KPMG
cutting through complexity

Accounting News
AUSGABE NOVEMBER 2014

Accounting News – Aktuelles zur Rechnungslegung nach HGB und IFRS

Wieder einmal verschieben sich einige Koordinaten in der Welt der Rechnungslegung – und zwar in Richtung Europa. Zum ersten Mal seit Bestehen der Deutschen Prüfstelle für Rechnungslegung (DPR) werden keine rein nationalen Prüfungsschwerpunkte im Rahmen des Enforcements definiert. Vielmehr werden diese für die kommende Enforcement-Saison ganz entscheidend durch die Vorgaben der European Securities and Markets Authority (ESMA) geprägt.

Worauf müssen Sie sich einstellen? Ändern sich die im Fokus des Enforcements stehenden Bereiche der Rechnungslegung grundlegend? Was im Besonderen werden die Regulatoren hinsichtlich der Prüfungsschwerpunkte kontrollieren? Diese und andere Fragen beleuchten wir im Schwerpunktartikel dieser Ausgabe der Accounting News.

Wir wünschen Ihnen eine anregende Lektüre.

Ihr
Oliver Beyhs
Partner
Accounting Centre of Excellence

Inhalt

1 Topthema **2**
Die DPR-Prüfungsschwerpunkte 2015 2

2 IFRS-Rechnungslegung **7**
Annual Improvements to IFRSs 2011–2014 Cycle 7
Für das Jahr 2014 erstmals anzuwendende IFRS-Vorschriften 8

3 Veranstaltungen **15**

4 Veröffentlichungen **16**

5 Ansprechpartner **18**

Die DPR-Prüfungsschwerpunkte 2015

Europäischer Einfluss auf die Prüfungsschwerpunkte

Der Kick-off zur neuen Enforcement-Prüfungssaison begann in diesem Jahr mit einer kleinen Überraschung: Die Deutsche Prüfstelle für Rechnungslegung e. V. (DPR) gab kürzlich lediglich zwei nationale Schwerpunkte bereits bei der Jahrestagung „Bilanzkontrolle" des Deutschen Aktieninstituts am 15. Oktober 2014 bekannt. Mit den beiden nationalen Schwerpunkten fokussiert die DPR die Berichterstattung über Leistungsindikatoren im Lagebericht, über Rechtsstreitigkeiten und die damit verbundenen Prozessrisiken sowie den in diesem Zusammenhang erforderlichen Anhangangaben. Zugleich verwies die DPR auf weitere Schwerpunkte, die nunmehr am 28. Oktober 2014 als European Common Enforcement Priorities (ECEP) durch die European Securities and Markets Authority (ESMA) bekannt gegeben wurden. Damit ist die Aufstellung der Prüfungsschwerpunkte für die anstehende Bilanzsaison vollständig, sodass wir heute in diesen Accounting News komprimiert darüber berichten können.

Vorangestellt ist festzuhalten, dass insbesondere die ESMA in ihren detailliert ausgeführten Prüfungsschwerpunkten zum Teil Anforderungen vor allem im Bereich der Anhangangaben aufstellt, die über das bisher bestehende Verständnis der Angabepflichten beziehungsweise über die Auslegung der Standardanforderungen hinausgehen. Das trifft beispielsweise auf die Angaben zu aktiven latenten Steuern auf Verlustvorträge zu. Bilanzierenden Unternehmen wird daher dringend empfohlen, sich detailliert mit den Verlautbarungen der ESMA auseinanderzusetzen und die Anforderungen umzusetzen, um potenzielle Konflikte im Enforcement-Verfahren zu vermeiden.

Die Funktion der Bekanntgabe von Prüfungsschwerpunkten durch die DPR bleibt unverändert – ungeachtet der Entwicklung auf europäischer Ebene. Mit der Veröffentlichung der Prüfungsschwerpunkte vor Ablauf eines jeden Kalenderjahrs möchte die DPR den Unternehmen die Möglichkeit geben, den aktuellen Themengebieten bei der Aufstellung ihres Jahres-/Konzernabschlusses besondere Aufmerksamkeit zu widmen. Die Prüfungsschwerpunkte konzentrieren sich dabei regelmäßig auf Rechnungslegungsbereiche, die sich durch eine hohe Komplexität oder Ermessensspielräume auszeichnen und daher ein erhöhtes Fehlerrisiko aufweisen. Häufig werden mit den Schwerpunktthemen auch neu anzuwendende oder geänderte Rechnungslegungsstandards aufgegriffen, da diese regelmäßig von besonderer Bedeutung sind.[1] Die wesentlichen Ursachen für Fehler in der Rechnungslegung bleiben weiterhin die unzureichende Berichterstattung im Lagebericht und Anhang sowie der Umfang und die Anwendungsschwierigkeiten in Bezug auf einzelne IFRS.[2]

Ganz unvorhergesehen kam das Zusammenspiel von DPR und ESMA bei der Festlegung der Prüfungsschwerpunkte nicht. Es spiegelt vielmehr die europäischen Harmonisierungsbemühungen im Enforcement wider. Mit dem Ziel der weiteren Harmonisierung des Enforcements in Europa sind Vertreter nationaler Enforcement-Institutionen, so auch die Bundesanstalt für Finanzdienstleistungsaufsicht (BaFin) und die DPR, bei diversen Projekten unterstützend tätig. Zum einen nehmen sie aktiv an den mehrmals im Jahr stattfindenden European Enforcers Coordination Sessions (EECS) teil. Ziel dieser Treffen ist, durch eine intensive Diskussion aktueller IFRS-Anwendungsfälle eine einheitliche Auslegung von IFRS-Vorschriften sowie einen Austausch erster Erfahrungen mit der Anwendung neuer IFRS-Vorschriften in Europa zu fördern.[3] Zum anderen wirken die BaFin und die DPR in der Arbeitsgruppe zu den Guidelines on the enforcement of financial information der ESMA mit. Unverändert liegt die Verantwortung der Bilanzkontrolle gleichwohl bei den einzelnen Mitgliedstaaten.[4]

DPR-Prüfungsschwerpunkte im Einzelnen

Nachfolgend werden die Prüfungsschwerpunkte in der Reihenfolge dargestellt, wie sie die DPR in einer Pressemitteilung vom 28. Oktober 2014 veröffentlicht hat. Dabei wird jeweils vermerkt, ob es sich um einen nationalen, durch die DPR festgelegten Prüfungsschwerpunkt handelt oder aber um eine Vorgabe der ESMA.

[1] Vgl. *Zülch et al.*, Enforcement-Guide, Wegweiser für das Prüfverfahren in Deutschland und Österreich, 2014, 123

[2] Vgl. *Ernst*, Aktuelle Entwicklungen im Enforcement; Vortrag anlässlich der Jahrestagung „Bilanzkontrolle 2014/2015: Aktuelles rund ums Bilanz-Enforcement" sowie DPR, Tätigkeitsbericht 2013, 8. Abrufbar unter http://www.frep.info/docs/jahresberichte/2013/2013_tb.pdf (Download: 24. Oktober 2014)

[3] Vgl. DPR, Tätigkeitsbericht, 2013, 15. Abrufbar unter http://www.frep.info/docs/jahresberichte/2013/2013_tb.pdf (Download: 24. Oktober 2014)

[4] Vgl. *ESMA*, Guidelines on the enforcement of financial information. Abrufbar unter http://www.esma.europa.eu/system/files/2014-807_-_final_report_on_esma_guidelines_on_enforcement_of_financial_information.pdf (Download: 24. Oktober 2014)

© 2014 KPMG AG Wirtschaftsprüfungsgesellschaft, ein Mitglied des KPMG-Netzwerks unabhängiger Mitgliedsfirmen, die KPMG International Cooperative („KPMG International"), einer juristischen Person schweizerischen Rechts, angeschlossen sind. Alle Rechte vorbehalten. Der Name KPMG, das Logo und „cutting through complexity" sind eingetragene Markenzeichen von KPMG International.

a) Aufstellung und Darstellung von Konzernabschlüssen und dazugehörige Anhangangaben (IFRS 10 und 12) (ESMA-Schwerpunkt)

Mit dem vorliegenden Prüfungsschwerpunkt greift die ESMA einen Regelungsbereich auf, in dem neue Anforderungen erstmals für Unternehmen in der EU umgesetzt werden müssen. Aufgrund des hohen Abstraktionsgrads der Regelungen der IFRS 10 und 12 und den einhergehenden Ermessensspielräumen in der Anwendung konzentriert sich die ESMA bei den Erläuterungen des Prüfungsschwerpunkts auf die gebotenen Anhangangaben, die die getroffenen Ermessensentscheidungen transparent machen sollen. Vor allem der abstrakt formulierte Beherrschungsbegriff des IFRS 10 wird durch eine Vielzahl von Implementierungsanweisungen im Appendix B zu IFRS 10 ergänzt. Die ESMA geht davon aus, dass die Beurteilung bestehender Beherrschung nicht auf der Grundlage einer einzelnen Standardanforderung möglich sein wird, sondern dass vielmehr die Gesamtheit der Sachverhaltsdetails vor dem Hintergrund von Standardregelungen und Implementierungsanforderungen in der Gesamtsicht zu würdigen sind. Entsprechende Ermessensentscheidungen erwartet die ESMA insbesondere bei Verbriefungs- und Fondsstrukturen. Nach IFRS 12.7(a) ist über die Ausübung von Ermessen sowie die zugrunde gelegten Annahmen zu berichten; diese *Disclosures* stehen im Fokus des vorliegenden Prüfungsschwerpunkts.

Im Hinblick auf die nach IFRS 12.10 erforderlichen Angaben zu nicht beherrschenden Gesellschaftern (Non-Controlling Interests, NCI) erwartet die ESMA eine ausreichende Informationsgewähr, um dem externen Leser Einblicke in die Beteiligung der NCI an der Geschäftstätigkeit und den resultierenden Cashflows zu ermöglichen. Zugleich macht die ESMA deutlich, dass eine Angabe zur Zuordnung der NCI zu einem operativen Segment wünschenswert ist. Gleichwohl wird diese Angabe nicht durch IFRS 12 gefordert.

Zudem stehen in Zusammenhang mit den Angaben zu NCI eine Reihe von Ermessensentscheidungen im Hinblick auf die Wesentlichkeitseinschätzung des NCI an, etwa

- zu der Frage, ob NCI für einen Teilkonzern auf Teilkonzernbasis oder aber separat für Tochterunternehmen innerhalb des Teilkonzerns anzugeben sind, oder
- dann, wenn in einem Konzernabschluss ein wesentlicher NCI-Posten ausgewiesen wird, gleichzeitig aber kein einzelner Anteil eines nicht beherrschenden Anteilseigners für sich genommen wesentlich im Sinne des IFRS 12.12 ist. In diesem Fall spricht sich die ESMA dafür aus („encourages"), diese Umstände im Anhang zu erläutern.

Über die skizzierten Themenbereiche hinaus enthält die Darstellung des Prüfungsschwerpunkts durch die ESMA auch Hinweise auf erforderliche Anhangangaben zu Restriktionen hinsichtlich der Verwendung von Vermögenswerten, etwa nach IFRS 12.13 oder IAS 7.48. Auch diese Angabepflichten stehen mithin im Fokus des DPR-Enforcements.

Schließlich ist bei den Angaben zur Risikobehaftung aufgrund von Anteilen an konsolidierten und nicht konsolidierten strukturierten Unternehmen (Structured Entities) darauf zu achten, dass ausreichende Angaben in sachgerechter Disaggregation und unter Berücksichtigung unternehmensindividueller Faktoren gemacht werden. Dies gilt immer dann, wenn bestehende Risiken einen wesentlichen Einfluss auf die Finanzinformationen des berichtenden Unternehmens haben können.

b) Rechnungslegung von Unternehmen mit Joint Arrangements (gemeinsame Vereinbarungen) und dazugehörige Anhangangaben (IFRS 11 und 12) (ESMA-Schwerpunkt)

Auch dieser Prüfungsschwerpunkt betrifft mit IFRS 11 und 12 wiederum Standards, die 2014 zum ersten Mal durch Unternehmen in der EU anzuwenden sind. Wie auch IFRS 10 ist IFRS 11 insbesondere im Hinblick auf die Klassifikation gemeinsamer Vereinbarungen in Gemeinschaftsunternehmen oder gemeinschaftliche Tätigkeiten auf Basis sonstiger Sachverhalte und Umstände (other facts and circumstances) abstrakt und die Anwendung damit ermessenbehaftet. Da das IFRS IC sich in den Jahren 2013 und 2014 mit einer Reihe von Fragestellungen zu diesem Bereich beschäftigt hat, mahnt die ESMA an, die anstehenden Bilanzierungsentscheidungen unter Berücksichtigung der diesbezüglichen Verlautbarungen des IFRS IC zu treffen. In diesem Zusammenhang weist die ESMA darauf hin, dass auch eine Klassifikationsentscheidung auf Basis sonstiger Sachverhalte und Umstände unter Berücksichtigung rechtlich durchsetzbarer Rechte und Verpflichtungen zu erfolgen hat. Damit wird eine vermeintlich wirtschaftliche Betrachtung zurückgedrängt.

Schließlich betont die ESMA in Ergänzung der skizzierten formalen Ausrichtung der Klassifikationsentscheidung an bestehenden Rechtspositionen, dass gemeinsame Vereinbarungen in Abhängigkeit von der formalen Struktur unterschiedlich klassifiziert werden können, je nachdem, ob die gemeinsame Vereinbarung in einer rechtlichen Einheit strukturiert ist oder nicht. Denn für eine Klassifikation als gemeinschaftliche Tätigkeit muss die Abschirmwirkung eines etwaig bestehenden Rechtsmantels erst durchbrochen werden.

Neben der Klassifikation von gemeinsamen Vereinbarungen stehen auch bei diesem Prüfungsschwerpunkt die flankierenden Angabepflichten nach IFRS 12.7 im Fokus, mit denen die getroffenen Ermessensentscheidungen zu erläutern sind. Daneben greift die ESMA die Angabepflichten nach IFRS 12.20 auf, nach denen der Abschlussadressat durch entsprechende Angaben in die Lage versetzt werden soll, die Art, den Umfang und die finanziellen Auswirkungen der Beteiligung an gemeinsamen Vereinbarungen (und assoziierten Unter-

© 2014 KPMG AG Wirtschaftsprüfungsgesellschaft, ein Mitglied des KPMG-Netzwerks unabhängiger Mitgliedsfirmen, die KPMG International Cooperative („KPMG International"), einer juristischen Person schweizerischen Rechts, angeschlossen sind. Alle Rechte vorbehalten. Der Name KPMG, das Logo und „cutting through complexity" sind eingetragene Markenzeichen von KPMG International.

nehmen) zu evaluieren. Unter Rückgriff auf die Basis of Conclusion zu IFRS 11 weist die ESMA darauf hin, dass ihres Erachtens neben den in den Implementierungsrichtlinien des Appendix B 12–13 zu IFRS 12 genannten Informationen auch die Nettoverschuldung sowie die Informationen zur Ergebnissituation wie etwa der Nettozinsaufwand sowie Abschreibungen für das Verständnis der Adressaten hilfreich sein können. Zugleich macht die ESMA deutlich, dass eine Angabe zur Zuordnung der gemeinsamen Vereinbarungen zu einem operativen Segment wünschenswert ist. Gleichwohl wird diese Angabe nicht durch IFRS 12 gefordert.

Schließlich sind nach Auffassung der ESMA in Fällen, in denen die Konsolidierungsentscheidung bei erstmaliger Anwendung der IFRS 10 und 11 zu einer Änderung der bisherigen Abbildung der Beteiligung führt, Angaben zu den betreffenden Ermessensentscheidungen sowie Angaben zur Änderung der Bilanzierungs- und Bewertungsmethode nach IAS 8.28 geboten und im Rahmen des Enforcements zu prüfen. Dies kann etwa der Fall sein, wenn nach IFRS 10 Beherrschung bei einem Stimmrechtsanteil von unter 50 Prozent besteht oder wenn ein Gemeinschaftsunternehmen nicht mehr quotal, sondern at equity konsolidiert wird.

Abschließend macht die ESMA deutlich, dass die Aggregationsentscheidung der bilanzierenden Unternehmen – also die Art und Weise, wie die geforderten Informationen zu Tochterunternehmen, gemeinsamen Vereinbarungen, assoziierten Unternehmen und nicht konsolidierten strukturierten Unternehmen zusammengefasst berichtet werden – ebenfalls auf den Prüfstand gestellt werden soll.

c) Ansatz und Bewertung von latenten Steueransprüchen (IAS 12) (ESMA-Schwerpunkt)

Die Finanzkrise sowie das nachlassende Wirtschaftswachstum in der EU belasten die Leistungsfähigkeit der Unternehmen in der Eurozone. Die ESMA geht davon aus, dass sich bei vielen Unternehmen steuerliche Verlustvorträge und künftig steuerlich abzugsfähige Beträge angesammelt haben. Der Ansatz aktiver latenter Steuern insbesondere auf Verlustvorträge hängt grundsätzlich davon ab, dass in Zukunft zu versteuerndes Einkommen erzielt wird, gegen das bestehende Verlustvorträge verrechnet werden können. Gemäß IAS 12.35 ist die Existenz von Verlustvorträgen ein deutlicher Hinweis darauf, dass ein Unternehmen zukünftig entsprechendes zu versteuerndes Einkommen nicht wird erzielen können. Daher werden als Ansatzkriterium für aktive latente Steuern auf Verlustvorträge überzeugende substanzielle Hinweise gefordert, dass ausreichendes zu versteuerndes Einkommen zur Verfügung stehen wird. Die ESMA betont das Sorgfaltserfordernis bei der Einschätzung der Entstehung künftigen zu versteuernden Einkommens und der Aktivierungskriterien des IAS 12.36 für aktive latente Steuern sowie im Hinblick auf die Anhangangaben über die entsprechenden Schätzungen und Ermessensentscheidungen. Sie erwartet diesbezüglich eine sorgfältige Analyse sowohl bei dem Erstansatz von aktiven latenten Steuern als auch bei der Überprüfung der Werthaltigkeit bereits bilanzierter Beträge nach IAS 12.56.

Hat das Unternehmen entweder in der laufenden Periode oder in der Vorperiode in den relevanten Steuerrechtskreisen Verluste erlitten, ist nach IAS 12.82 der Betrag der aktivierten latenten Steuern anzugeben. Auch die substanziellen Hinweise sind zu beschreiben, durch die die Aktivierung begründet wird. Die ESMA erwartet hinsichtlich dieser Angaben, dass konkrete wesentliche Annahmen der Unternehmensplanung offenzulegen sind. Eine Differenzierung der Anhangangaben nach unterschiedlichen Arten von Verlustvorträgen – zum Beispiel abhängig von dem Zeitraum der Vortragbarkeit – ist in Betracht zu ziehen. Außerdem hält die ESMA Angaben über den für die Realisierung der aktiven latenten Steuern zugrunde gelegten Zeitraum und die damit zusammenhängenden Entscheidungen für bedeutsam. Es wird erwartet, dass – getrennt nach wesentlichen steuerlichen Organschaften oder Unternehmensteilen – berichtet wird, wie hoch der Betrag der Verlustvorträge ist, für den latente Steuern aktiviert beziehungsweise nicht aktiviert wurden.

PRAXISHINWEISE

Unternehmen, die aktive latente Steuern auf der Basis wahrscheinlicher künftiger steuerlicher Ergebnisse ansetzen, sollten berücksichtigen, dass

- IAS 12 mit der Forderung „substanzieller Hinweis“ für ausreichendes künftiges zu versteuerndes Einkommen eine hohe Hürde enthält,
- die Unternehmensplanung, die der Ableitung der steuerlichen Ergebnisplanung zugrunde liegt, dokumentiert, nachvollziehbar und konsistent sein soll,
- Ermessensentscheidungen zu treffen sind, die im Anhang zu erläutern sind.

Das IFRS IC hat im Jahr 2014 bei mehreren Sitzungen[5] Fragen zum Ansatz und zur Bewertung „uncertain tax positions“[6] erörtert. Die Diskussion des IFRS IC verdeutlicht, dass in diesem Zusammenhang unterschiedliche Schätzungen und Ermessensentscheidungen zu treffen sind. Daher

[5] IFRIC Update January, May, July and September 2014, IFRS Foundation, Abrufbar unter http://www.ifrs.org/Updates/IFRIC-Updates/Pages/IFRIC-Updates.aspx

[6] „Uncertain tax positions“ sind nicht in den IFRS definiert. Der Begriff umfasst sowohl Risiken als auch Chancen hinsichtlich der erklärten Steuern der laufenden Periode oder früherer Perioden. Dazu gehören zum Beispiel Betriebsprüfungsrisiken.

© 2014 KPMG AG Wirtschaftsprüfungsgesellschaft, ein Mitglied des KPMG-Netzwerks unabhängiger Mitgliedsfirmen, die KPMG International Cooperative („KPMG International“), einer juristischen Person schweizerischen Rechts, angeschlossen sind. Alle Rechte vorbehalten. Der Name KPMG, das Logo und „cutting through complexity“ sind eingetragene Markenzeichen von KPMG International.

erwartet die ESMA Erläuterungen gemäß IAS 1.117 und 1.122 zur Vorgehensweise der Unternehmen in Bezug auf „uncertain tax positions".

d) Abbildung von Rechtsstreitigkeiten und damit verbundener Prozessrisiken (nationaler Prüfungsschwerpunkt)

Nach Aussage von Prof. Dr. Bettina Thormann, Vizepräsidentin der DPR, hat sich in abgeschlossenen Prüfverfahren gezeigt, dass die größten Einzelrisiken vieler Unternehmen mit Rechtsstreitigkeiten verbunden sind.[7] Da sich bei deren bilanzieller Abbildung erhebliche Ermessensspielräume ergeben, wird eine transparentere Berichterstattung gefordert. Für Rechtsstreitigkeiten sind gemäß IAS 37 grundsätzlich Rückstellungen zu bilden, sofern eine Verpflichtung, der sich das bilanzierende Unternehmen nicht entziehen kann, aufgrund eines Ereignisses der Vergangenheit vorliegt. Ist eine Schätzung des Erfüllungsbetrags nicht verlässlich möglich – und damit eine bestehende Schuld nicht ansatzfähig –, so ist eine derartige Verpflichtung im Anhang zumindest als Eventualschuld anzugeben (IAS 37.26). Die DPR wird im Rahmen der Prüfungen im Jahr 2015 Nachweise über die fehlende Möglichkeit einer verlässlichen Schätzung des Erfüllungsbetrags anfordern. Dies gilt insbesondere, wenn die Prozesse über mehrere Perioden laufen oder das Unternehmen eine Vielzahl an Rechtsstreitigkeiten führt. Daneben werden die Anhangangaben Gegenstand der DPR-Prüfung sein. Den Fokus setzt die DPR unter anderem darauf, ob eine klare Trennung der Angaben zu den Rückstellungen für Prozessrisiken gemäß IAS 37.85 von den Angaben zu den Eventualverbindlichkeiten für Rechtsstreitigkeiten gemäß IAS 37.86 im Konzernanhang erkennbar ist. Der Konzernanhang soll so transparent sein, dass klar erkennbar ist, für welche Prozesse Rückstellungen gebildet wurden.

In Ausnahmefällen, in denen die Angaben über einen Rechtsstreit für das Unternehmen eine wirtschaftliche oder rechtliche Beeinträchtigung bedeuten, besteht gemäß IAS 37.92 die Möglichkeit, auf die Berichterstattung zu verzichten. Gleichwohl besteht die Pflicht, Mindestangaben zu machen. Diese liegt darin, den allgemeinen Charakter des Rechtsstreits sowie die Tatsache, dass gewisse Angaben nicht gemacht werden, darzulegen und die Gründe dafür zu nennen. Aus Sicht der DPR wird diese Ausnahmeregel zu häufig in Anspruch genommen.[8]

PRAXISHINWEISE

Unternehmen sollten in Bezug auf diesen Prüfungsschwerpunkt ein besonderes Augenmerk auf die interne Dokumentation legen. Dabei kommt es auf eine vollständige und aus Sicht eines Dritten nachvollziehbare interne Dokumentation an. Gefordert sind insbesondere Unternehmen, die

- angeben, dass keine verlässliche Schätzung von Rückstellungen für Rechtsstreitigkeiten möglich ist – insbesondere, wenn die Prozesse über mehrere Perioden laufen oder das Unternehmen eine Vielzahl an Rechtsstreitigkeiten führt. Aus der Dokumentation muss für die DPR ersichtlich sein, warum bei dem Unternehmen der Ausnahmefall besteht, dass keine verlässliche Schätzung des Erfüllungsbetrags möglich ist.
- die Schutzklausel des IAS 37.92 in Anspruch nehmen.

Zudem wird die DPR die Angaben der für das Verständnis des Abschlusses relevanten Bilanzierungsmethoden gemäß IAS 1.117 zum Beispiel für den Ansatz und die Bewertung von Rückstellungen für wesentliche anhängige Sammelklagen näher prüfen. Auch die verständliche und transparente Berichterstattung über Prozessrisiken im Konzernlagebericht wird im Rahmen dieses Schwerpunkts von der DPR geprüft werden (§ 315 Abs. 1 Satz 5 HGB, DRS 20.116 ff. sowie gegebenenfalls DRS 20.A1.19 ff. beziehungsweise DRS 20.A2.17 ff.). Hier sollte auch auf die Konsistenz zwischen Angaben im Anhang und im Lagebericht geachtet werden.

e) Konsistente und transparente Berichterstattung über die bedeutsamsten finanziellen und nicht finanziellen Leistungsindikatoren im Konzernlagebericht (nationaler Prüfungsschwerpunkt)

Der Konzernlagebericht steht seit der Einführung von Prüfungsschwerpunkten im Jahr 2007 im Fokus der Prüfung durch die DPR; für Adressaten ist dieses Thema von hoher Relevanz. Für Geschäftsjahre, die am oder nach dem 1. Januar 2013 beginnen, war erstmalig der DRS 20 „Konzernlagebericht" verpflichtend anzuwenden. Erste Erfahrungen mit der Umsetzung des DRS 20 zeigen – so zum Beispiel eine erste Auswertung der DPR[9] –, dass bisher keine durchgehend zufriedenstellende Berichterstattung über die finanziellen und nicht finanziellen Leistungsindikatoren im Lagebericht erfolgt. Die Studie beanstandet beispielsweise die mangelnde Konsistenz („Roter Faden") dieser Key Performance Indicators (KPIs). So werden die KPIs nicht durchgängig einheitlich in den Lageberichtsteilen Steuerungssystem, Wirtschaftsbericht und Prognosebericht verwendet.

[7] Vgl. Thormann, Ausgewählte Themen zum Enforcement; Vortrag anlässlich der Jahrestagung „Bilanzkontrolle 2014/2015: Aktuelles rund ums Bilanz-Enforcement"
[8] Vgl. *Thormann*, Ausgewählte Themen zum Enforcement; Vortrag anlässlich der Jahrestagung „Bilanzkontrolle 2014/2015: Aktuelles rund ums Bilanz-Enforcement"
[9] Vgl. *Thormann*, Ausgewählte Themen zum Enforcement; Vortrag anlässlich der Jahrestagung „Bilanzkontrolle 2014/2015: Aktuelles rund ums Bilanz-Enforcement", 15 ff.

© 2014 KPMG AG Wirtschaftsprüfungsgesellschaft, ein Mitglied des KPMG-Netzwerks unabhängiger Mitgliedsfirmen, die KPMG International Cooperative („KPMG International"), einer juristischen Person schweizerischen Rechts, angeschlossen sind. Alle Rechte vorbehalten. Der Name KPMG, das Logo und „cutting through complexity" sind eingetragene Markenzeichen von KPMG International.

Die von KPMG durchgeführte Studie „DRS 20 – Umsetzungsanalyse Dax 30 mit Best Practice-Beispielen“[10] weist in diesem Zusammenhang darauf hin, dass es möglich ist und Best Practice entspricht, bei der Beschreibung des Steuerungssystems die KPIs in *bedeutsamste* und *weniger bedeutsame* einzuteilen, sodass der Nutzer des Lageberichts im weiteren Verlauf nur noch Analysen und Prognosen zu den bedeutsamsten KPIs erwarten darf.

Des Weiteren ist zu beobachten, dass viele Unternehmen nach sogenannten Non-GAAP-Measures steuern (zum Beispiel bereinigtes EBIT, Value Added, Return on Capital Employed), die nicht unmittelbar aus den Bilanzzahlen abgeleitet werden können. Aus diesem Grund wird die DPR die von DRS 20 geforderte Darstellung der Berechnung von unternehmensindividuellen Leistungsindikatoren und – soweit möglich – deren Überleitung zu den im IFRS-Konzernabschluss veröffentlichten Zahlen überprüfen (DRS 20.K45, DRS 20.104).

Daneben wird auch die Darstellung wesentlicher Veränderungen der Leistungsindikatoren gegenüber dem Vorjahresistwert (DRS 20.113) sowie gegenüber der Vorjahresprognose (Follow-up-Berichterstattung, DRS 20.57) im Rahmen der Analyse des Geschäftsverlaufs und der Lage des Konzerns (§ 315 Abs. 1 Satz 1–4 HGB) Gegenstand von DPR-Verfahren sein. Sofern beispielsweise die im Vorjahr kommunizierten Prognosen lediglich aufgrund von Sondereffekten erreicht wurden – zum Beispiel das Umsatzziel nur durch Akquisitionen –, erwartet die DPR zumindest die Angabe dieser Tatsache. Der von DRS 20.57 geforderte Vergleich zur Vorjahresprognose hat sich nach Auffassung der DPR (mindestens) auf die im letzten Lagebericht kommunizierten Prognosen zu beziehen, das heißt ein ausschließlicher Vergleich mit unterjährig angepassten Prognosen im Rahmen von Zwischenlageberichten und/oder Ad-hoc-Meldungen ist nicht ausreichend.

Zudem wird die DPR ein besonderes Augenmerk auf die Darstellung der erwarteten Veränderungen der prognostizierten Leistungsindikatoren gegenüber dem Istwert des Berichtsjahrs (Prognosegenauigkeit, DRS 20.126, DRS 20.128) sowie auf die Angaben der zugrunde liegenden wesentlichen Annahmen (DRS 20.120) im Prognosebericht (§ 315 Abs. 1 Satz 5 HGB) legen. Prognosen der KPIs müssen die Richtung und Intensität der erwarteten Veränderung verdeutlichen. Anforderungen an die Genauigkeit der Annahmen stellt der DRS 20 hingegen nicht. Hier ist jedoch auf Konsistenz zu anderen im Konzernabschluss verwendeten Prämissen zu achten – zum Beispiel zu den getroffenen Annahmen der Planungsrechnung für den Werthaltigkeitstest des Goodwills. Es ist davon auszugehen, dass die DPR die interne Dokumentation diesbezüglich untersucht.

Die Darstellung der für das Vergütungssystem des Vorstands relevanten Leistungsindikatoren (§ 315 Abs. 2 Nr. 4 HGB, DRS 17.78 ff.) wird ebenfalls im Blickpunkt der DPR liegen. Diese sollte konsistent mit den im Steuerungssystem gemachten Angaben erfolgen. Wird der Vorstand nach einem KPI vergütet, ist dieser vermutlich ebenfalls ein bedeutsamer Leistungsindikator im Sinne des DRS 20. Die DPR wird diesen Punkt im Zuge ihrer Untersuchung kritisch prüfen und entsprechende Sachverhalte unter Zuhilfenahme interner Berichterstattung an den Aufsichtsrat und den Vorstand würdigen.

Die DPR berichtete auf der zuvor genannten Veranstaltung auch über ihre ersten Erkenntnisse zu anderen Aspekten des DRS 20, zum Beispiel zu dem DPR-Prüfungsschwerpunkt 2014 „Darstellung der Risiken nach DRS 20.146ff.“ Demnach macht die Hälfte der untersuchten Unternehmen keine Angaben zu quantitativen Angaben zu den Risiken. In diesen Fällen würde geprüft, inwieweit sich dies mit dem Risikoreporting zur internen Steuerung deckt und ob wesentliche Einzelrisiken vorliegen.

PRAXISHINWEISE

Eine Prüfung durch die DPR wird sich nicht ausschließlich auf diese Prüfungsschwerpunkte beschränken. Prof. Dr. Bettina Thormann, Vizepräsidentin der DPR, wies in diesem Jahr auf der Jahrestagung „Bilanzkontrolle“ erneut darauf hin, dass durch die definierten Prüfungsschwerpunkte keinesfalls ein „Checklisten-Enforcement“ angestrebt wird, bei dem ausschließlich die dargestellten Themenfelder im Rahmen der Prüfung abgedeckt werden. Die Erfahrungen zeigen zwar, dass – sofern ein Schwerpunktthema bei einem Unternehmen einschlägig ist – dieses im Fall eines DPR-Verfahrens auch in der Prüfung Berücksichtigung findet.[11] Zudem bezieht die DPR jedoch in jedem Fall Unternehmensspezifika sowie die sich daraus ergebenden Rechnungslegungsfragestellungen in die Untersuchung mit ein und berücksichtigt so regelmäßig auch andere Regelungsbereiche der IFRS sowie des HGB in ihren Enforcement-Verfahren.

[10] Vgl. *KPMG AG Wirtschaftsprüfungsgesellschaft* (Hrsg.), Accounting Insights, DRS 20 – Umsetzungsanalyse DAX 30 mit Best Practice-Beispielen. Abrufbar unter https://www.kpmg.com/DE/de/Documents/accounting-insights-drs-20-dax-30-analyse-v2.pdf (Download: 24. Oktober 2014)

[11] Vgl. *Zülch et al.*, Enforcement-Guide, Wegweiser für das Prüfungsverfahren in Deutschland und Österreich, 2014, 123

© 2014 KPMG AG Wirtschaftsprüfungsgesellschaft, ein Mitglied des KPMG-Netzwerks unabhängiger Mitgliedsfirmen, die KPMG International Cooperative („KPMG International“), einer juristischen Person schweizerischen Rechts, angeschlossen sind. Alle Rechte vorbehalten. Der Name KPMG, das Logo und „cutting through complexity“ sind eingetragene Markenzeichen von KPMG International.

Annual Improvements to IFRSs 2011–2014 Cycle

Gegenstand des jährlichen Verbesserungsprojekts des International Accounting Standards Board (IASB) sind nicht dringende, aber dennoch notwendige Änderungen an bestehenden International Financial Reporting Standards (IFRS). Sie dienen im Wesentlichen der Beseitigung von Inkonsistenzen zwischen einzelnen Standards sowie vereinzelten Klarstellungen. Der vom IASB am 25. September 2014 veröffentlichte Änderungsstandard *Annual Improvements to IFRSs 2011–2014 Cycle* umfasst insgesamt Änderungen von vier Standards (IFRS/IAS). Die Änderungen sind für Geschäftsjahre anzuwenden, die am oder nach dem 1. Januar 2016 beginnen. Eine vorzeitige Anwendung ist zulässig. Allerdings setzt dies noch eine Übernahme in europäisches Recht voraus.

Nachfolgend sind die wichtigsten Änderungen dargestellt.

IFRS 5 Zur Veräußerung gehaltene langfristige Vermögenswerte und aufgegebene Geschäftsbereiche

In Bezug auf langfristige Vermögenswerte (oder Veräußerungsgruppen), die zur Ausschüttung an Eigentümer gehalten werden, ergeben sich die folgenden Klarstellungen:

- Wenn ein Unternehmen einen Vermögenswert aus der Kategorie zur Veräußerung gehalten in die Kategorie zu Ausschüttungszwecken gehalten umklassifiziert – oder auch umgekehrt –, wird diese Umklassifizierung als Fortsetzung des ursprünglichen Plans der Veräußerung beziehungsweise Ausschüttung angesehen – vorausgesetzt, dies geschieht ohne zeitliche Verzögerung. Damit können in solchen Fällen weiterhin die Rechnungslegungsvorschriften für zur Veräußerung oder zu Ausschüttungszwecken gehaltene Vermögenswerte (oder Veräußerungsgruppen) angewendet werden.
- Stellt ein Unternehmen fest, dass ein Vermögenswert (oder eine Veräußerungsgruppe) die Voraussetzungen als zu Ausschüttungszwecken gehalten nicht mehr erfüllt, ist zu diesem Zeitpunkt die Bilanzierung als zu Ausschüttungszwecken gehalten – entsprechend der Vorschriften bei Beendigung als zur Veräußerung gehalten – zu beenden.

Eine Änderung der Klassifizierung führt nicht zu einer Verlängerung der Zeitspanne, in der der Verkauf beziehungsweise die Ausschüttung abgeschlossen sein muss.

IFRS 7 Finanzinstrumente: Angaben

Folgendes wurde bezüglich der Angabepflichten zu Finanzinstrumenten klargestellt:

- Es wurden zusätzliche Leitlinien für die Angabepflichten zu vollständig übertragenen Vermögenswerten, die einen Verwaltungsvertrag gegen Gebühr beinhalten, ergänzt. Aufgrund der zurückbehaltenen Verwaltung des Vermögenswerts sind Angaben zum fortgesetzten Engagement zu machen, wenn das Unternehmen ein Interesse an der künftigen Ertragskraft des übertragenen finanziellen Vermögenswerts hat. Dieses Interesse besteht, wenn die Verwaltungsgebühr von dem Betrag oder dem zeitlichen Anfall der Cashflows aus dem übertragenen Vermögenswert abhängt oder wenn eine fix vereinbarte Gebühr aufgrund fehlender Ertragskraft des übertragenen Vermögenswerts voraussichtlich nicht voll bezahlt wird. Diese Würdigung ist unabhängig davon, ob die Gebühr eine adäquate Vergütung für die Verwaltung darstellt und wie das Unternehmen die Verwaltungsgebühr erhält – das heißt, ob die Verwaltungsgebühr ein Teil der an den Erwerber des finanziellen Vermögenswerts weitergeleiteten Cashflows ist oder eine separate Zahlung des Übernehmers darstellt.
- Es erfolgten Konkretisierungen hinsichtlich der Anwendbarkeit der Änderungen des IFRS 7 in Bezug auf Angaben zur Saldierung von finanziellen Vermögenswerten und Verbindlichkeiten auf verkürzte Zwischenberichte. Die Angaben zur Saldierung (vergleiche IFRS 7.13A–13F und IFRS 7.13.B40–B53) sind grundsätzlich nicht in Zwischenberichten aufzunehmen. Eine Angabepflicht besteht nur, wenn es die generellen Anforderungen der IFRS (IAS 34) verlangen – das heißt, wenn ihre Nichtangabe zu irreführenden Schlussfolgerungen führt beziehungsweise wenn es sich um relevante Informationen handelt, die für das Verständnis der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage eines Unternehmens wesentlich sind (IAS 34.15 und IAS 34.25).

IAS 19 Leistungen an Arbeitnehmer

In IAS 19 wird klargestellt, dass bei der Ermittlung des Abzinsungssatzes für Leistungen nach Beendigung des Arbeitsverhältnisses nur erstrangige Unternehmens- oder Staatsanleihen eingesetzt werden, die auf die gleiche Währung lauten wie die zu leistenden Zahlungen. Dies führt dazu, dass die Markttiefe für erstrangige Unternehmens- oder Staatsanleihen auf Währungsebene zu beurteilen ist und nicht auf Länderebene.

IAS 34 Zwischenberichterstattung

In IAS 34 wurde als Klarstellung die Aussage eingefügt, dass die von IAS 34 geforderten ausgewählten Anhangangaben in einem Zwischenbericht nicht zwingend im Anhang, sondern stattdessen an anderer Stelle im Zwischenbericht gemacht werden können (*elsewhere in the interim financial report*). Durch die Änderung wird klargestellt, dass Anhangangaben zum Beispiel im Zwischenlagebericht gemacht werden können, und dass ein Verweis vom Zwischenbericht auf dieses andere Berichtselement vorgenommen werden kann.

© 2014 KPMG AG Wirtschaftsprüfungsgesellschaft, ein Mitglied des KPMG-Netzwerks unabhängiger Mitgliedsfirmen, die KPMG International Cooperative („KPMG International"), einer juristischen Person schweizerischen Rechts, angeschlossen sind. Alle Rechte vorbehalten. Der Name KPMG, das Logo und „cutting through complexity" sind eingetragene Markenzeichen von KPMG International.

Für das Jahr 2014 erstmals anzuwendende IFRS-Vorschriften

Die verpflichtende Anwendung der durch das International Accounting Standards Board (IASB) verabschiedeten Standards erfordert jeweils eine Anerkennung durch die Europäische Kommission. Mit diesem sogenannten Endorsement werden die Standards automatisch zu nationalem Recht der EU-Mitgliedstaaten. Durch die zeitversetzte Übernahme können sich im Einzelfall abweichende Erstanwendungszeitpunkte zu den vom IASB genannten Anwendungsterminen ergeben. Auf der Grundlage der erfolgten Endorsements sind Unternehmen, deren Geschäftsjahr dem Kalenderjahr entspricht, verpflichtet, im Jahr 2014 IFRS 10, IFRS 11, IFRS 12 und Änderungen an IFRS 10, IFRS 11, IFRS 12 sowie IAS 27, IAS 28, IAS 32, IAS 36, IAS 39 und IFRIC 21 erstmals anzuwenden.

IFRS-Vorschrift	Bezeichnung	Verpflichtend anzuwenden ab[12]	Weitere Ausführungen
IFRS 10, 11,12	Consolidated Financial Statements, Joint Arrangements and Disclosure of Interests in Other Entities *Konzernabschlüsse, gemeinsame Vereinbarungen und Angaben zu Anteilen an anderen Unternehmen*	1. Januar 2014	S. 9–11
Amendments to IFRS 10, 11, 12	Consolidated Financial Statements, Joint Arrangements and Disclosure of Interests in Other Entities: Transition Guidance *Konzernabschlüsse, gemeinsame Vereinbarungen und Angaben zu Anteilen an anderen Unternehmen: Übergangsleitlinien*	1. Januar 2014	S. 9–11
Amendments to IFRS 10, 12; IAS 27	Investment Entities *Investmentgesellschaften*	1. Januar 2014	S. 9–11
IAS 27 (amended 2011)	Separate Financial Statements *Einzelabschlüsse*	1. Januar 2014	S. 9–11
IAS 28 (amended 2011)	Investments in Associates and Joint Ventures *Anteile an assoziierten Unternehmen und Gemeinschaftsunternehmen*	1. Januar 2014	S. 9–11
Amendments to IAS 39	Novation of Derivatives and Continuation of Hedge Accounting *Novation von Derivaten und Fortsetzung von Sicherungsvorschriften*	1. Januar 2014	S. 11–12
Amendments to IAS 32	Offsetting Financial Assets and Financial Liabilities *Saldierung von finanziellen Vermögenswerten und finanziellen Verbindlichkeiten*	1. Januar 2014	S. 12–13
Amendments to IAS 36	Recoverable Amount: Disclosures for Non-Financial Assets *Angaben zum erzielbaren Betrag bei nicht finanziellen Vermögenswerten*	1. Januar 2014	S. 13–14
IFRIC 21	Levies *Abgaben*	17. Juni 2014	S. 14

[12] Gilt für Geschäftsjahre, die an oder nach diesem Datum beginnen

© 2014 KPMG AG Wirtschaftsprüfungsgesellschaft, ein Mitglied des KPMG-Netzwerks unabhängiger Mitgliedsfirmen, die KPMG International Cooperative („KPMG International"), einer juristischen Person schweizerischen Rechts, angeschlossen sind. Alle Rechte vorbehalten. Der Name KPMG, das Logo und „cutting through complexity" sind eingetragene Markenzeichen von KPMG International.

Neue Standards zur Konsolidierung

Überblick

Das IASB hat mit den neuen Standards IFRS 10 zur Konsolidierung, IFRS 11 zur Bilanzierung von Joint Arrangements und IFRS 12 zu korrespondierenden Anhangangaben weitreichende Änderungen bei der Abgrenzung des Konsolidierungskreises und der flankierenden Berichterstattung im Anhang vorgenommen. Im Zuge dieses Projekts wurden ebenfalls die Standards IAS 27 Separate Abschlüsse und IAS 28 Anteile an assoziierten Unternehmen und Joint Ventures geändert. Weitere Änderungen erfolgten zudem zur Anpassung der Übergangsvorschriften auf die neuen Standards und für bestimmte Investmentgesellschaften.

KURZ GEFASST

Folgende Standards zur Konsolidierung sind für IFRS-Anwender in der EU für Geschäftsjahre, die am oder nach dem 1. Januar 2014 beginnen, erstmalig anzuwenden:

- IFRS 10 *Konzernabschlüsse*
- IFRS 11 *Gemeinsame Vereinbarungen*
- IFRS 12 *Angaben zu Anteilen an anderen Unternehmen*
- IFRS 10, 11, 12 Amendments *Übergangsvorschriften*
- IAS 27 *Einzelabschlüsse*
- IAS 28 *Anteile an assoziierten Unternehmen und Gemeinschaftsunternehmen*
- IFRS 10, 12; IAS 27 Amendments *Investmentgesellschaften*

Die geänderten Standards sind für IFRS-Anwender in der EU erstmals anzuwenden für Geschäftsjahre, die am oder nach dem 1. Januar 2014 beginnen. Der für die IFRS-Anwender in der EU verpflichtende Erstanwendungszeitpunkt weicht ab von dem seitens des IASB vorgesehenen erstmaligen Anwendungszeitpunkt zum 1. Januar 2013 hinsichtlich IFRS 10, 11 und 12 sowie der geänderten IAS 27 Separate Abschlüsse und IAS 28 Anteile an assoziierten Unternehmen und Joint Ventures. Eine vorzeitige Anwendung dieser Standards ab EU-Endorsement war jedoch zulässig.

Brisanz erfahren die neuen Standards zur Konsolidierung auch dadurch, dass sie zum zweiten Mal in Folge im Fokus der DPR stehen. Im Rahmen ihres Enforcements hat die Prüfstelle bereits in 2014 die vorzeitige Anwendung der Standards IFRS 10, 11 und 12 sowie die Aussagekraft der Anhangangaben zu den erwarteten Auswirkungen gemäß IAS 8.30 bei einer erstmaligen Anwendung der neuen Standards im Jahr 2014 unter die Lupe genommen. Für 2015 ist die Anwendung von IFRS 10, 11 und 12 erneut Prüfungsschwerpunkt der DPR und der ESMA.

Der folgende Beitrag gibt eine kurze Übersicht über die wichtigsten Änderungen, die mit den neuen Standards einhergehen.

Geänderter Beherrschungsbegriff durch IFRS 10 mit wesentlichen Auswirkungen

Mit IFRS 10 wurde das Beherrschungsverhältnis zwischen Mutter- und Tochterunternehmen neu konzipiert. Beherrschung liegt gemäß IFRS 10.7 vor, wenn ein Investor die Verfügungsgewalt (Power) über ein Beteiligungsunternehmen hat, schwankenden Rückflüssen ausgesetzt ist (Exposure to Variability of Returns) und mit der Fähigkeit ausgestattet ist, seine Verfügungsgewalt über das Beteiligungsunternehmen so zu nutzen, dass dadurch die Höhe seiner Rückflüsse aus dem Beteiligungsunternehmen beeinflusst wird (Link between Power and Returns). Bisher basierte die Konzernabgrenzung nach IAS 27 im Wesentlichen auf Informationen aus dem gesellschaftsrechtlichen Bereich. Zentrales Kriterium war die Mehrheit der Stimmrechte. Wirtschaftliche Erwägungen spielten über SIC-12 nur im Fall sogenannter Zweckgesellschaften mit hinein. Das Kriterium der Stimmrechtsmehrheit war im Kontext weiterer gesellschaftsrechtlicher Regelungen, etwa aufgrund einer bestehenden Satzung, zu würdigen. Der skizzierte Control-Begriff des IFRS 10 verlässt die an Stimmrechten orientierte Konsolidierungskreisabgrenzung. Nach IFRS 10 sind sämtliche Rechte zu berücksichtigen, mit denen ein Unternehmen über die relevanten Geschäftsaktivitäten eines anderen Unternehmens verfügen kann. Vertragliche Beziehungen außerhalb des gesellschaftsrechtlichen Machtgefüges gewinnen damit an Bedeutung. Dabei kann es sich beispielsweise um Liefer- oder Finanzierungsverträge sowie Vereinbarungen im Bereich Forschung und Entwicklung handeln. Das bedeutet, dass ein wirksamer Konsolidierungsprozess mit der Erstanwendung des IFRS 10 auf Informationen aus einer Vielzahl von Unternehmensbereichen zugreifen muss und diese nach den abstrakten Grundsätzen des IFRS 10 auf eine etwaig bestehende Beherrschung mit der Folge einer pflichtgemäßen Konsolidierung bewerten muss. Die Auswirkungen des IFRS 10 auf die erforderliche Umstrukturierung des Prozesses der Konsolidierungskreisabgrenzung haben wir bereits in unserer Publikation Financial Reporting Update für Aufsichtsräte 2013 auf Seite 10 in unserem Beitrag *Neue Anforderungen an den Konzernrechnungslegungsprozess* intensiv dargestellt.

Eine Erleichterung sieht IFRS 10 für Investment Entities vor. Erfüllt ein Unternehmen die Definition einer Investmentgesellschaft im Sinne des Standards, muss es die von ihm beherrschten Unternehmen nicht in seinem IFRS-Konzernabschluss konsolidieren. Dabei ist diese Ausnahme von den allgemeinen Grundsätzen nicht als Wahlrecht zu verstehen. Statt einer Vollkonsolidierung bewerten Investmentgesellschaften die zu

© 2014 KPMG AG Wirtschaftsprüfungsgesellschaft, ein Mitglied des KPMG-Netzwerks unabhängiger Mitgliedsfirmen, die KPMG International Cooperative („KPMG International"), einer juristischen Person schweizerischen Rechts, angeschlossen sind. Alle Rechte vorbehalten. Der Name KPMG, das Logo und „cutting through complexity" sind eingetragene Markenzeichen von KPMG International.

Investitionszwecken gehaltenen Beteiligungen zum beizulegenden Zeitwert und erfassen periodische Wertschwankungen im Ergebnis. Über die Änderungen der neuen Konsolidierungsstandards für Investment Entities haben wir bereits ausführlich in den Accounting News Dezember 2012 berichtet.

Durch Neuregelung des IFRS 11 entfällt Option zur Quotenkonsolidierung

Neben IFRS 10 zur Konsolidierung wurde auch IFRS 11 für die Bilanzierung von gemeinschaftlichen Vereinbarungen neu gefasst. IFRS 11 findet Anwendung auf Konzern- und Einzelabschlüsse. Durch die Neufassung der Regelung entfällt die bisherige Option zur Quotenkonsolidierung für Gemeinschaftsunternehmen.

Die wesentlichen Kernpunkte des neuen IFRS 11 sind:

- Zusammenschlüsse von zwei oder mehr Parteien, die den Parteien gemeinschaftliche Beherrschung (Joint Control) über eine wirtschaftliche Unternehmung gewähren.
- Unterscheidung zwischen gemeinschaftlichen Tätigkeiten (Joint Operations) und Gemeinschaftsunternehmen (Joint Ventures).
- Bilanzierung von Gemeinschaftsunternehmen im Konzernabschluss nach der Equity-Methode.
- Für gemeinschaftliche Tätigkeiten ist eine der Quotenkonsolidierung vergleichbare Erfassung der anteilig zuzurechnenden Vermögenswerte und Schulden sowie der anteiligen Aufwendungen und Erträge geboten.
- Die Klassifikation von gemeinschaftlichen Vereinbarungen in gemeinschaftliche Tätigkeiten oder Gemeinschaftsunternehmen bildet einen Anwendungsschwerpunkt des IFRS 11. Welche Kriterien dabei anzulegen sind, haben wir in unserer Publikation Accounting Insights: IFRS 11 – Joint Arrangements dargestellt.

Ausweitung der Anhangangaben durch IFRS 12

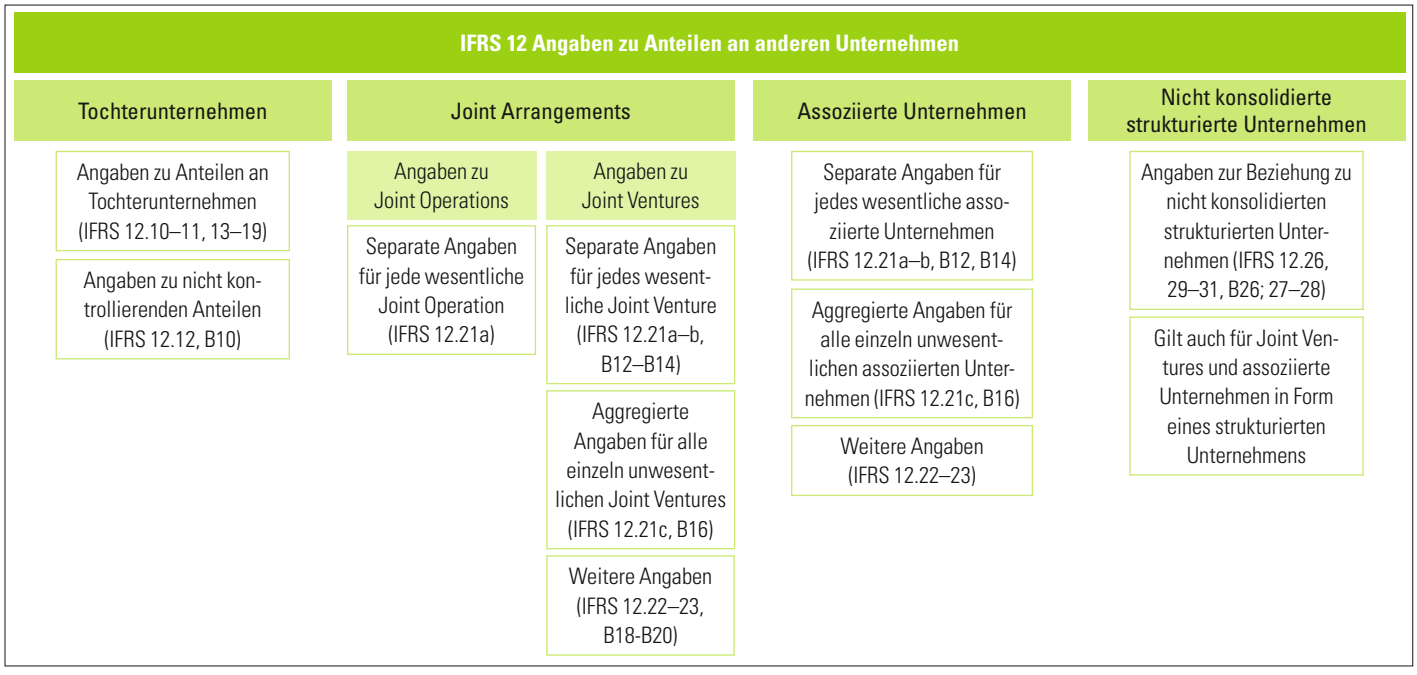
IFRS 12 konkretisiert und erweitert die Angabepflichten zu Anteilen an anderen Unternehmen. Der neue Standard zu den Anhangangaben stellt insoweit eine Ergänzung der Standards IFRS 10 *Konzernabschlüsse* und IFRS 11 *Gemeinsame Vereinbarungen*, aber auch des IAS 28 *Anteile an assoziierten Unternehmen und Gemeinschaftsunternehmen* dar. Eine wesentliche Neuerung betrifft die Angabepflichten zu Anteilen an strukturierten Unternehmen, die mangels Beherrschung nicht konsolidiert werden. Aus Risikotransparenzüberlegungen heraus hat das IASB gleichwohl unter bestimmten Bedingungen Angabepflichten implementiert.

Anwendung findet die Neuregelung auf Anhangangaben zu Anteilen an anderen Unternehmen im Konzernabschluss. Eine Anwendung im Einzelabschluss kann ebenfalls geboten sein, wenn ein Unternehmen Anteile an nicht konsolidierten strukturierten Einheiten besitzt und nur einen Einzelabschluss erstellt.

Die Angabeerfordernisse des IFRS 12 betreffen folgende Anteile an anderen Unternehmen:

- Tochterunternehmen, inklusive Angaben zu nicht kontrollierenden Anteilen
- Joint Arrangements
- Assoziierte Unternehmen
- Nicht konsolidierte strukturierte Unternehmen

Abb. 1:
Angaben zu IFRS 12



© 2014 KPMG, Deutschland

© 2014 KPMG AG Wirtschaftsprüfungsgesellschaft, ein Mitglied des KPMG-Netzwerks unabhängiger Mitgliedsfirmen, die KPMG International Cooperative („KPMG International"), einer juristischen Person schweizerischen Rechts, angeschlossen sind. Alle Rechte vorbehalten. Der Name KPMG, das Logo und „cutting through complexity" sind eingetragene Markenzeichen von KPMG International.

IFRS 12 fordert, dass Unternehmen die wesentlichen Ermessensentscheidungen und Annahmen zur Klassifizierung der Anteile in eine bestimmte Kategorie anzugeben haben. Für jede Kategorie von Beteiligungsarten müssen zudem umfangreiche Angaben gemacht werden, die ein Verständnis über die Art der Beziehung und der damit verbundenen Risiken sowie über den Einfluss dieser Beziehungen auf den Abschluss vermitteln sollen. Dabei wird eine Unterscheidung vorgenommen in Angaben, die für jedes wesentliche Unternehmen einzeln zu machen sind, und solche, bei denen eine aggregierte Angabe für sämtliche nicht wesentlichen Anteile ausreicht.

Der IFRS-Musterkonzernabschluss von KPMG wird aktuell um Beispielangaben nach IFRS 12 erweitert. Die aktuelle Ausgabe dieses Musterkonzernabschlusses wird voraussichtlich im Dezember 2014 erscheinen.

Das IASB sieht deutliche Erleichterungen für den Übergang auf die neuen Standards vor

IFRS 10, 11 und 12 sind grundsätzlich retrospektiv anzuwenden. Durch die nachträgliche Änderung der Übergangsvorschriften hat das IASB eine Konkretisierung des erstmaligen Anwendungszeitpunkts des IFRS 10 vorgenommen. Das Board hat klargestellt, dass der Zeitpunkt für die erstmalige Beurteilung des Konsolidierungskreises nach IFRS 10 der erste Tag des Berichtszeitraums ist, in dem IFRS 10 erstmalig Anwendung findet (Date of Initial Application). Dies dürfte für die Mehrzahl der Unternehmen in der EU, die nicht von der Möglichkeit zur vorzeitigen Anwendung Gebrauch gemacht haben, der 1. Januar 2014 sein. Praktisch führt die Definition des Beurteilungszeitraums dann zu Erleichterungen in der Erstanwendung, wenn ein Konzernunternehmen vor dem Jahr der Erstanwendung – hier in 2013 – etwa wegen Veräußerung entkonsolidiert wurde. Für diesen Sachverhalt muss der IFRS-Anwender keine Neubeurteilung nach den neuen Konsolidierungsstandards vornehmen. Darüber hinaus hat das IASB weitere Erleichterungen bei dem Übergang auf die neuen Standards eingeräumt. Die Übergangsleitlinien werden in der folgenden Abbildung zusammengefasst dargestellt:

Abb. 2:
Übergangsvorschriften

2012 und früher	2013	2014
	↑ 1. Januar 2013	↑ 1. Januar 2014
• Keine Anpassung zusätzlicher freiwilliger Vergleichsperioden • Hinweis auf fehlende Vergleichbarkeit erforderlich	• 2013 einzige verpflichtende Vergleichsperiode • Nur für 2013: IAS 8.28(f) Angaben zum quantitativen Effekt der Anpassung • In 2013: IFRS 12 Angaben nur in Bezug auf *konsolidierte* strukturierte Einheiten	• Regulärer Erstanwendungszeitpunkt für EU-IFRS-Anwender • Beurteilungszeitpunkt, ob sich die bisherigen Konsolidierungsentscheidungen ändern • Erst ab 2014: IFRS 12 Angaben auch für *unkonsolidierte* strukturierte Einheiten

© KPMG, Financial Reporting Update 2013

Novation von Derivaten

Im Juni 2013 veröffentlichte das IASB die neuen Regelungen zu *Novation of Derivatives and Continuation of Hedge Accounting – Amendments to IAS 39*.

Hintergrund

Mit den vorgenommenen Änderungen reagierte das IASB auf die Verordnung (EU) Nr. 648/2012 des Europäischen Parlaments und des Rates über OTC-Derivate, zentrale Gegenparteien und Transaktionsregister („European Market Infrastructure Regulation" – EMIR).

Inhalt dieser Verordnung ist eine weitreichende Änderung hinsichtlich außerbörslich (over-the-counter – OTC) gehandelter Derivate durch Clearingpflicht, die von zwischengeschalteten zentralen Gegenparteien (Central Counterparties – CCP) vorgenommen wird, sowie bezüglich der Meldepflicht an ein Transaktionsregister. Die von der EU beabsichtigten Zwecke im Rahmen der EMIR-Verordnung sind:

- Minderung der Adressenausfallrisiken
- Erhöhung der Transparenz
- Verbesserung der Regulierungsaufsicht

Regelungsinhalt

Der Übergang der Derivate auf zentrale Gegenparteien führt zu einem Wechsel der Vertragsparteien mit der Folge, dass das ursprüngliche Derivat nicht mehr fortbesteht (Novation).

PRAXISHINWEISE

Die Regelungen zur Fortführung von Sicherungsbeziehungen bei der Novation von Derivaten sind eng an das Vorliegen der in IAS 39 genannten Kriterien geknüpft. Eine analoge Ausweitung auf Novationen kommt nicht in Betracht.

Bei einer Novation sehen die bestehenden Regelungen zum Hedge Accounting die Beendigung der Sicherungsbeziehung vor. Die Änderungen zu IAS 39 erstrecken sich daher auf die Fortsetzung bilanzierter Sicherungsbeziehungen.

© 2014 KPMG AG Wirtschaftsprüfungsgesellschaft, ein Mitglied des KPMG-Netzwerks unabhängiger Mitgliedsfirmen, die KPMG International Cooperative („KPMG International"), einer juristischen Person schweizerischen Rechts, angeschlossen sind. Alle Rechte vorbehalten. Der Name KPMG, das Logo und „cutting through complexity" sind eingetragene Markenzeichen von KPMG International.

Das IASB knüpft das Fortbestehen des Sicherungsinstruments an drei Kriterien (vergleiche IAS 39.91(a) und IAS 39.101):

- Die Novation ist Folge gesetzlicher oder regulatorischer Änderungen beziehungsweise Neueinführungen.
- Die Novation führt zu einem Wechsel von der ursprünglichen Vertragspartei auf eine zentrale Gegenpartei oder auf ein oder mehrere Unternehmen, die als Clearingpartei agieren.
- Veränderungen des Sicherungsinstruments reflektieren ausschließlich Sachverhalte, die mit dem Übergang der Gegenpartei im Zusammenhang stehen. Beispielhaft kann es sich um eine Modifikation hinsichtlich der Besicherung von Rechten zur Saldierung von Forderungen und Verbindlichkeiten sowie erhobener Gebühren handeln.

Die Novation eines Derivats, das als Sicherungsinstrument designiert ist, führt nicht zu einer Auflösung der Sicherungsbeziehungen, wenn alle Kriterien kumulativ erfüllt sind. Davon unberührt bleibt, dass der Parteienwechsel zum Abgang und Zugang eines neuen Finanzinstruments führt.

Die Änderungen finden sich entsprechend in IFRS 9 (vergleiche IFRS 9.6.5.6).

KURZ GEFASST

Aufgrund dieser Änderung bleiben Derivate trotz der Novation eines Sicherungsinstruments auf eine zentrale Gegenpartei infolge gesetzlicher Anforderungen unter bestimmten Voraussetzungen weiterhin als Sicherungsinstrumente in fortbestehenden Sicherungsbeziehungen designiert.

Saldierung von finanziellen Vermögenswerten und Verbindlichkeiten

Das International Accounting Standards Board hatte bereits im Jahr 2011 Amendments to IAS 32 *Financial Instruments: Presentation* erlassen, die Konkretisierungen der Saldierungsvorschriften von finanziellen Vermögenswerten und Verbindlichkeiten zum Inhalt haben. Die verpflichtende Anwendung ist spätestens für Geschäftsjahre ab 2014 vorzunehmen. Ergänzungen, die sich auf die Angaben nach IFRS 7 *Financial Instruments: Disclosures* erstrecken, waren zeitversetzt bereits für Geschäftsjahre verpflichtend anzuwenden, die am oder nach dem 1. Januar 2013 begannen.

Regelungsüberblick und Praxisrelevanz

IAS 32.42 ff. regeln die bilanzielle Saldierung von finanziellen Vermögenswerten und Verbindlichkeiten mit dem Ziel, die Risikolage des Unternehmens adäquat darzustellen. Die Saldierungspflicht ist an die folgenden zwei Bedingungen geknüpft:

- Es liegt zum gegenwärtigen Zeitpunkt ein unbedingter Rechtsanspruch auf Saldierung vor.
- Es ist beabsichtigt, einen Ausgleich auf Nettobasis vorzunehmen oder diesen mittels eines speziell ausgestalteten Bruttoabwicklungssystems herbeizuführen.

Vor dem Hintergrund der Einführung einer zentralen Clearingpflicht für OTC-Derivate über zentrale Gegenparteien wird die Bedeutung der Beurteilung eines Clearingmechanismus als Bruttoabwicklungssystem für die bilanzielle Saldierung an Bedeutung gewinnen. Dabei sind die mitunter unterschiedlichen vertraglichen Vereinbarungen und Clearingmechanismen mit den zentralen Gegenparteien unter Berücksichtigung der lokalen Rechtsnormen (zum Beispiel das Insolvenzrecht) zu untersuchen und im Hinblick auf die erforderlichen Saldierungsvoraussetzungen nach IAS 32 zu beurteilen. Dies erfordert eine ausreichend detaillierte und konsistente Datengrundlage im Rechnungswesen und Risikomanagement und kann in einem hohen Maße Einzelfallbeurteilungen notwendig machen.

Die Ergänzungen in IAS 32 nehmen auf beide Voraussetzungen zum Offsetting Bezug – nämlich sowohl den Rechtsanspruch auf Saldierung als auch die abwicklungsbezogene Absicht zur Saldierung.

Vorliegen eines gegenwärtigen und durchsetzbaren Rechtsanspruchs auf Saldierung

In IAS 32 wird nunmehr konkretisierend festgestellt, dass der gegenwärtige Rechtsanspruch zum einen durchsetzbar und zum anderen unbedingt sein muss. Das Erfordernis der Durchsetzbarkeit erstreckt sich dabei sowohl auf den normalen Geschäftsverlauf als auch auf den Ausfall und die Insolvenz beziehungsweise den Konkurs eines Vertragspartners. Im Rahmen der Prüfung dieses Kriteriums bedarf es zum einen einer vertraglichen Analyse hinsichtlich des normalen Geschäftsverlaufs und des Ausfalls sowie zum anderen einer Prüfung des anzuwendenden Insolvenzrechts für die Frage der Durchsetzbarkeit in der Insolvenz einer Vertragspartei. Darüber hinaus muss der Rechtsanspruch auch unbedingt sein – das heißt unabhängig von einem zukünftigen Ereignis.

© 2014 KPMG AG Wirtschaftsprüfungsgesellschaft, ein Mitglied des KPMG-Netzwerks unabhängiger Mitgliedsfirmen, die KPMG International Cooperative („KPMG International"), einer juristischen Person schweizerischen Rechts, angeschlossen sind. Alle Rechte vorbehalten. Der Name KPMG, das Logo und „cutting through complexity" sind eingetragene Markenzeichen von KPMG International.

Simultaneous Settlement

Zusätzlich zum Vorliegen eines rechtlichen Anspruchs bedarf es nach IAS 32 eines Zahlungsausgleichs auf Nettobasis, der entweder aus einem gegenseitig beabsichtigten Nettoausgleich oder einem simultanen Bruttoausgleich resultiert. Der simultane Bruttoausgleich wurde im Rahmen der Änderungen von IAS 32 nun präzisiert und wird bei Erfüllung der Voraussetzungen als äquivalent zum Nettoausgleich angesehen. Die konkreten Anforderungen an den simultanen Bruttoausgleich stellen sich wie folgt dar:

- Die Abwicklung wird zum selben Zeitpunkt initiiert.
- Die Abwicklungsverpflichtung ist unveränderbar.
- Es besteht keine Möglichkeit, die Cashflows innerhalb des Abwicklungsprozesses zu ändern.
- Bei einer Besicherung durch Wertpapiere hat die Abwicklung durch deren Übertragung oder beispielsweise durch eine Zug-um-Zug-Abwicklung zu erfolgen.
- Zwingende Wiederholung bei Settlement Fails
- Die Abwicklung erfolgt durch dieselbe Institution.
- Es besteht eine ausreichende und werthaltige Kreditlinie zum Innertagesausgleich.

PRAXISHINWEISE

Vor dem Hintergrund der *European Market Infrastructure Regulation* (EMIR) und der daraus resultierenden Einführung einer zentralen Clearingpflicht für OTC-Derivate über zentrale Gegenparteien hat die Bedeutung der Beurteilung eines Clearingmechanismus als Bruttoabwicklungssystem für die bilanzielle Saldierung zugenommen. Dabei sind die mitunter unterschiedlichen vertraglichen Vereinbarungen und prozessualen Clearingmechanismen mit den zentralen Gegenparteien zu untersuchen und im Hinblick auf die erforderlichen Saldierungsvoraussetzungen nach IAS 32 zu beurteilen.

Die Angabepflichten gemäß IFRS 7.13 ff. umfassen alle Finanzinstrumente, die die Voraussetzungen für eine Saldierung nach IAS 32.42 erfüllen, aber auch solche, die diese nicht erfüllen. Demzufolge können sich auch Angabepflichten ohne bilanzielle Saldierung ergeben.

KURZ GEFASST

Die Ergänzung zu IAS 32 stellt klar, welche Voraussetzungen für die Saldierung von Finanzinstrumenten bestehen. In der Ergänzung wird die Bedeutung des gegenwärtigen Rechtsanspruchs zur Aufrechnung erläutert (1. Saldierungsbedingung) und klargestellt, welche Verfahren mit Bruttoausgleich als Nettoausgleich (2. Saldierungsbedingung) im Sinne des Standards angesehen werden können.

Sind diese Voraussetzungen erfüllt, besteht faktisch kein beziehungsweise nur ein unbedeutendes Kredit- und Liquidationsrisiko, sodass die Saldierungsvoraussetzungen als erfüllt gelten.

Angabepflichten nach IFRS 7

IFRS 7.13ff definieren umfangreiche Angabepflichten für die Saldierung von Finanzinstrumenten. Wichtig ist, dass bestimmte Angabepflichten davon unabhängig sind, ob die Finanzinstrumente tatsächlich saldiert werden. Demzufolge können sich Angabepflichten ergeben, auch wenn die Voraussetzungen zur bilanziellen Saldierung nach IAS 32 nicht gegeben sind. Mit diesen Angaben soll eine Vergleichbarkeit zu den nicht deckungsgleichen Saldierungsanforderungen nach US-GAAP insbesondere bei Anwendung von Globalnettingvereinbarungen erreicht werden.

Änderungen zu IAS 36

Mit den Änderungen zu IAS 36 *Angaben zum erzielbaren Betrag bei nicht finanziellen Vermögenswerten* schränkt das IASB die Pflichtangabe des erzielbaren Betrags ein. Gleichzeitig wird jedoch der Umfang der für den Fall einer Wertminderung beziehungsweise Wertaufholung vorgesehenen Anhangangaben ausgeweitet.

Für zahlungsmittelgenerierende Einheiten, die einen wesentlichen Anteil am Geschäfts- oder Firmenwert beziehungsweise an immateriellen Vermögenswerten mit unbestimmter Nutzungsdauer enthalten, war der erzielbare Betrag bisher stets anzugeben. Die entsprechende Angabepflicht wurde durch IFRS 13 Bemessung des beizulegenden Zeitwerts eingeführt. Nach der vorliegenden Änderung von IAS 36 ist der erzielbare Betrag künftig nur noch anzugeben, wenn in der aktuellen Periode eine Wertminderung beziehungsweise Wertaufholung stattgefunden hat.

© 2014 KPMG AG Wirtschaftsprüfungsgesellschaft, ein Mitglied des KPMG-Netzwerks unabhängiger Mitgliedsfirmen, die KPMG International Cooperative („KPMG International"), einer juristischen Person schweizerischen Rechts, angeschlossen sind. Alle Rechte vorbehalten. Der Name KPMG, das Logo und „cutting through complexity" sind eingetragene Markenzeichen von KPMG International.

Sofern der erzielbare Betrag bei einer Wertminderung oder Wertaufholung auf Basis des beizulegenden Zeitwerts abzüglich Veräußerungskosten ermittelt wurde, müssen im Konzernanhang ab dem 1. Januar 2014 die nebenstehenden zusätzlichen Angaben zur Bewertung erfolgen:

- Die Ebene der Fair Value-Hierarchie
- Bei Hierarchieebene zwei oder drei die Beschreibung der Bewertungsmethode, die Erläuterung etwaiger Bewertungsänderungen und die bedeutenden Bewertungsprämissen inklusive der verwendeten Zinssätze

IFRIC 21 – Interpretation zur Bilanzierung von durch die öffentliche Hand erhobenen Abgaben

IFRIC 21 Abgaben ist eine Interpretation zu IAS 37 Rückstellungen, Eventualforderungen und Eventualverbindlichkeiten. Geklärt wird die Frage, wann eine Rückstellung beziehungsweise Verbindlichkeit anzusetzen ist. Die Frage, ob entsprechender Aufwand zu erfassen ist oder ob ein Vermögenswert aktiviert wird, ist nicht Gegenstand von IFRIC 21. In der EU tritt die Interpretation für Geschäftsjahre in Kraft, die am oder nach dem 17. Juni 2014 begonnen haben.

Nicht in den Anwendungsbereich der Interpretation fallen insbesondere Strafzahlungen und Abgaben, die aus öffentlich-rechtlichen Verträgen resultieren oder in den Regelungsbereich eines anderen IFRS fallen – zum Beispiel IAS 12 Ertragsteuern. In Deutschland ist unter anderem die sogenannte Bankenabgabe von der Interpretation betroffen. Nach IFRIC 21 ist ein Schuldposten für Abgaben anzusetzen, wenn das die Abgabepflicht begründende Ereignis eintritt. Das begründende Ereignis ergibt sich aus dem Wortlaut der zugrunde liegenden Norm.

Für Zwischenabschlüsse gelten die gleichen Regeln. Ist also bis zum Stichtag des Zwischenabschlusses kein Ereignis eingetreten, das die Abgabepflicht auslöst, ist keine Schuld zu passivieren. Dies gilt selbst dann, wenn bereits feststeht, dass in der Zeit zwischen dem Stichtag des Zwischenabschlusses und dem Konzernabschlussstichtag ein solches Ereignis eintreten wird.

PRAXISHINWEISE

IFRIC 21 – relevante Fallgruppen:

- Das die Abgabepflicht auslösende Ereignis tritt zu einem Zeitpunkt ein: Passivierung der Schuld in voller Höhe zu diesem Zeitpunkt.

  Beispiel: Die Abgabe ist zu entrichten, wenn Umsatz erzielt wird – unabhängig von dessen Höhe.

- Das die Abgabepflicht auslösende Ereignis erstreckt sich über einen Zeitraum: ratierliche Passivierung der Schuld über diesen Zeitraum.

  Beispiel: Die Abgabe ist zu entrichten, wenn Umsatz erzielt wird. Sie wird nach der Höhe der Umsätze im Geschäftsjahr bemessen.

- Das die Abgabepflicht auslösende Ereignis ist das Überschreiten eines Schwellenwerts: Passivierung der Schuld in voller Höhe im Zeitpunkt der Überschreitung dieses Schwellenwerts.

  Beispiel: Die Abgabe ist zu entrichten, wenn Umsatz mindestens in bestimmter Höhe erzielt wird.

KURZ GEFASST: ANTWORTEN AUF DIE KERNFRAGEN

- Welche Abgaben unterliegen dem Anwendungsbereich der Interpretation?
  → In Deutschland unter anderem die Bankenabgabe
- Wann ist eine Schuld für Abgaben im Sinne der Interpretation zu passivieren?
  → Wenn das die Abgabepflicht auslösende Ereignis eintritt
- Was ist bei Zwischenabschlüssen zu beachten?
  → Ist bis zum Stichtag des Zwischenabschlusses das auslösende Ereignis nicht eingetreten, ist im Zwischenabschluss keine Schuld zu passivieren.

© 2014 KPMG AG Wirtschaftsprüfungsgesellschaft, ein Mitglied des KPMG-Netzwerks unabhängiger Mitgliedsfirmen, die KPMG International Cooperative („KPMG International"), einer juristischen Person schweizerischen Rechts, angeschlossen sind. Alle Rechte vorbehalten. Der Name KPMG, das Logo und „cutting through complexity" sind eingetragene Markenzeichen von KPMG International.

IFRS aktuell – neue Entwicklungen der Rechnungslegung

TERMINE / VERANSTALTUNGSORTE

Montag, 1. Dezember 2014,
Hamburg, im Hotel Sofitel

Dienstag, 2. Dezember 2014,
Stuttgart, in den Geschäftsräumen von KPMG

Donnerstag, 4. Dezember 2014,
München, in den Geschäftsräumen von KPMG

Donnerstag, 4. Dezember 2014,
Berlin, in den Geschäftsräumen von KPMG

Donnerstag, 4. Dezember 2014,
Köln, im Hotel Pullmann

Dienstag, 9. Dezember 2014,
Düsseldorf, im Lindner Congress Hotel

Mittwoch, 10. Dezember 2014,
Hannover, im Hotel Dormero

Donnerstag, 11. Dezember 2014,
Frankfurt am Main, in den Geschäftsräumen von KPMG

Donnerstag, 11. Dezember 2014,
München, in den Geschäftsräumen von KPMG

Dienstag, 16. Dezember 2014,
Nürnberg, in den Geschäftsräumen von KPMG

Die Rechnungslegung nach IFRS befindet sich in einem umfassenden Wandel, wie unter anderem die Veröffentlichung des neuen Standards zur Umsatzrealisierung und des finalen Standards zur Bilanzierung von Finanzinstrumenten in diesem Jahr zeigt.

Dieser vom IASB initiierte Wandel, der uns von „IFRS 2.0" sprechen lässt, wird signifikante Auswirkungen auf die bisherige Bilanzierung haben, aber auch erhebliche Anpassungen in den Prozessen und Systemen der Unternehmen nach sich ziehen. Daher ist es notwendig, die bereits verabschiedeten Regelungen sowie die zu erwartenden Änderungen frühzeitig zu verstehen und sich über mögliche Auswirkungen zu informieren.

Das Seminar bietet eine übersichtliche Darstellung der Neuerungen und beabsichtigten Änderungen der IFRS sowie von Erfahrungen und Empfehlungen aus der Erstanwendung des DRS 20, des IAS 19 und des IFRS 13 im Geschäftsjahr 2013. Die aus den Neuerungen beziehungsweise Änderungen resultierenden wesentlichen Herausforderungen werden praxisorientiert skizziert. Dies ermöglicht den Teilnehmern einen frühzeitigen Einstieg in das komplexe Thema und das Ergreifen eventuell erforderlicher Maßnahmen.

Zielgruppe
Geschäftsführer und Vorstände sowie Führungskräfte und Mitarbeiter aus den Bereichen Finanzen, Controlling, Rechnungswesen und Investor Relations

Anmeldung
Weitere Informationen sowie den Link zur Anmeldung finden Sie hier. Die Teilnahmegebühr beträgt 150 Euro zuzüglich Umsatzsteuer pro Person.

© 2014 KPMG AG Wirtschaftsprüfungsgesellschaft, ein Mitglied des KPMG-Netzwerks unabhängiger Mitgliedsfirmen, die KPMG International Cooperative („KPMG International"), einer juristischen Person schweizerischen Rechts, angeschlossen sind. Alle Rechte vorbehalten. Der Name KPMG, das Logo und „cutting through complexity" sind eingetragene Markenzeichen von KPMG International.

An dieser Stelle informieren wir Sie regelmäßig über aktuelle KPMG-Publikationen auf dem Gebiet der handelsrechtlichen und internationalen Rechnungslegung.

INSIGHTS INTO IFRS – KPMG'S PRACTICAL GUIDE TO INTERNATIONAL FINANCIAL REPORTING STANDARDS

Das Schlagwort zur letzten Auflage der Insights into IFRS lautete „Konsistenz" – Konsistenz der Anwendung und Umsetzung der IFRS. Dies wird weiterhin ein Schwerpunkt bei der Erstellung von Jahresabschlüssen sein. Die Konsolidierungsstandards sowie der Standard zur Fair Value-Bewertung sind nun schon seit 1. Januar 2013 in Kraft und Lösungen für viele praktische Umsetzungsfragen wurden bereits erarbeitet.

Die Aufmerksamkeit wird sich nun auf den neuen Standard zur Umsatzrealisierung (IFRS 15) richten. Auch wenn das geplante Inkrafttreten im Jahr 2017 noch in weiter Ferne liegt, analysieren die Unternehmen bereits die Auswirkungen auf ihre Umsatzlegung. Die gerade erst veröffentlichte vollständige Version des IFRS 9 Finanzinstrumente führt ebenfalls zu grundlegenden Veränderungen. Zudem wird erwartet, dass beispielsweise das neue Wertminderungsmodell bei Banken erhebliche Auswirkungen haben wird.

Neben den Entwicklungen in der Finanzberichterstattung wird jedoch mehr und mehr über die Relevanz von Finanzinformationen nachgedacht. Denn Jahres- und Konzernabschlüsse sollen nicht nur mit den entsprechenden Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden übereinstimmen, sondern gleichzeitig deren Wert für den Investor maximieren, indem die relevanten Informationen an zentraler Stelle platziert werden, die Anhangangaben klar formuliert sind und mit den Angaben aus anderen Veröffentlichungen des Unternehmens wie zum Beispiel dem Lagebericht übereinstimmen.

Die Insights into IFRS bieten praktische Leitlinien zur Erstellung und Interpretation von Jahresabschlüssen sowie eine klare und aufschlussreiche Analyse von fachlichen Inhalten. Problemstellungen, die in der Praxis auftreten können, werden durch aussagekräftige Beispiele veranschaulicht. Der Aufbau der Publikation ist an die Struktur eines Jahresabschlusses angepasst und legt sämtliche relevante Themen der Standards verständlich dar.

Die neue, vollständig aktualisierte 11. Auflage nimmt zudem zu aktuellen Entwicklungen Bezug. Neben IFRS 15 geht die Publikation auf die neue Übergangslösung für IFRS-Erstanwender zur Bilanzierung regulatorischer Abgrenzungsposten ein. Auch die aktualisierten Anforderungen für Finanzinstrumente nach IFRS 9, die im Jahr 2013 veröffentlicht wurden, einschließlich Hedge Accounting und Anhangangaben sind bereits enthalten.

Die Publikation ist am 30. September 2014 im Verlag Sweet & Maxwell erschienen. (ISBN: 978-0414035423). Weitere Informationen finden Sie auf der **Website von KPMG International**.

Vor Kurzem in Fachzeitschriften erschienen:

Veröffentlichungen zu HGB			
Finanzergebnis	Buchungen und Ausweis im beziehungsweise des Finanzergebnisses	BBK 18/2014, S. 844–848	Volker Endert
Veröffentlichungen zu IFRS			
Kombinierte und Carve-out-Abschlüsse nach IFRS	Anwendungsfälle für kombinierte und Carve-out-Abschlüsse nach IFRS	WPg 9/2014 S. 475–483	Martin Pföhler, Holger Erchinger, Günter Doleczik, Thomas Küster, Christian Feldmüller
Aktive latente Steuern auf Verlustvorträge	Bildung aktiver latenter Steuern auf Verlustvorträge nach IFRS unter Beachtung der deutschen Mindestbesteuerung: Der Fall – die Lösung	IRZ 11/2014 S. 412–415	Dr. Frank Richter

© 2014 KPMG AG Wirtschaftsprüfungsgesellschaft, ein Mitglied des KPMG-Netzwerks unabhängiger Mitgliedsfirmen, die KPMG International Cooperative („KPMG International"), einer juristischen Person schweizerischen Rechts, angeschlossen sind. Alle Rechte vorbehalten. Der Name KPMG, das Logo und „cutting through complexity" sind eingetragene Markenzeichen von KPMG International.

Links zu internationalen KPMG-Veröffentlichungen:

IFRS Newsletter		
Banking	Banking – issue 15 (Q3/2014)	Im Fokus des aktuellen Newsletters Banking steht der im Juli seitens des IASB vollständig herausgegebene Standard IFRS 9 *Finanzinstrumente*, der für Geschäftsjahre ab dem 1. Januar 2018 wirksam wird. Zudem werden die möglichen Auswirkungen des neuen Modells zur Umsatzrealisierung nach IFRS 15 auf Banken diskutiert.
Insurance	Insurance – issue 43 (September 2014)	In dieser Ausgabe des Newsletters Insurance steht die IASB-Diskussion zu dem Insurance Contracts Project im Vordergrund.
The Balancing Items	The Balancing Items – issue 7 (September 2014)	Schwerpunkt des aktuellen Newsletters sind die Neuerungen des vom IASB veröffentlichten Annual Improvements to IFRS 2012–2014 Cycle, der notwendige Änderungen zu den Standards IFRS 5, IFRS 7, IAS 19 und IAS 34 enthält.
Leases	Leases – issue 16 (October 2014)	Der Leases-Newsletter gibt einen Überblick über die Diskussionen des IASB und FASB bezüglich des Leases-Projekts zwischen Juli und Oktober 2014.
IFRS Practice Issues		
IFRS 15	Issues in depth (September 2014)	In dieser Publikation sind die globalen Erkenntnisse und Erfahrungen von KPMG-Teams zur Umsatzrealisierung zusammengefasst. Ziel ist es, einen komprimierten Überblick über die Anforderungen der neuen Standards IFRS 15 und FASB ASU 2014-09 *Revenue from Contracts with Customers* zu geben.
In the Headlines		
Banking	Improving risk disclosures for banks (2014/21)	Die Bankenbranche unternimmt weitere Schritte, um das Vertrauen der Investoren in Finanzberichte zu stärken. *In the Headlines* widmet sich in dieser Ausgabe dem zweiten Bericht der Enhanced Disclosure Task Force (EDTF) und untersucht, inwieweit die im Jahr 2012 erfolgten Empfehlungen bislang umgesetzt wurden. Der Bericht umfasst die Anhänge der Geschäftsberichte 2013 von 41 systemrelevanten Banken.
New on the Horizon		
Latente Steuern	New on the Horizon: Deferred tax assets on unrealised losses	Diese Ausgabe von *New on the Horizon* stellt eine detaillierte Analyse des IASB-Entwurfs zur Bilanzierung aktiver latenter Steuern auf unrealisierte Verluste zur Verfügung. An einem anschaulichen Beispiel werden die vom IASB vorgeschlagenen Lösungen sowie die Auswirkungen, die diese auf Unternehmen haben können, untersucht.

© 2014 KPMG AG Wirtschaftsprüfungsgesellschaft, ein Mitglied des KPMG-Netzwerks unabhängiger Mitgliedsfirmen, die KPMG International Cooperative („KPMG International"), einer juristischen Person schweizerischen Rechts, angeschlossen sind. Alle Rechte vorbehalten. Der Name KPMG, das Logo und „cutting through complexity" sind eingetragene Markenzeichen von KPMG International.

5 Ansprechpartner

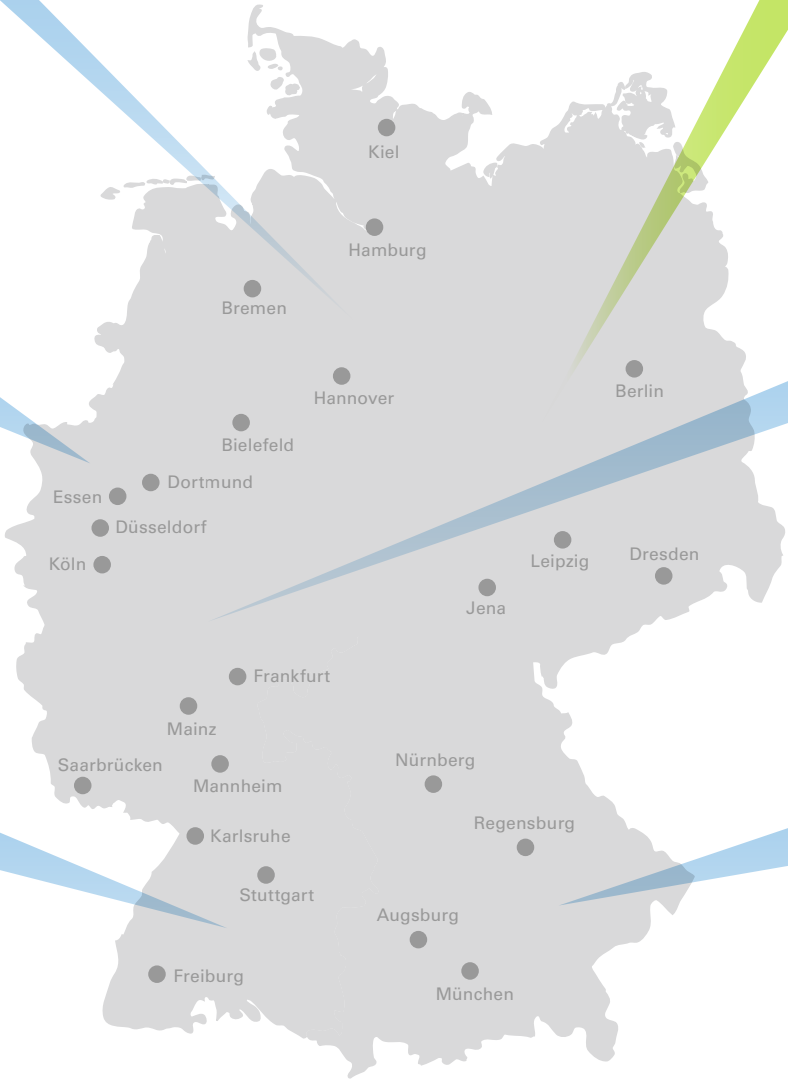
Für weitere Informationen oder Rückfragen stehen wir Ihnen gerne zur Verfügung. Sprechen Sie uns an.

REGION NORD

Haiko Schmidt
T +49 40 32015-5688
haikoschmidt@kpmg.com

ACCOUNTING CENTRE OF EXCELLENCE / REGION OST

Dr. Oliver Beyhs
T +49 30 2068-4485
obeyhs@kpmg.com



REGION WEST

Dr. Markus Zeimes
T +49 211 475-8642
mzeimes@kpmg.com

REGION MITTE

Yaman Pürsün
T +49 69 9587-4053
ypuersuen@kpmg.com

REGION SÜDWEST

Robert Speigel
T +49 711 9060-41629
rspeigel@kpmg.com

REGION SÜD

Prof. Dr. Bernd Grottel
T +49 89 28644-5110
bgrottel@kpmg.com

DEPARTMENT OF PROFESSIONAL PRACTICE

Dr. Erhard Kühne
T +49 30 2068-4373
ekuehne@kpmg.com

Wolfgang Laubach
T +49 30 2068-4663
wlaubach@kpmg.com

Dr. Hanne Böckem
T +49 30 2068-4829
hboeckem@kpmg.com

Dr. Anne Schurbohm-Ebneth
T +49 30 2068-4929
aschurbohm@kpmg.com

Ingo Rahe
T +49 30 2068-4892
irahe@kpmg.com

© 2014 KPMG AG Wirtschaftsprüfungsgesellschaft, ein Mitglied des KPMG-Netzwerks unabhängiger Mitgliedsfirmen, die KPMG International Cooperative („KPMG International"), einer juristischen Person schweizerischen Rechts, angeschlossen sind. Alle Rechte vorbehalten. Der Name KPMG, das Logo und „cutting through complexity" sind eingetragene Markenzeichen von KPMG International.

Impressum

Herausgeber
KPMG AG
Wirtschaftsprüfungsgesellschaft
Klingelhöferstraße 18
10785 Berlin

Redaktion
Dr. Hanne Böckem (V.i.S.d.P.)
Department of Professional Practice
T +49 30 2068-4829

Abonnement
Den Newsletter „Accounting News“ von KPMG können Sie unter www.kpmg.de/accountingnews herunterladen oder abonnieren.

Beide Bezugsmöglichkeiten sind für Sie kostenlos.

www.kpmg.de

Die enthaltenen Informationen sind allgemeiner Natur und nicht auf die spezielle Situation einer Einzelperson oder einer juristischen Person ausgerichtet. Obwohl wir uns bemühen, zuverlässige und aktuelle Informationen zu liefern, können wir nicht garantieren, dass diese Informationen so zutreffend sind wie zum Zeitpunkt ihres Eingangs oder dass sie auch in Zukunft so zutreffend sein werden. Niemand sollte aufgrund dieser Informationen handeln ohne geeigneten fachlichen Rat und ohne gründliche Analyse der betreffenden Situation. Unsere Leistungen erbringen wir vorbehaltlich der berufsrechtlichen Prüfung der Zulässigkeit in jedem Einzelfall.

© 2014 KPMG AG Wirtschaftsprüfungsgesellschaft, ein Mitglied des KPMG-Netzwerks unabhängiger Mitgliedsfirmen, die KPMG International Cooperative („KPMG International“), einer juristischen Person schweizerischen Rechts, angeschlossen sind. Alle Rechte vorbehalten. Der Name KPMG, das Logo und „cutting through complexity“ sind eingetragene Markenzeichen von KPMG International.