusätzlicher Leitlinien zur Klärung, wann und ob ein Ver-

waltungsvertrag (*servicing contract*) ein fortgesetztes Engagement (*continuing involvement*) darstellt und entsprechend für die Angabepflichten nach IFRS 7.42E-42H Berücksichtigung findet oder nicht. Zudem erfolgt eine Klarstellung, dass Angaben bzgl. der Saldierung von finanziellen Vermögenswerten und Schulden infolge von Disclosure-Offsetting Financial Assets and Financial Liabilities an IFRS 7 nicht in allen nach dem 1.1.2013 veröffentlichten Zwischenabschlüssen erfolgen müssen.

- IAS 19 - Employee Benefits: Für die Auswahl des Zinssatzes zur Barwertbestimmung von Leistungszusagen des Unternehmens verpflichtet IAS 19R (wie auch IAS 19 (2008)) zu einem abgestuften Vorgehen, wobei vorrangig auf die erwartete Rendite von erstrangigen, festverzinslichen (*high quality*) Industrieanleihen abzustellen ist. Der Zinssatz richtet sich gem. IAS 19R.83 nach Stichtags-Marktrenditen langfristiger Industrieanleihen mit hoher Qualität (*high quality corporate bonds*). Die Klarstellung bezieht sich auf die notwendige Währungsäquivalenz. Es wurde der Wortlaut von IAS 19.83 angepasst. Bislang galt, dass in „Ländern“ (*countries*) ohne liquiden Markt für solche Industrieanleihen stattdessen die (am Abschlussstichtag geltenden) Marktrenditen für Staatsanleihen zu verwenden sind. Nun wird klargestellt, dass auf die „Währung“ (*currencies*) abzustellen ist.
- IAS 34 - Interim Financial Reporting: Bislang enthält IAS 34.16A die Vorgabe zusätzlich zur Angabe der Ereignisse und Geschäftsvorfälle von erheblicher Bedeutung noch weitere ausgewählte Angaben in die Anhangangaben des Zwischenabschlusses aufzunehmen. Diese Angaben sind aber nur dann zu leisten, wenn diese Informationen nicht bereits an einer anderen Stelle (*elsewhere*) des Zwischenberichts gegeben werden. Die Bedeutung von „*elsewhere*“ wurde nun dahingehend klargestellt, dass es sich um ein gemeinsam mit dem Zwischenabschluss zugängliches Dokument handelt und der Zwischenabschluss durch cross-reference darauf verweisen muss.

6. BLICKPUNKT: DIE NEUGESTALTUNG DER LAGEBERICHTERSTATTUNG - DRS 20

6.1 Einführung

Mit dem branchenübergreifend anzuwendenden DRS 20 wird der alte Standard DRS 15 „Lageberichterstattung“ mit DRS 5 „Risikoberichterstattung“ sowie den branchenspezifischen Standards für Banken und Versicherungen aufgehoben. Einige mit K bezeichnete Abschnitte des DRS 20 sind explizit nur von kapitalmarkt-orientierten Unternehmen anzuwenden (z.B. Darstellung des Konzernsteuerungssystems oder das Finanzmanagement).

6.2 Grundsätzliche Änderungen und Konzerngrundlagen

Ein Großteil der Änderungen entfällt neben der Neugestaltung der Struktur auf die Darstellung der Grundlagen des Konzerns, den Wirtschaftsbericht sowie auf den Prognose-, Chancen- und Risikobericht. Daneben haben sich aber auch die Berichtsgrundsätze verändert. Hier kommen sowohl der Grundsatz der Wesentlichkeit (DRS 20.32f.) sowie der Informationsabstufung (DRS 20.34f.) hinzu. Insbesondere soll sich die Informationsbereitstellung i.S. des nunmehr stärker propagierten *management approach* auf wesentliche Punkte konzentrieren, d.h. die Tiefe der Darstellung hängt z.B. von der Kapitalmarktorientierung des Unternehmens ab. DRS 20 enthält gegenüber DRS 15 fortan explizit die Möglichkeit freiwillig hinsichtlich der Unternehmensziele und Strategien Bericht zu erstatten. Sofern freiwillig über Ziele und Strategien berichtet wird, unterliegt die Berichterstattung den von DRS 20 explizit geschaffenen Vorgaben. Diesbezüglich ist zum Beispiel der Zeitbezug der Ziele (DRS 20.43) sowie auch das Zielausmaß (DRS 20.56) anzugeben. Darüber hinaus muss auch weiterhin das Konzernsteuerungssystem dargestellt werden (DRS 20.K45) auf dessen Bestandteile, insbesondere Kennzahlen, im weiteren Verlauf des Konzernlageberichts aufgebaut wird. So bedienen sich vor allen Dingen der Wirtschaftsbericht und der Prognosebericht an den bereits „vorne“ dargestellten Informationen. Zur Offenlegung sind sowohl finanzielle (z.B. EBIT) als auch nichtfinanzielle Kennzahlen (z.B. Kundenzufriedenheit) geeignet. Sofern die Kennzahlen nicht selbsterklärend sein sollten, sind diese für den Bilanzadressaten herzuleiten.

6.3 Wirtschaftsbericht

Die Analyse des Geschäftsverlaufs und der Lage soll zukünftig stärker die bedeutsamen finanziellen Leistungsindikatoren berücksichtigen, vornehmlich solche, die zur internen Steuerung verwendet werden (DRS 20.102). Dies umfasst auch nichtfinanzielle Leistungsindikatoren, sofern diese der internen Steuerung zugrundeliegen, und dabei vor allem auch deren Quantifizierung. In der Folge soll insgesamt der Zusammenhang zwischen den Kennzahlen der internen Steuerung und der Entwicklung der Leistungsindikatoren im abgelaufenen Geschäftsjahr besser herausgearbeitet werden. Entsprechende Kennzahlen können nach DRS 20.110 ff. auch in einer gesonderten Nachhaltigkeitsberichterstattung behandelt werden. DRS 20 fordert zudem auch den Abgleich der tatsächlichen mit der prognostizierten Entwicklung (DRS 20.57), insbesondere mit Bezug auf die gesetzten Ziele. Hierbei sind ebenfalls explizite Aussagen zum vorliegenden Zielerreichungsgrad zu machen.

6.4 Berichterstattung über Prognosen, Chancen und Risiken

Eine der wesentlichen Änderungen, die mit DRS 20.127 einhergeht, ist die Verkürzung des Prognosehorizonts

auf nur ein Jahr. Mit Verkürzung des Prognosehorizonts erfordert DRS 20 jedoch eine Erhöhung der Prognosegenauigkeit, die über positive oder negative Trendaussagen hinausgeht. Hier bedarf es ausgehend vom Ist-Wert neben einer Richtungsangabe auch einer Angabe der Intensität der zukünftigen Entwicklung (DRS 20.128 f.). Daneben beschränkt sich die Prognosemöglichkeit auf bestimmte zulässige Prognosearten (Punkt-, Intervall- und qualifiziert-komparative Prognose). Die Prognose setzt dabei wiederum auf den Wirtschaftsbericht und den dort wie auch im Zuge der Darstellung des Geschäftsverlaufs behandelten Kennzahlen auf. Bezüglich des Risikoberichts bleibt der gestiegene Anforderungsgrad an die Darstellung und die konkretisierten Anforderungen an die Berichterstattung zum Risikomanagementsystem bei kapitalmarktorientierten Unternehmen zu vermerken. So sind die in der Vergangenheit vorrangig qualifizierten Angaben zu Risiken, um quantitative Angaben zu erweitern, soweit auch die Informationen zur internen Steuerung dies erfordern. Die Risiken können im Zuge eines Wahlrechts (DRS 20.157) nach der Brutto- oder Nettomethode, d.h. mit oder ohne Berücksichtigung der Risikobegrenzung dargestellt werden und müssen abschließend zu einem Gesamtbild zusammengefasst werden.

Bsp. Berichterstattung von Risiken

Dem Vorstand der X-AG wird vierteljährlich über verschiedene Risiken berichtet. Hierbei liegt die Berichtsgrenze bei 250 TEUR. Sofern berichtet, wird für jedes Risiko eine Eintrittswahrscheinlichkeit sowie eine Bandbreite angegeben. Konkretere quantifizierte Angaben werden nur in den unteren Ebenen berichtet. Dem Vorstand stellt sich die Frage, in welchem Detailgrad ist berichtet ist. Wesentliche Risiken sind nach DRS 20 einzeln darzustellen, wobei die Darstellung die Bedeutung des Risikos hervorheben muss. Zur besseren Darstellung muss die Einschätzung der Kombination der Faktoren Wahrscheinlichkeit und Höhe verdeutlicht werden. So könnte gelten:

Beurteilung	Wahrscheinlichkeit	Höhe
Gering	0%-20%	5-10 Mio.
Mittel	20%-80%	5-10 Mio.
Hoch	80%-99,99%	5-10 Mio.

Neben der bloßen Darstellung sind die Risiken ebenfalls zu quantifizieren (DRS 20.152), sofern dies auch für interne Zwecke geschieht und die Risiken zum Verständnis des Bilanzadressaten beitragen. Dieser Quantifizierung kann auch eine Bildung von Bandbreiten (wie für den Vorstand vorgenommen) genügen. Sofern eine Bandbreiteneinschätzung bezüglich der Höhe nicht bestünde, wäre zumindest eine Kategorienabgrenzung zwischen bestandsgefährdenden Risiken, der Nichtaufgriffsgrenze und Risiken oberhalb der Nichtaufgriffsgrenze notwendig.

HAMBURG (ZENTRALE)

Fuhlentwiete 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

Dr.-Franz-Mertens-Straße 2 a
27580 Bremerhaven
Telefon: +49 471 8993-0
Telefax: +49 471 8993-76
bremerhaven@bdo.de

DORTMUND

Märkische Straße 212-218
44141 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

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

ROSTOCK

Freiligrathstraße 11
18055 Rostock
Telefon: +49 381 493028-0
Telefax: +49 381 493028-58
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 · Belgien
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 Christian Dyckerhoff • WP StB Klaus Eckmann • WP Dr. Christian Gorny • WP StB Dr. Arno Probst • 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 1371-0
Telefax: +49 211 1371-120
zar@bdo.de

www.bdo.de

