

FALK & Co

PRÜFEN BERATEN GESTALTEN

IFRS-UPDATE 2015/2016

Neuregelungen und Änderungen für Geschäftsjahre ab 2015
Stand 31. Dezember 2015

In dem IFRS-Update 2015/2016 sind die in 2015 erstmals verpflichtend anzuwendenden und (möglicherweise) freiwillig anwendbaren Neuregelungen und Änderungen von Standards und Interpretationen dargestellt. Darüber hinaus wird auf weitere aktuelle, für die IFRS-Rechnungslegung bedeutsame Fragestellungen und Entwicklungen eingegangen.

Das IFRS-Update 2015/2016 berücksichtigt den Rechtsstand vom 31. Dezember 2015. Bei der Erstellung und Prüfung von IFRS-Abschlüssen ist der jeweilige Stand des Endorsement-Prozesses durch die EU im Erstellungszeitpunkt zu beachten.

In diesem Zusammenhang sollte auf den jeweils aktuellen EFRAG Endorsement Status Report zurückgegriffen werden (über www.efrag.org).

Die Darstellung der Neuregelungen und Änderungen erfolgt im IFRS-Update 2015/2016 lediglich in stark komprimierter Form. Die Kenntnisnahme der Inhalte ersetzt keine Beratung. Für weitergehende Erläuterungen stehen wir Ihnen gerne zur Verfügung.

Die Inhalte wurden nach bestem Wissen und Kenntnisstand erstellt. Die Komplexität und der ständige Wandel der Rechtsmaterie erfordern jedoch, jegliche Haftung auszuschließen.

Haben Sie Rückfragen oder Anregungen zu dieser Ausgabe von IFRS-Update?

Wenn Sie uns Fragen, Anregungen oder Kommentare zukommen lassen möchten, senden Sie diese bitte an thorsten.bischoff@falk-co.de

INHALTSÜBERSICHT

1. Verpflichtend anzuwendende Neuregelungen und Änderungen 2015

1.1. Zusammenfassung	4
1.2. IFRIC 21 Abgaben	4
1.3. Annual Improvements Project 2011 – 2013	5

2. Freiwillig anwendbare Neuregelungen und Änderungen 2015

2.1. Zusammenfassung	6
2.2. Änderungen zu IAS 1 Angabeninitiative	7
2.3. Änderungen zu IAS 16 und IAS 38 Klarstellung akzeptabler Abschreibungsmethoden	7
2.4. Änderungen zu IAS 19 Leistungsorientierte Pläne: Arbeitnehmerbeiträge	8
2.5. Änderungen zu IAS 27 Equity-Methode in Einzelabschlüssen	8
2.6. Änderungen zu IAS 41 und IAS 16 Fruchtragende Pflanzen	8
2.7. Änderung zu IFRS 11 Bilanzierung von Erwerben von Anteilen an einer gemeinsamen Geschäftstätigkeit	9
2.8. Annual Improvements Project 2010 – 2012	9
2.9. Annual Improvements Project 2012 – 2014	10

3. Möglicherweise anwendbare Neuregelungen und Änderungen 2015

3.1. Zusammenfassung	12
3.2. IFRS 9 Finanzinstrumente	13
3.3. Änderungen zu IFRS 10, IFRS 12 und IAS 28 Investmentgesellschaften: Anwendung der Konsolidierungsausnahme	14
3.4. Änderungen zu IFRS 10 und IAS 28 Veräußerung oder Einbringung von Vermögenswerten zwischen einem Investor und einem assoziierten Unternehmen oder Joint Venture	15
3.5. IFRS 14 Regulatorische Abgrenzungsposten	15
3.6. IFRS 15 Erlöse aus Verträgen mit Kunden	16
3.7. IFRS 16 Leasingverhältnisse	16

4. Sonstiges

4.1. Verlautbarungen des IDW	18
4.2. Prüfungsschwerpunkte 2015 der DPR und ESMA	18

1. VERPFLICHTEND ANZUWENDENDE NEUREGELUNGEN UND ÄNDERUNGEN 2015

1.1. Zusammenfassung

	Standard	Regelungsinhalt	Veröffent- lichung durch den IASB	Anwendungs- zeitpunkt lt. EU*	EU- Endorsement
1.2	IFRIC 21	Abgaben	20.05.2013	17.06.2014	13.06.2014
1.3	Diverse	Annual Improvements Project 2011 – 2013	12.12.2013	01.01.2015	18.12.2014

* für Geschäftsjahre, die am oder nach diesem Datum beginnen

1.2. IFRIC 21 Abgaben

Am 20. Mai 2013 hat der IASB IFRIC 21 *Abgaben* veröffentlicht. In der Interpretation wird die Frage geregelt, zu welchem Zeitpunkt ein Unternehmen eine Schuld anzusetzen hat, sofern es in einem bestimmten Markt tätig ist und ihm von den zuständigen Behörden eine entsprechende Gebühr auferlegt wird.

Mit IFRIC 21 soll die zeitliche Bilanzierung öffentlicher Abgaben harmonisiert werden. In Deutschland besteht beispielsweise eine Bankenabgabe und in Frankreich eine Eisenbahngebühr, diese sind zu entrichten, wenn die entsprechende Lizenz bzw. Genehmigung zum 1. Januar eines Beitragsjahres bestand.

Im Vergleich hierzu wird in Großbritannien eine Bankenabgabe nur erhoben, sofern eine Tätigkeit als Kreditinstitut auch noch am Ende des Geschäftsjahres besteht.

Diesen differierenden Handhabungen innerhalb der Europäischen Union möchte das IFRS Interpretations Committee auch bilanziell nachkommen und eine bessere Vergleichbarkeit der Abschlüsse herbeiführen.

Erst bei Eintritt (auch sukzessive denkbar) des verpflichtenden Ereignisses sind Abgaben bilanziell (ggf. auch sukzessive) zu erfassen.

Gemäß IAS 12 *Ertragsteuern* sind zu entrichtende Ertragsteuern nicht im Anwendungsbereich des IFRIC 21 enthalten. Das gleiche gilt für Geldstrafen und Geldbußen, die dem Unternehmen aufgrund eines Verstoßes gegen geltendes Recht auferlegt wurden.

Die Anwendung des IFRIC 21 ist gemäß EU-Endorsement für Geschäftsjahre verpflichtend, die am oder nach dem 17. Juni 2014 beginnen. Das EU-Endorsement erfolgte am 13. Juni 2014.

1.3. Annual Improvements Project 2011 – 2013

Die einzelnen Änderungen treten für Berichtsperioden in Kraft, die am oder nach dem 1. Januar 2015 beginnen. Das EU-Endorsement für das Annual Improvement Project 2011 – 2013 erfolgte am 18. Dezember 2014.

Die wesentlichen Änderungen betreffen folgende Sachverhalte:

IFRS 3: Unternehmenszusammenschlüsse

Stellt klar, dass vom Anwendungsbereich von IFRS 3 die Bilanzierung der Gründung aller Arten von gemeinsamen Vereinbarungen im Abschluss der gemeinsamen Vereinbarung selbst ausgeschlossen ist.

IFRS 13: Bemessung des beizulegenden Zeitwerts

Der geänderte Paragraph 52 stellt klar, dass die Ausnahmen für Portfolien in Paragraph 48 von IFRS 13 nur für finanzielle Vermögenswerte, finanzielle Verbindlichkeiten und sonstige Verträge gelten, die nach IAS 39 *Finanzinstrumente: Ansatz und Bewertung* oder IFRS 9 *Finanzinstrumente* bilanziert werden. Dies soll unabhängig davon gelten, ob sie die Definition eines finanziellen Vermögenswerts oder einer finanziellen Verbindlichkeit nach IAS 32 *Finanzinstrumente: Darstellung* erfüllen.

IAS 40: Als Finanzinvestition gehaltene Immobilien

Die Änderungen sorgen für eine Klarstellung der Beziehung zwischen IFRS 3 und IAS 40 bei der Klassifizierung einer Immobilie als Finanzinvestition gehalten oder als eigentümergegenutzt. Weiterhin ist nach dem neuen Paragraphen 14A eine Beurteilung erforderlich, ob es sich beim Erwerb einer als Finanzinvestition gehaltenen Immobilie um den Erwerb eines Vermögenswertes, einer Gruppe von Vermögenswerten oder um einen Unternehmenszusammenschluss nach IFRS 3 *Unternehmenszusammenschlüsse* handelt. Für die Bestimmung, ob eine Transaktion sowohl die Kriterien eines Unternehmenszusammenschlusses nach IFRS 3 als auch die Kriterien einer als Finanzinvestition gehaltenen Immobilie nach IAS 40 erfüllt, müssen beide Standards unabhängig voneinander angewendet werden.

2. FREIWILLIG ANWENDBARE NEUREGELUNGEN UND ÄNDERUNGEN 2015

2.1. Zusammenfassung

	Standard	Regelungsinhalt	Veröffent- lichung durch das IASB	Anwendungs- zeitpunkt lt. EU*	EU- Endorsement
2.2	Änderungen zu IAS 1	Angabeninitiative	18.12.2014	01.01.2016	18.12.2015
2.3	Änderungen zu IAS 16 und IAS 38	Klarstellung akzeptabler Abschreibungsmethoden	12.05.2014	01.01.2016	02.12.2015
2.4	Änderungen zu IAS 19	Leistungsorientierte Pläne: Arbeitnehmerbeiträge	21.11.2013	01.02.2015	17.12.2014
2.5	Änderungen zu IAS 27	Equity-Methode in Einzelabschlüssen	12.08.2014	01.01.2016	18.12.2015
2.6	Änderungen zu IAS 41 und IAS 16	Fruchttragende Pflanzen	30.06.2014	01.01.2016	23.11.2015
2.7	Änderungen zu IFRS 11	Bilanzierung von Erwerben von Anteilen an einer gemeinsamen Geschäftstätigkeit	06.05.2014	01.01.2016	24.11.2015
2.8	Diverse	Annual Improvements Project 2010 – 2012	12.12.2013	01.02.2015	17.12.2014
2.9	Diverse	Annual Improvements Project 2012 - 2014	25.09.2014	01.01.2016	15.12.2015

* für Geschäftsjahre, die am oder nach diesem Datum beginnen

2.2. Änderungen zu IAS 1 Angabeninitiative

Die Initiative verfolgt das Ziel der Beseitigung von Hürden mit denen Abschlussersteller bei der Ausübung von Ermessen bei der Darstellung des Abschlusses konfrontiert sind. Sie setzt sich aus mehreren Projekten zusammen, welche die Ausweis- und Angabevorschriften in bestehenden Standards sowohl verbessern als auch vereinfachen sollen.

Mit der Angabeninitiative ergeben sich folgende Änderungen:

Wesentlichkeitserwägungen sind fortan auf alle Bestandteile des Abschlusses anzuwenden, auch auf den Anhang. So sind nur wesentliche Anhangangaben verpflichtend zu machen.

Weiter sollen Informationen den Adressaten nicht durch Zusammenfassungen vorenthalten werden oder durch zu viele Details nützliche Informationen verschleiert werden.

Die Posten der Bilanz sowie der Gesamtergebnisrechnung dürften künftig weiter untergegliedert oder zusammengefasst werden. Dabei sollte eine Orientierung an der Relevanz der Informationen stattfinden. Zusätzlich enthält der geänderte Standard Vorgaben zur Verwendung von Zwischensummen. Diese sollten ein besseres Verständnis für die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage eines Unternehmens ermöglichen.

In Bezug auf die Angaben in den Notes soll durch die Änderung klargestellt werden, dass die in IAS 1 aufgeführte Reihenfolge der Angaben lediglich ein Beispiel darstellt und nicht zwingend übernommen werden muss.

Der Änderungsstandard ist für Geschäftsjahre, die am oder nach dem 1. Januar 2016 beginnen, anzuwenden, wobei eine vorzeitige Anwendung möglich ist. Das EU-Endorsement ist am 18. Dezember 2015 erfolgt.

2.3. Änderungen zu IAS 16 und IAS 38 Klarstellung akzeptabler Abschreibungsmethoden

Der Ergänzungsstandard wurde am 12. Mai 2014 durch das IASB veröffentlicht.

Die Änderung ergänzt die bisherigen Regelungen betreffend die zulässigen Abschreibungsmethoden für immaterielle Vermögenswerte und für Sachanlagen.

Für Sachanlagen gemäß IAS 16 ist eine erlösbasierte Abschreibung nicht sachgerecht, da Erlöse die Erzeugung erwarteten wirtschaftlichen Nutzens und nicht dessen Verbrauch abbilden. Für immaterielle Vermögenswerte gemäß IAS 38 ist eine erlösbasierte Abschreibung aus denselben Gründen nicht sachgerecht, jedoch handelt es sich im Hinblick auf IAS 38 um eine widerlegbare Vermutung. Dies bedeutet, dass bei Sachanlagen niemals eine erlösbasierte Abschreibung zur Anwendung kommen kann, während sie bei immateriellen Vermögenswerten in Ausnahmefällen möglich ist.

Die Änderungen treten für Geschäftsjahre in Kraft, die am oder nach dem 1. Januar 2016 beginnen. Eine freiwillige frühere Anwendung ist möglich. Das EU-Endorsement ist am 2. Dezember 2015 erfolgt.

2.4. Änderungen zu IAS 19

Leistungsorientierte Pläne: Arbeitnehmerbeiträge

Der IASB hat am 21. November 2013 eine begrenzte Änderung zu IAS 19 veröffentlicht, welche die Paragraphen 93 und 94 betrifft. Aufgrund dieser Änderung können Beiträge von Arbeitnehmern oder Dritten in der Periode als Reduktion des laufenden Dienstzeitaufwands erfasst werden, in der die zugehörige Arbeitsleistung erbracht wurde, sofern die Beiträge unabhängig von der Zahl der Dienstjahre sind. Hierunter fallen zum Beispiel:

- Beiträge in Höhe eines festen Prozentsatzes des Gehalts,
- während der kompletten Dienstzeit des Arbeitnehmers unveränderte Beiträge und
- vom Alter des Arbeitnehmers abhängige Beiträge.

In allen anderen Fällen sind die Beiträge über die Dienstzeit entsprechend der Methode in Bezug auf die Bruttoleistung zu verteilen.

Durch die Möglichkeit Beiträge in der Periode abzuziehen, in der die Dienstzeit erbracht wird, soll Unternehmen eine Erleichterung geboten werden.

Die Änderung ist verpflichtend für Geschäftsjahre anzuwenden, die am oder nach dem 1. Februar 2015 beginnen. Eine vorzeitige Anwendung ist zulässig. Das EU-Endorsement ist am 17. Dezember 2014 erfolgt.

2.5. Änderungen zu IAS 27

Equity-Methode in Einzelabschlüssen

Am 12. August 2014 hat der IASB Änderungen zu IAS 27 veröffentlicht.

Durch die Änderung ist es nun wieder möglich, in Einzelabschlüssen Anteile an Tochterunternehmen, Joint Ventures und assoziierten Unternehmen anhand der Equity-Methode zu bilanzieren.

Die Änderungen treten für Geschäftsjahre in Kraft, die am oder nach dem 1. Januar 2016 beginnen. Das EU-Endorsement ist am 18. Dezember 2015 erfolgt.

2.6. Änderungen zu IAS 41 und IAS 16

Fruchttragende Pflanzen

Der IASB hat am 30. Juni 2014 den Ergänzungsstandard *Fruchttragende Pflanzen* veröffentlicht, der Änderungen sowohl an IAS 41 als auch an IAS 16 vorsieht.

Konkret handelt es sich um eine Verschiebung aus dem Anwendungsbereich des IAS 41 in den des IAS 16. Betroffen von den Neuregelungen sind solche fruchttragende Pflanzen, die keinen deutlichen biologischen Änderungen mehr unterworfen sind, wie zum Beispiel Obstbäume oder Weinstöcke. Diese fruchttragenden Pflanzen werden zukünftig analog zu den Sachanlagen gemäß IAS 16 bilanziert.

Anzuwenden ist die Änderung für Geschäftsjahre, die am oder nach dem 1. Januar 2016 beginnen. Eine frühere Anwendung ist möglich. Das EU-Endorsement ist am 23. November 2015 erfolgt.

2.7. Änderung zu IFRS 11 Bilanzierung von Erwerben von Anteilen an einer gemeinsamen Geschäftstätigkeit

Der Änderungsstandard zu IFRS 11 *Gemeinsame Vereinbarungen* wurde am 6. Mai 2014 vom IASB veröffentlicht.

Die Änderungen führen zusätzliche Regelungen für die Bilanzierung des Erwerbs von Anteilen an einer gemeinschaftlichen Tätigkeit (Joint Operation) ein, soweit diese einen Geschäftsbetrieb im Sinne von IFRS 3 darstellt.

Der Erwerber hat alle Prinzipien aus IFRS 3 und anderen erwerbsbezogenen Standards anzuwenden, solange diese nicht in Widerspruch zu den Leitlinien des IFRS 11 stehen. Des Weiteren findet beim Erwerb zusätzlicher Anteile keine Neubewertung der bisher gehaltenen Anteile statt.

Nicht anwendbar ist der Änderungsstandard auf gemeinschaftlich tätige Unternehmen (Joint Operators), die unter gemeinsamer Beherrschung eines Mutterunternehmens stehen.

Der Änderungsstandard ist für Geschäftsjahre, die am oder nach dem 1. Januar 2016 beginnen, prospektiv anzuwenden, wobei eine vorzeitige Anwendung möglich ist. Das EU-Endorsement ist am 24. November 2015 erfolgt.

2.8. Annual Improvements Project 2010 – 2012

Der IASB hat, als Teil seines Programms jährlicher Verbesserungen seiner Standards, Änderungen an bestehenden Standards und Interpretationen veröffentlicht.

Die einzelnen Änderungen treten für Berichtsperioden in Kraft, die am oder nach dem 1. Februar 2015 beginnen. Das EU-Endorsement für das Annual Improvements Project 2010 – 2012 ist am 17. Dezember 2014 erfolgt.

Die wesentlichen Änderungen betreffen folgende Sachverhalte:

IFRS 2: Anteilsbasierte Vergütung

Die Definitionen für die Bedingungen, unter denen eine anteilsbasierte Vergütung gewährt werden kann (Leistungsbedingung, Marktbedingung, Dienstbedingung und Ausübungsbedingung), werden klargestellt und voneinander abgegrenzt. Eine Ausübungsbedingung für die Zusage von Aktien oder entsprechende Optionen kann beispielsweise die Bereitschaft eines Mitarbeiters sein, über einen bestimmten Zeitraum im Unternehmen zu bleiben. Die Erreichung eines bestimmten Gewinnziels hingegen stellt ein Beispiel für eine Leistungsbedingung dar.

IFRS 3: Unternehmenszusammenschlüsse

Zukünftig hat der Erwerber die Verpflichtung zur Zahlung einer bedingten Gegenleistung als Eigenkapital oder finanzielle Verbindlichkeit einzustufen, sofern die Gegenleistung ein Finanzinstrument darstellt. Weiterhin wird klargestellt, dass Änderungen des beizulegenden Zeitwerts der Gegenleistung grundsätzlich ergebniswirksam zu erfassen sind.

IFRS 8: Geschäftssegmente

Sofern ein Unternehmen mehrere Geschäftssegmente zu einem berichtspflichtigen Segment zusammenfasst, war bislang nur anzugeben, dass dies der Fall

ist. Zukünftig sind zusätzlich für die zusammengefassten Geschäftssegmente verschiedene Informationen zu liefern. So hat das berichtende Unternehmen die Faktoren zu benennen, die zur Identifizierung von berichtspflichtigen Segmenten herangezogen werden. Dazu zählen beispielsweise die Organisationsgrundlage oder auch Arten von Produkten und Dienstleistungen, welche die Basis der Umsatzerlöse jedes berichtspflichtigen Segments bilden.

Eine weitere Änderung betrifft die Überleitungsrechnung vom Segmentvermögen auf das Konzernvermögen. Eine solche wird fortan nur dann aufzustellen sein, falls das Segmentvermögen einen Teil der Berichterstattung an die verantwortliche Unternehmensinstanz darstellt.

IAS 16: Sachanlagen

Die Änderung bestimmt im Rahmen der Neubewertungsmethode, dass eine Korrektur der kumulierten Abschreibungen zum Zeitpunkt der Neubewertung in der Weise erfolgt, dass sie nach Berücksichtigung kumulierter Wertminderungsaufwendungen der Differenz zwischen dem Bruttobuchwert und dem Buchwert der Anlage entspricht. Alternativ kann die kumulierte Abschreibung gegen dem Bruttobuchwert der Anlage ausgebucht werden.

IAS 38: Immaterielle Vermögenswerte

Die Änderungen entsprechen den oben beschriebenen Änderungen des IAS 16 und sind entsprechend auf die Neubewertung von immateriellen Vermögenswerten anzuwenden.

IAS 24: Angaben über Beziehungen zu nahestehenden Unternehmen und Personen

Mit den Änderungen wird die Liste der nahestehenden Unternehmen um Unternehmen (juristische Person) erweitert, die für das berichtende Unternehmen Leistungen erbringen, die üblicherweise von Personen des Managements in Schlüsselpositionen erbracht werden könnten. Vergütungen an solche Unternehmen sind zukünftig anzugeben.

2.9. Annual Improvements Project 2012 – 2014

Der IASB hat, als Teil seines Programms jährlicher Verbesserungen seiner Standards, weitere Änderungen an bestehenden Standards und Interpretationen veröffentlicht.

Die Änderungen sollen ab 1. Januar 2016 verpflichtend umgesetzt werden. Das EU-Endorsement für das Annual Improvement Project 2012 – 2014 ist am 15. Dezember 2015 erfolgt.

Die wesentlichen Änderungen betreffen folgende Sachverhalte:

IFRS 5: Zur Veräußerung gehaltene langfristige Vermögenswerte und aufgegebene Geschäftsbereiche

Durch die Änderung wird klargestellt, dass ein direkter Übergang von Vermögenswerten von „held for sale“ in „held for disposal“ (oder umgekehrt) nicht zwingend eine Änderung der Bilanzierung nach sich zieht. Werden Vermögenswerte (oder Veräußerungsgruppen), die als zur Veräußerung gehalten klassifiziert waren, direkt als zur Ausschüttung an Eigentümer gehalten eingestuft oder werden Vermögenswerte (oder Veräußerungsgruppen), die als zur Ausschüttung an Eigentümer gehalten klassifiziert waren, direkt als zur Veräußerung gehalten eingestuft, gilt die Änderung der Einstufung als Weiterverführung des ursprünglichen Veräußerungsplans, womit das Unternehmen nicht die Leitlinien der Paragraphen 27-29 zu beachten hat, sondern die Vorschriften anwendet, die für die neue Veräußerungsart gelten.

IFRS 7: Finanzinstrumente: Angaben

Überträgt ein Unternehmen einen finanziellen Vermögenswert, kann es dennoch das Recht behalten, diesen finanziellen Vermögenswert gegen eine Gebühr zu verwalten. Mit der Änderung wird klargestellt, dass solche Verwaltungs- bzw. Abwicklungsverträge ein sog. „continuing involvement“ darstellen und somit bei Angaben zu Transfers einzubeziehen sind.

IAS 19: Leistungen an Arbeitnehmer

Bei der Ermittlung des Diskontierungszinses sind in Währungsräumen künftig die Renditen heranzuziehen, die am Abschlussstichtag mit hochwertigen Unternehmensanleihen innerhalb des Währungsraums erzielt werden. Sofern für bestimmte Währungen kein Markt für Unternehmensanleihen existiert, sind alternativ auf diese Währung lautende Staatsanleihen als Maßstab zu wählen.

IAS 34: Zwischenberichterstattung

Klarstellung, dass Angaben zu Geschäftsvorfällen von erheblicher Bedeutung entweder im Zwischenabschluss erfolgen sollen oder anderswo im Zwischenbericht. In diesem Fall aber muss der Zwischenabschluss einen entsprechenden Querverweis enthalten.

3. MÖGLICHERWEISE ANWENDBARE NEUREGELUNGEN UND ÄNDERUNGEN 2015

3.1. Zusammenfassung

	Standard	Regelungsinhalt	Veröffent- lichung durch das IASB	Anwendungs- zeitpunkt lt. EU*	EU- Endorsement
3.2	IFRS 9	Finanzinstrumente	24.07.2014	01.01.2018	H1/2016
3.3	Änderungen zu IFRS 10, IFRS 12 und IAS 28	Investmentgesellschaften: Anwendung der Konsolidierungsausnahme	18.12.2014	01.01.2016	Q2/2016
3.4	Änderungen zu IFRS 10 und IAS 28	Veräußerung oder Einbringung von Vermögenswerten zwischen einem Investor und einem assoziierten Unternehmen oder Joint Venture	11.09.2014	Verschoben	Verschoben
3.5	IFRS 14	Regulatorische Abgrenzungsposten	30.01.2014	01.01.2016	Abgelehnt
3.6	IFRS 15	Erlöse aus Verträgen mit Kunden	28.05.2014	01.01.2018	Q2/2016
3.7	IFRS 16	Leasingverhältnisse	13.01.2016	01.01.2019	Offen

* für Geschäftsjahre, die am oder nach diesem Datum beginnen

3.2. IFRS 9

Finanzinstrumente

Der Standard IFRS 9 besteht aus mehreren Projektphasen und ist als Nachfolgestandard von IAS 39 *Finanzinstrumente* angedacht.

Die Projektphasen sind in die folgenden Themenbereiche untergliedert:

- Finanzinstrumente: Klassifizierung und Bewertung
- Finanzinstrumente: Wertminderungen und Risikovorsorge
- Finanzinstrumente: Allgemeine Bilanzierung von Sicherungsbeziehungen

In der in 2009 abgeschlossenen ersten Projektphase widmete sich der Standard der Klassifizierung und Bewertung von finanziellen Vermögenswerten. Durch IFRS 9 werden die bisherigen Bewertungskategorien

- Kredite und Forderungen
- bis zur Endfälligkeit gehaltene Vermögenswerte
- zur Veräußerung verfügbare finanzielle Vermögenswerte
- erfolgswirksam zum beizulegenden Zeitwert bewertete Vermögenswerte

ersetzt durch die folgenden Kategorien:

- fortgeführte Anschaffungskosten (amortised cost) und
- beizulegender Zeitwert (fair value).

Ob ein Finanzinstrument in der Kategorie fortgeführte Anschaffungskosten eingeordnet werden kann, ist einerseits abhängig vom Geschäftsmodell des Unternehmens, d.h. wie das Unternehmen seine Finanzinstrumente steuert, und andererseits von den Produktmerkmalen des einzelnen Instrumentes. Die Finanzinstrumente, die nicht die Definitionsmerkmale der Kategorie fortgeführte Anschaffungskosten erfüllen, sind erfolgswirksam zum beizulegenden Zeitwert zu bewerten. Eine erfolgsneutrale Bewertung zum beizulegenden Zeitwert ist für ausgewählte Eigenkapitalinstrumente zulässig.

Im Oktober 2010 wurden Ergänzungen an IFRS 9 zur Bilanzierung finanzieller Verbindlichkeiten veröffentlicht. Die grundlegenden Regelungen zur Bilanzierung von finanziellen Verbindlichkeiten aus IAS 39 wurden beibehalten. Änderungen ergeben sich insbesondere im Falle der Anwendung der Fair-Value-Option.

Am 19. November 2013 hatte der IASB eine erweiterte Version des IFRS 9 *Finanzinstrumente* veröffentlicht. Diese enthielt insbesondere die neuen Regelungen zum Hedge Accounting, welche als eigenständiges Kapitel im IFRS 9 eingefügt wurden. Ziel ist es, das Hedge Accounting stärker mit dem betrieblichen Risikomanagement zu verzahnen. Allerdings haben Unternehmen das Wahlrecht, alternativ die bisherigen Hedge Accounting-Regeln des IAS 39 weiter anzuwenden.

Das IASB hatte bereits zuvor das Thema „Makro Hedge Accounting“ von IFRS 9 abgespalten und als eigenständiges Projekt fortgeführt.

Ferner wird erlaubt, den ergebnisneutralen Ausweis von bonitätsbedingten Fair-Value-Änderungen für Verbindlichkeiten, die zum Fair Value bewertet werden, vorzeitig umzusetzen, ohne die übrigen Regeln des IFRS 9 anzuwenden.

Am 24. Juli 2014 hat der IASB die endgültige Fassung des IFRS 9 bekannt gegeben. In dieser Fassung wurden erstmals Regelungen zu Wertminderungen (Impairment) getroffen, welche auf dem Konzept der erwarteten Verluste beruhen. Entsprechend sind erwartete Verluste für finanzielle Vermögenswerte, die nicht schon bei Zugang eine Wertminderung aufweisen, in folgender Höhe zu bilanzieren:

- „erwarteter 12-Monats-Verlust“
- gesamter über die Restlaufzeit des Instruments erwarteter Verlust

Die Kategorisierung und Bewertung wurde dahingehend ergänzt, dass es nun eine ergebnisneutrale Fair Value-Bewertung für bestimmte Fremdkapitalinstrumente gibt.

Der vormals in IFRS 9 enthaltene Erstanwendungszeitpunkt 1. Januar 2015 wurde auf den 1. Januar 2018 verschoben.

Für die Anwendbarkeit dieser Änderungen innerhalb der EU bedarf es noch des Endorsements im Rahmen des vorgeschriebenen EU-Prozesses. Hiermit ist nach derzeitigem Kenntnisstand im 1. Halbjahr 2016 zu rechnen.

3.3. Änderungen zu IFRS 10, IFRS 12 und IAS 28 Investmentgesellschaften: Anwendung der Konsolidierungsausnahme

Im Dezember 2014 beschloss der IASB Anpassungen an den Standards IFRS 10 *Konzernabschlüsse*, IFRS 12 *Angaben zu Anteilen an anderen Unternehmen* und IAS 28 *Anteile an assoziierten Unternehmen und Gemeinschaftsunternehmen*.

Falls ein Tochterunternehmen einer Investmentgesellschaft selbst Mutterunternehmen ist, gilt für dieses als Tochterunternehmen fortan die Ausnahme von der Konsolidierungspflicht.

Ebenso muss nicht konsolidiert werden, wenn ein Tochterunternehmen sich auf die Anlagetätigkeit des Mutterunternehmens beziehende Dienstleistungen erbringt, falls es selbst eine Investmentgesellschaft ist.

Darüber hinaus ergibt sich aus den Änderungen eine Vereinfachung bei der Anwendung der Equity-Methode für Unternehmen, die zwar selbst kein Investmentgesellschaften sind, aber Anteile an einem Joint-Venture oder verbundenen Unternehmen halten, welches eine Investmentgesellschaft ist

Eine weitere Klarstellung ergibt sich aus den Änderungen in Bezug auf die nach IFRS 12 vorgeschriebenen Angaben zu Investmentgesellschaften: Investmentgesellschaften, die sämtliche Tochterunternehmen zum beizulegenden Zeitwert bewerten, müssen die Angaben fortan zwingend und ohne Ausnahme machen.

Die Änderungen sind für Geschäftsjahre, die am oder nach dem 1. Januar 2016 beginnen, anzuwenden. Das EU-Endorsement wird für das 2. Quartal 2016 erwartet.

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

Am 11. September 2014 wurde der Änderungsstandard *Veräußerung oder Einbringung von Vermögenswerten zwischen einem Investor und einem assoziierten Unternehmen oder Gemeinschaftsunternehmen* durch das IASB veröffentlicht.

Der Änderungsstandard setzt an einer Unstimmigkeit an, die zwischen IFRS 10 *Konzernabschlüsse* und IAS 28 *Anteile an assoziierten Unternehmen und Gemeinschaftsunternehmen* besteht.

Die Änderungen betreffen hauptsächlich die Behandlung von Transaktionen zwischen einem Investor und einem assoziierten Unternehmen oder Joint Venture. Hat die Transaktion einen Geschäftsbetrieb (IFRS 3) zum Gegenstand, muss eine vollständige Erlöserfassung beim Investor erfolgen. Beinhaltet die Transaktion lediglich die Veräußerung von Vermögenswerten, welche keinen Geschäftsbetrieb darstellen, ist eine Teilerfolgserfassung durchzuführen.

Die Änderungen sollten für Geschäftsjahre in Kraft treten, die am oder nach dem 1. Januar 2016 beginnen. Dieser Termin wurde nun wegen festgestellter Inkonsistenzen auf unbestimmte Zeit verschoben. Das ursprünglich für das 3. Quartal 2015 erwartete EU-Endorsement musste folglich ebenfalls auf ungewisse Zeit verschoben werden.

3.5. IFRS 14 Regulatorische Abgrenzungsposten

Der IASB hat am 30. Januar 2014 den Standard IFRS 14 *Regulatorische Abgrenzungsposten* veröffentlicht. Für Erstanwender nach IFRS 1 bietet dieser Standard eine optionale Erleichterung in der Form, dass diese Unternehmen nach dem Übergang zu IFRS die bisher erfassten regulatorischen Abgrenzungsposten aus einer Preisregulierung weiterhin erfassen dürfen.

Folgende wesentlichen Neuregelungen ergeben sich:

- als Preisregulierung gilt die Bestimmung des Preises durch eine Aufsichtsbehörde oder Regierung bzw. der Preis, der vom Kunden für Dienstleistungen oder Produkte verlangt werden kann;
- die Auswirkungen der Preisregulierung müssen in der Bilanz und in der Gewinn- und Verlustrechnung oder im sonstigen Ergebnis separat ausgewiesen werden;
- es werden spezifische Angaben verlangt, um das Wesen und die Risiken des vorliegenden Preisregulierungssystems einschätzen zu können.

Der Standard dient als kurzfristige Zwischenlösung bis der IASB sein grundlegendes Projekt zu preisregulierten Geschäftsvorfällen abgeschlossen hat. Laut Stellungnahme des IASB sollen mit IFRS 14 aber keine Ergebnisse vorweggenommen werden.

Der Standard sollte für alle Geschäftsjahre anwendbar sein, die am oder nach dem 1. Januar 2016 beginnen. Eine freiwillige vorzeitige Anwendung wäre zulässig. Am 23. Oktober 2015 hat die Europäische Kommission jedoch bekanntgegeben, dass sie IFRS 14 nicht für das Endorsement vorschlagen wird. Als Grund nannte sie die geringe Anzahl von Unternehmen in der EU, die in den Anwendungsbereich des Standards fallen. Die Entscheidung über künftige Standards zur Bilanzierung preisregulierter Geschäftsvorfälle bleibt davon unberührt.

3.6. IFRS 15

Erlöse aus Verträgen mit Kunden

Am 28. Mai 2014 hat der IASB den neuen Standard IFRS 15 *Erlöse aus Verträgen mit Kunden* veröffentlicht.

Der neue Standard ist das Ergebnis eines Konvergenzprojektes zwischen IASB und FASB, welches die Angleichung der beiden Rechnungslegungssysteme IFRS und US-GAAP zum Ziel hatte.

IFRS 15 definiert, wann und in welcher Höhe Erlöse zu erfassen sind. Nach IFRS 15 ist der Umsatzerlös der Betrag, der für die Übertragung von Waren oder Dienstleistungen an Kunden als Gegenleistung erwartet wird. Die zeitliche Erfassung ist abhängig von der Verschaffung der Verfügungsmacht und nicht mehr von der Übertragung der Chancen und Risiken.

Um die künftigen Anforderungen des Standards umzusetzen ist ein Fünf-Stufen-Modell entwickelt worden:

1. Identifizierung von Kundenverträgen
2. Identifizierung der Leistungsverpflichtungen aus dem Vertrag
3. Bestimmung des Transaktionspreises
4. Aufteilung des Transaktionspreises bei mehreren Leistungsverpflichtungen
5. Erlösrealisation zum Zeitpunkt der Erfüllung der jeweiligen Leistungsverpflichtung

Zusätzlich zu dem Fünf-Stufen-Modell regelt IFRS 15 einzelne Fragestellungen im Zusammenhang mit der Abbildung von Vertragskosten und Vertragsänderungen.

IFRS 15 ersetzt künftig IAS 11, IAS 18, IFRIC 13, IFRIC 15, IFRIC 18 sowie SIC-31.

Für Geschäftsjahre, die am oder nach dem 1. Januar 2018 beginnen, ist IFRS 15 verpflichtend anzuwenden. Eine vorzeitige freiwillige Anwendung ist zwar möglich, für EU-Anwender jedoch von dem EU-Endorsement abhängig, welches für das 2. Quartal 2016 erwartet wird.

3.7. IFRS 16

Leasingverhältnisse

Zu den gemeinsamen Konvergenzprojekten von IASB und FASB zählt insbesondere die Bilanzierung von Leasingverhältnissen. Am 13. Januar 2016 hat der IASB den finalen neuen Leasingstandard als IFRS 16 veröffentlicht.

Da die neuen Regelungen auch auf bereits bestehende Leasingverhältnisse anzuwenden sind, dürften die Änderungen zur Bilanzierung von Leasingverhältnissen für nahezu sämtliche bilanzierende Unternehmen von besonderer praktischer Relevanz sein.

Die Änderungen betreffen die Bilanzierung für (nahezu sämtliche) Leasingverhältnisse, die beim Leasingnehmer nach dem sog. „Right of Use“ Ansatz (Nutzungsrechtsansatz) zu erfolgen hat. Nach diesem Modell setzt der Leasingnehmer für das Recht zur Nutzung des Leasinggegenstandes während des Leasingzeitraums einen Vermögenswert und eine Schuld für die Leasingzahlungen an.

Die bisherige Unterscheidung zwischen Finanzierungs-Leasing und Operating-Leasing wird nicht mehr beibehalten, vielmehr werden zukünftig (von wenigen Ausnahmen abgesehen) sämtliche wesentliche Leasingverhältnisse in der Bilanz des Leasingnehmers erfasst werden.

Erleichterungswahlrechte bestehen für kurz laufende Leasingvereinbarungen mit einer Laufzeit von nicht mehr als 12 Monaten und Leasingvereinbarungen bei denen der dem Leasingvertrag zu Grunde liegende Vermögenswert von geringem Wert ist.

Die geänderte Bilanzierungspraxis hat maßgebliche Auswirkungen auf die Bilanzstruktur und die Bilanzkennzahlen (z.B. Eigenkapitalquote, Verschuldungsgrad etc.) der Leasingnehmer. Durch die Umqualifizierung auch bereits bestehender Leasingverhältnisse stehen viele Unternehmen vor nicht zu unterschätzendem, organisatorischem Umstellungsaufwand.

Die Bilanzierungsvorschriften für Leasinggeber entsprechen weitestgehend den bisherigen Regelungen des IAS 17.

IFRS 16 ersetzt zukünftig die bisherigen Standards und Interpretationen IAS 17, IFRIC 4, SIC-15 und SIC-27.

IFRS 16 ist vollständig retrospektiv anzupassen, alternativ kann der kumulative Anpassungseffekt im Zeitpunkt der Erstanwendung als Buchung im Eigenkapital erfasst werden.

Der Standard ist verpflichtend ab dem 1. Januar 2019 anzuwenden. Die freiwillige vorzeitige Anwendung des IFRS 16 ist gestattet, jedoch nur bei gleichzeitiger Anwendung des IFRS 15. Das EU-Endorsement steht noch aus.

4. SONSTIGES

4.1. Verlautbarungen des IDW

IDW RS HFA 40: Einzelfragen zu Wertminderungen von Vermögenswerten nach IAS 36

Am 2. Juni 2015 hat der Hauptfachausschuss des IDW die Verabschiedung der finalen Fassung des IDW RS HFA 40 bekanntgegeben. Durch die Stellungnahme werden die bisher in IDW RS HFA 16 enthaltenen Anwendungshinweise zu IAS 36 ersetzt und deutlich ausgeweitet.

Veranlassung für die erweiterten Anwendungshinweise ist die Tatsache, dass die Regelungen des IAS 36 zu Wertminderungen von nichtfinanziellen Vermögenswerten (einschließlich Geschäfts- oder Firmenwerten) in der Praxis regelmäßig komplexe Anwendungsfragen aufwerfen.

Schwerpunkte der Stellungnahme sind u.a. Fragestellungen der Ermittlung des Nutzungswertes sowie die Abgrenzung von zahlungsmittelgenerierenden Einheiten inklusive der Besonderheiten bei der Ermittlung des Nutzungswertes und Buchwertes dieser Einheiten. Zusätzlich wird auf die Unterschiede zwischen Fair Value und Nutzungswert, Werthaltigkeitstests sowie wesentliche Anhangangaben eingegangen.

4.2. Prüfungsschwerpunkte 2015 der DPR und ESMA

Die Deutsche Prüfstelle für Rechnungslegung (DPR) hat am 19. November 2015 die Prüfungsschwerpunkte 2016 veröffentlicht:

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)
 - Ertragsrealisierung
 - 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
 - Informationen über eine starke Abhängigkeit von Kunden im Anhang und im Konzernlagebericht
 - Prognose der Umsatzerlöse Im Konzernlagebericht
5. Unternehmenszusammenschlüsse (IFRS 3)
 - Bedingte Kaufpreiszahlungen
 - Unternehmenserwerb zu einem Preis unter dem Marktwert

Ebenso stehen die ersten drei Prüfungsschwerpunkte auch für die Europäische Wertpapier- und Marktaufsichtsbehörde (ESMA) im Fokus.

Details zu den jeweiligen Prüfungsgebieten können der Pressemitteilung der DPR (www.frep.info) entnommen werden.

Impressum

Herausgeber: FALK GmbH & Co KG
Im Breitspiel 21 · 69126 Heidelberg

V.i.S.d.P.: Gerhard Meyer
Im Breitspiel 21 · 69126 Heidelberg

Alle Texte sind nach bestem Wissen und Kenntnisstand erstellt worden. Die Komplexität und der ständige Wandel der Rechtsmaterie machen es jedoch notwendig, Haftung und Gewähr auszuschließen.

FALK & Co



www.falk-co.de