



## Accounting News – Aktuelles zur Rechnungslegung nach HGB und IFRS

Nach Monaten intensiver Fachdiskussion wurde am 18. Juni 2015 das Bilanzrichtlinie-Umsetzungsgesetz (BilRUG) verabschiedet. Wir geben Ihnen einen Überblick über die finalen Regelungen. Dass der Bundestag zeitgleich auch über Änderungen beim Diskontierungszinssatz für Pensionsrückstellungen nachdenkt, wird uns sicher im Jahresverlauf noch intensiver beschäftigen. Ferner betrachten wir die Folgen der Überarbeitung von IDW RS HFA 34 zur handelsrechtlichen Bilanzierung von Verbindlichkeitsrückstellungen und berichten über den Neuentwurf des IFRS-Rahmenkonzepts sowie eng gefasste Änderungen der Pensionsbilanzierung. Darüber hinaus hat die ESMA die finalen Leitlinien zu alternativen Ergebniskennzahlen veröffentlicht.

Besonders hinweisen möchte ich Sie wieder auf die Rubrik „Accounting im Dialog“: Hier berichten Christoph Dolderer und Dr. Lothar Rieth, EnBW Energie Baden-Württemberg AG, über ihre Erfahrungen mit der integrierten Berichterstattung (*integrated reporting*).



Ich wünsche Ihnen eine anregende Lektüre! Übrigens: Auch die Accounting News machen jetzt mal Urlaub. Mitte September kommen wir dann frisch erholt und randvoll mit aktuellen Informationen zurück.

Ihre Hanne Böckem  
Partner, Department of Professional Practice

### Inhalt

<b>1 Topthema</b>	<b>2</b>
Weniger Änderungen durch BilRUG als erwartet	
<b>2 HGB-Rechnungslegung</b>	<b>5</b>
Überarbeitete Fassung des IDW RS HFA 34 zur handelsrechtlichen Bilanzierung von Verbindlichkeitsrückstellungen	
	5
IDW RS IFA 2 zur Bewertung von Immobilien des Anlagevermögens in der Handelsbilanz verabschiedet	
	5
<b>3 IFRS-Rechnungslegung</b>	<b>6</b>
IASB veröffentlicht einen Neuentwurf zum Rahmenkonzept (Framework)	
	6
IASB schlägt eng gefasste Änderungen der Pensionsbilanzierung vor	
	7
ESMA veröffentlicht finale Leitlinien zu alternativen Ergebniskennzahlen	
	7
<b>4 Accounting im Dialog</b>	<b>8</b>
<b>5 Veranstaltungen</b>	<b>10</b>
<b>6 Veröffentlichungen</b>	<b>11</b>
<b>7 Ansprechpartner</b>	<b>12</b>

## Weniger Änderungen durch BilRUG als erwartet

### Der Bundestag hat das Bilanzrichtlinie-Umsetzungsgesetz (BilRUG) sowie eine Überprüfung des Zeitraums der Durchschnittsbildung für die Bestimmung des Diskontierungszinssatzes für Pensionsrückstellungen beschlossen.

Mit der Bilanzrichtlinie 2013/34/EU hat die Europäische Union den Rechtsrahmen für den Jahresabschluss, den konsolidierten Abschluss und damit verbundene Berichte vereinheitlicht und angepasst. Aufgrund der neuen Bilanzrichtlinie ergeben sich einzelne Änderungen im Hinblick auf die Rechnungslegung, die laut EU-Vorgabe bis zum 20. Juli 2015 in deutsches Recht zu transformieren sind. Deutschland kommt dieser Vorgabe mit dem BilRUG nach.

Die dafür erforderliche Gesetzesfassung hat der Bundestag am 18. Juni 2015 beschlossen. Gegenüber dem am 7. Januar 2015 veröffentlichten Gesetzentwurf – über den wir in der [Februar Ausgabe der Accounting News](#) berichtet haben – ergeben sich einige wesentliche Änderungen, die nachfolgend näher erläutert werden. Zu beachten ist dabei, dass das BilRUG erst nach Zustimmung des Bundesrats und Verkündung im Bundesgesetzblatt in Kraft tritt.

### Ermittlung der Diskontierungszinssätze für die Rückstellungsbewertung wird überprüft

Aufgrund der seit Jahren anhaltenden Niedrigzinsphase, die zu immer niedrigeren Diskontierungszinssätzen und damit zu immer höheren Rückstellungsbeträgen – insbesondere für Altersversorgungsverpflichtungen – führt, werden die Unternehmen bilanziell erheblich belastet. Der Bundestag hat deshalb Zweifel, ob die bisherige 7-Jahres-Durchschnittsbildung in Anbetracht der „außergewöhnlichen aktuellen Marktverhältnisse“ noch zu der ursprünglich intendierten hinreichenden Zinsglättung führt.

Im Zuge der Verabschiedung des BilRUG hat der Bundestag die Bundesregierung daher aufgefordert, kurzfristig zu überprüfen, ob der Zeitraum für die Durchschnittsbildung der Diskontierungszinssätze angepasst werden muss und, sofern erforderlich, eine angemessene Verlängerung vorzuschlagen. Nach Auffassung des Bundestages könnte in diesem Zusammenhang gegebenenfalls die Einführung einer Gewinnausschüttungssperre notwendig sein. Ergebnisse aus der Überprüfung sind laut Bundestagssitzung im Herbst dieses Jahres zu erwarten.

### Umsatzerlösdefinition wird wie vorgesehen angepasst

Im Zuge des BilRUG kommt es zu einer Anpassung der Umsatzerlösdefinition. Die vorgesehene Streichung der Begrenzung der Umsatzerlöse auf für die gewöhnliche Geschäftstätigkeit typische Erzeugnisse, Waren und Dienstleistungen führt tendenziell zu einer Ausweitung der Umsatzerlöse und wird in der Fachliteratur zum Teil sehr kritisch gesehen. Auch der Rechtsausschuss des Bundestages sieht die Änderung kritisch, da kein erheblicher Mehrwert aus den Änderungen erkennbar wird.

Ungeachtet dessen wurden die Änderungen an der Umsatzerlösdefinition wie im Gesetzentwurf formuliert beschlossen, da sie zwingend aus dem Wortlaut der EU-Bilanzrichtlinie folgen. Bemerkenswert ist jedoch, dass die praktische Umsetzung der neuen Umsatzerlösdefinition in den einzelnen EU-Mitgliedsstaaten überprüft werden soll. Konkret regt der Rechtsausschuss des Bundestages an, die EU-Bilanzrichtlinie in diesem Punkt wieder anpassen zu lassen, falls sich herausstellen sollte, dass einzelne Mitgliedsstaaten die neue Bilanzrichtlinie weniger streng auslegen und bei der alten Umsatzerlösabgrenzung bleiben.

### KURZ GEFASST

Die wichtigsten Änderungen gegenüber dem Gesetzentwurf beziehen sich auf folgende Aspekte:

1. Keine ausschüttungsgesperrte Rücklage für phasengleich vereinnahmte Beteiligungserträge
2. Geänderte Auslegung der Anforderungen für die Inanspruchnahme der Erleichterungen für Tochter-Kapitalgesellschaften
3. Wegfall der Prüfungspflicht für befreiende Konzernlageberichte aus Drittstaaten
4. Wahlrecht hinsichtlich des Wertansatzes bei erstmaliger (späterer) Konsolidierung und
5. Einschränkung der vorzeitigen Anwendung des BilRUG

### Erträge und Aufwendungen von außergewöhnlicher Größenordnung oder Bedeutung sind nicht zu erläutern

Außerordentliche Erträge und Aufwendungen sind künftig wie bereits vorgesehen nicht mehr gesondert in der Gewinn- und Verlustrechnung auszuweisen. Stattdessen wird eine inhaltlich nicht deckungsgleiche Anhangangabe für Betrag und Art der Erträge und Aufwendungen von außergewöhnlicher Größenordnung oder außergewöhnlicher Bedeutung eingeführt. Im Gegensatz zum Gesetzentwurf sind diese Beträge künftig jedoch nicht gesondert zu erläutern.

### Keine ausschüttungsgesperrte Rücklage für phasengleich vereinnahmte Beteiligungserträge erforderlich

Für Beteiligungserträge, die erhaltene Ausschüttungen übersteigen und für die zum Bilanzstichtag kein Anspruch auf Zahlung besteht, ist künftig eine

ausschüttungsgesperrte Rücklage zu bilden. Laut Begründung zum Gesetzentwurf sollte diese Regelung insbesondere für die phasengleiche Vereinbarung von Beteiligungserträgen relevant sein. Diese Einschätzung ist umstritten.

Die unterschiedlichen Auffassungen beruhen dabei auf der Auslegung des Begriffs „Anspruch“. So war unklar, ob es sich bei einem Anspruch um

1. einen bilanziellen Anspruch (das heißt eine nach den Grundsätzen der phasengleichen Gewinnrealisierung erfasste Forderung) oder
2. einen Rechtsanspruch, der erst mit dem Gewinnverwendungsbeschluss entsteht,

handelt. Da zum Stichtag nach den Grundsätzen der phasengleichen Gewinnrealisierung bereits ein bilanzieller Anspruch besteht, kommt es nach dieser Lesart nicht zu einer Sperrwirkung. Wäre mit „Anspruch“ dagegen ein Rechtsanspruch gemeint, wäre eine ausschüttungsgesperrte Rücklage erforderlich. Je nach vertretener Auffassung können sich so Auswirkungen auf Ergebnislage und Ausschüttungsfähigkeit des Bilanzierenden ergeben.

Der Rechtsausschuss des Bundestages hat nunmehr klargestellt, dass nach seiner Auffassung kein Rechtsanspruch erforderlich ist. Vielmehr genügt es, dass der Bilanzierende den Beteiligungsertrag so gut wie sicher vereinnahmt wird. Diese Anforderung ist unter den strengen Voraussetzungen der phasengleichen Erfassung von Beteiligungserträgen gegeben. Im Ergebnis entfalten phasengleich vereinnahmte Beteiligungserträge somit nach Auffassung des Rechtsausschusses keine Sperrwirkung.

### **Geänderte Auslegung der Einstandspflicht des Mutterunternehmens für die Verpflichtungen des Tochterunternehmens**

Nach § 264 Abs. 3 HGB werden Kapitalgesellschaften, die als Tochterunternehmen in den Konzernabschluss

eines Mutterunternehmens mit Sitz in der EU oder dem EWR einbezogen sind, unter bestimmten Voraussetzungen von der Pflicht zur Aufstellung, Prüfung und Offenlegung des Jahresabschlusses und Lageberichts nach den ergänzenden Vorschriften für Kapitalgesellschaften freigestellt.

Die Voraussetzungen zur Inanspruchnahme dieser Erleichterungen werden angepasst. An die Stelle der bisherigen Verpflichtung des Mutterunternehmens zur Übernahme etwaiger Verluste des Tochterunternehmens tritt nach dem verabschiedeten Gesetzeswortlaut die Verpflichtung des Mutterunternehmens, für die vom Tochterunternehmen bis zum Abschlussstichtag eingegangenen Verpflichtungen im folgenden Geschäftsjahr einzustehen.

Auf Basis des Gesetzentwurfs bestand weiterhin die Auffassung, dass eine Verlustübernahmeverpflichtung künftig nicht mehr ausreichend ist, um die Erleichterungen in Anspruch zu nehmen (siehe dazu ausführlich unseren Beitrag in der [Maiausgabe der Accounting News](#)). Diese Auffassung teilt der Rechtsausschuss des Bundestages nicht.

Nach Auffassung des Rechtsausschusses ist mit der Änderung des Gesetzestextes keine Änderung der bisherigen Praxis notwendig. So wird ausgeführt, dass eine infolge eines Beherrschungs- oder Gewinnabführungsvertrags eintretende gesetzliche Verlustübernahme nach § 302 AktG in Verbindung mit einer konzernrechtlichen Verbundenheit der Unternehmen die Einstandspflicht im Regelfall erfüllt.

Nicht explizit angesprochen werden die Fälle, in denen sich das Mutterunternehmen nach dem Recht eines anderen EU- bzw. EWR-Staates oder freiwillig zur Verlustübernahme analog § 302 AktG verpflichtet. In diesen Fällen dürfte jedoch grundsätzlich nichts anderes gelten.

Folglich müssen Mutterunternehmen trotz des geänderten Wortlauts in

§ 264 Abs. 3 HGB auch künftig keine unmittelbare Verpflichtung für die Verbindlichkeiten des Tochterunternehmens übernehmen, damit das Tochterunternehmen von den Erleichterungen Gebrauch machen kann. Offen bleibt jedoch, unter welchen Voraussetzungen zukünftig die Erleichterungsvoraussetzung anstatt durch eine Verlustübernahmeverpflichtung auch durch eine Patronatserklärung erfüllt werden kann (siehe [Maiausgabe der Accounting News](#)).

Ausdrücklich geregelt wird zudem, dass die Verpflichtung des Mutterunternehmens nur während des folgenden Geschäftsjahres bestehen muss. Insofern entspricht die Mindestdauer der Verpflichtung im Gegensatz zum Gesetzentwurf nicht mehr zwingend einem Zeitraum von einem Jahr.

### **Befreiende Konzernlageberichte aus Drittstaaten sind nun doch nicht prüfungspflichtig**

Nach dem Gesetzentwurf zum BilRUG sollte die Prüfungspflicht für den befreienden Konzernlagebericht aus Drittstaaten in § 292 HGB wieder eingeführt werden. Da die Prüfung von Konzernlageberichten oder deren Äquivalenten in Drittstaaten wie den USA und Kanada im Regelfall nicht stattfindet, wäre mit der Änderung die befreiende Wirkung in vielen Fällen weggefallen. Deutsche (Zwischen-)Mutterunternehmen hätten somit wieder verstärkt Teilkonzernabschlüsse aufstellen, prüfen und offenlegen müssen.

Diese zusätzliche Belastung war vom Gesetzgeber nicht beabsichtigt, weshalb die Prüfungspflicht des befreienden Konzernlageberichts nun doch nicht eingeführt wird.

### **Wahlrecht bei erstmaliger Konsolidierung**

Stellt ein Mutterunternehmen erstmalig (freiwillig oder verpflichtend) einen Konzernabschluss auf, sind die Wertansätze grundsätzlich auf den Zeitpunkt der erstmaligen Einbeziehung zu ermitteln, sofern das Tochterunternehmen nicht unterjährig

---

erworben wurde. Dies gilt ebenso für den erstmaligen Einbezug bislang nicht konsolidierter Tochter- oder Gemeinschaftsunternehmen sowie assoziierter Unternehmen.

Diese Regelung, die als Erleichterung angedacht ist, war bereits im Gesetzesentwurf zum BilRUG vorgesehen. Dieser Vorschlag war jedoch umstritten. Er führt dann nicht zu einer Erleichterung, wenn die historischen Werte vorliegen. Letzteres kann gegeben sein, wenn bislang bereits ein Einbezug in einen übergeordneten Konzernabschluss stattfand oder rein interne Konzernabschlüsse bestanden. In derartigen Fällen müssten die Unternehmen eine Neubewertung vornehmen, obwohl sie über historische Werte verfügen. Aus diesem Grund wird den Mutterunternehmen die Möglichkeit eingeräumt, alternativ eine erstmalige Konsolidierung zu (fortgeschriebenen) historischen Werten vorzunehmen.

Für den erstmaligen Einbezug besteht insofern künftig ein explizites Wahlrecht zwischen Neubewertung und (fortgeschriebenen) historischen Werten. Entscheidet sich ein Mutterunternehmen dabei für die (fortgeschriebenen) historischen Werte, ist dies im Konzernanhang anzugeben und zu erläutern. Dies gilt nach unserer Auffassung grundsätzlich auch für Anteile

an assoziierten Unternehmen, da diese nach herrschender Meinung analog zu behandeln sind und der unvollständige Verweis im neu gefassten § 312 HGB mangels Diskussion im Rechtsausschuss als Versehen zu werten sein dürfte.

### **Einschränkung der Möglichkeit zur vorzeitigen Anwendung des BilRUG**

Die Änderungen durch das BilRUG sind grundsätzlich verpflichtend in Geschäftsjahren anzuwenden, die nach dem 31. Dezember 2015 beginnen. Gegenüber dem Gesetzesentwurf wurden jedoch die Möglichkeiten zur vorzeitigen Anwendung angepasst.

So wurde die Möglichkeit zur vollständigen vorzeitigen Anwendung des BilRUG in Geschäftsjahren, die nach dem 31. Dezember 2014 beginnen, abgeschafft. Dies hatte der Bundesrat angeregt, um den Aufwand aus einer vorzeitigen Anpassung der Taxonomien für E-Bilanz und XBRL-Einreichung zu vermeiden (siehe dazu auch die [Aprilausgabe der Accounting News](#)).

Darüber hinaus wurde der Wortlaut für die isolierte freiwillige vorzeitige Anwendung der neuen Umsatzerlösdefinition in Verbindung mit den erhöhten Schwellenwerten angepasst. Nach wie vor können diese Änderungen nur zusammen vorzeitig angewendet werden. Eine vorzeitige

Anwendung kommt jedoch bei wörtlicher Auslegung nur bei Nutzung in dem Geschäftsjahr, das nach dem 31. Dezember 2013 beginnt, infrage. Nicht ausdrücklich geregelt ist dagegen, ob diese Änderungen auch erstmals in Geschäftsjahren, die nach dem 31. Dezember 2014 beginnen, angewendet werden dürfen. Laut Auffassung des IDW ist nach dem Zweck der Übergangsvorschriften und dem in den Begründungen zum Regierungsentwurf sowie zur Beschlussempfehlung des Rechtsausschusses bekundeten Ziel einer möglichst frühzeitigen Entlastung der Unternehmen davon auszugehen, dass eine isolierte freiwillige vorzeitige Anwendung auch erstmals in Geschäftsjahren, die nach dem 31. Dezember 2014 beginnen, möglich ist.

Neu ist zudem eine Übergangsregelung zum Thema Umsatzerlöse. Gemäß der beschlossenen Fassung des BilRUG erfolgt bei der erstmaligen Anwendung keine Anpassung des Vorjahreswerts der Umsatzerlöse. Stattdessen muss im Anhang auf die mangelnde Vergleichbarkeit hingewiesen und der Vergleichswert nach BilRUG angegeben werden. Diese Möglichkeit lässt sich auch analog auf übrige Abgrenzungsänderungen gegenüber dem Vorjahr (beispielsweise Wegfall außerordentliche Aufwendungen) übertragen.

## Überarbeitete Fassung des IDW RS HFA 34 zur handelsrechtlichen Bilanzierung von Verbindlichkeitsrückstellungen

Das Institut der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e. V. (IDW) hat am 1. Juli 2015 die Überarbeitung des IDW RS HFA 34 zur handelsrechtlichen Bilanzierung von Verbindlichkeitsrückstellungen bekanntgegeben. In dem IDW RS HFA 34 wurde bei Verteilungsrückstellungen die bislang im Falle einer Verlängerung des Verteilungszeitraums gewährte Möglichkeit gestrichen, alternativ zu einer anteil-

ligen Auflösung den bis zum Abschlussstichtag noch nicht angesammelten Betrag über den verlängerten Zeitraum zu verteilen.

Anlass für die Änderung ist der zwischenzeitliche Erlass eines anderslautenden BFH-Urteils vom 2. Juli 2014 (Az. I R 46/12), wonach steuerlich in diesen Fällen ein anteiliges Auflösungsgebot besteht. Nach herrschender Auffassung ist der in

dem verlängerten Nutzungszeitraum künftig laufende Betrieb wirtschaftlich für das Entstehen der Verpflichtung ursächlich, sodass hierfür keine Rückstellung gebildet werden darf.

Die Änderung im IDW RS HFA 34 wurde in den IDW-Fachnachrichten 7/2015 und im Supplement 3/2015 der Zeitschrift „Die Wirtschaftsprüfung“ abgedruckt.

## IDW RS IFA 2 zur Bewertung von Immobilien des Anlagevermögens in der Handelsbilanz verabschiedet

Der Immobilienwirtschaftliche Ausschuss (IFA) des Instituts der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e. V. (IDW) hat am 1. Juli 2015 die finale Fassung des IDW RS IFA 2 zur Bewertung von Immobilien des Anlagevermögens in der Handelsbilanz verabschiedet. Die Änderungen gegenüber der Entwurfsfassung vom September 2014 basieren hauptsächlich auf Anmerkungen aus den eingegangenen Stellungnahmen sowie auf dem Fachgespräch, das in diesem Zusammenhang stattgefunden hat.

Über den Entwurf berichteten wir in der [Oktoberausgabe 2014 der Accounting News](#).

Gegenüber dem Entwurf wurden insbesondere klarstellende Ausführungen zum subjektiven Wert ergänzt. Zudem sieht der IDW RS IFA 2 bei der Erstbewertung für den Teil des Kaufpreises, der auf realisierbaren Synergieeffekten beruht, eine unmittelbare Zurechnung zum Grund und Boden oder zum Gebäude als Regelfall vor. Weitere Änderungen betreffen Ausführungen

zur Aufteilung nachträglicher Anschaffungs- oder Herstellungskostenminderungen und die Konkretisierung einer sehr langen Restnutzungsdauer von Gebäuden für die Frage einer nur vorübergehenden Wertminderung.

Der IDW RS IFA 2 wurde in den IDW-Fachnachrichten 7/2015 und im Supplement 3/2015 der Zeitschrift „Die Wirtschaftsprüfung“ veröffentlicht.

## IASB veröffentlicht einen Neuentwurf zum Rahmenkonzept (Framework)

### Warum ein Neuentwurf des Framework?

Das aktuell gültige Rahmenkonzept besteht seit seiner Verabschiedung im Jahr 1989 in weiten Teilen unverändert. Erste Anläufe zu einer Überarbeitung wurden zwar 2004 unternommen, scheiterten jedoch 2010 unter anderem deshalb, weil andere Projekte vorgezogen wurden.

Die Agenda-Konsultation des IASB zeigte 2011 das weiterhin bestehende Interesse am „Rahmenkonzept“. Daraufhin nahm das IASB das Thema wieder auf seine Agenda und veröffentlichte im Juli 2013 ein erstes Diskussionspapier, dem am 28. Mai 2015 zwei Standardentwürfe folgten: ED/2015/3 „Conceptual Framework for Financial Reporting“ mit Änderungsvorschlägen für das Rahmenkonzept und ED/2015/4 „Updating References to the Conceptual Framework“, der Folgeänderungen an einzelnen Standards vorsieht und somit eher redaktioneller Natur ist.

### Was sind die Inhalte des Framework-Entwurfs?

Entwurf ED/2015/3 enthält das neue vorgeschlagene Rahmenkonzept, das in die folgenden Hauptkapitel gegliedert wird:

#### **Zielsetzung der Mehrzweckabschlüsse (objective of general purpose financial reporting):**

Das Kapitel enthält im Wesentlichen eine Beschreibung der Zielsetzung der Finanzberichterstattung und betont die Bedeutung der Informationsgewährung, um die Beurteilung der unternehmerischen Dispositionen der Unternehmensleitung über die Unternehmensressourcen zu ermöglichen. Hierin zeigt sich die Stewardship-Funktion, die künftig explizit der Standardentwicklung zugrunde gelegt werden soll.

#### **Qualitative Merkmale entscheidungsnützlicher Finanzinformationen (qualitative characteristics of useful financial information)**

In diesem Kapitel wird erstmals explizit vorgeschlagen, das Konzept der Vorsicht (prudence) als Voraussetzung für eine neutrale Sichtweise aufzunehmen. Unter Vorsicht wird dabei das umsichtige Vorgehen bei Entscheidungen unter Unsicherheit verstanden. Über- und Unterbewertungen von Vermögenswerten und Verbindlichkeiten sollen so ausgeschlossen werden. Des Weiteren wird in dem Kapitel erläutert, dass eine getreue Darstellung (faithful presentation) die Abbildung des wirtschaftlichen Gehalts eines Phänomens erfordert: der „Substance over form“-Grundsatz wird damit ausdrücklich gegenüber einer an der formalrechtlichen Struktur orientierten Darstellung vorgezogen.

#### **IFRS-Abschlüsse und abschluss-erstellendes Unternehmen (financial statements and the reporting entity)**

In diesem Kapitel werden die Zielsetzung von Abschlüssen (Zurverfügungstellen von Informationen für Abschlussadressaten) sowie die den IFRS-Abschlüssen in der Regel zugrunde liegende „Going concern“-Prämisse diskutiert. Des Weiteren werden die Definition und Abgrenzung der Berichtseinheit thematisiert.

#### **Bestandteile von Abschlüssen (elements of financial statements)**

Im Schwerpunkt befasst sich dieses Kapitel mit der Definition von Vermögenswerten, Schulden, Eigenkapital, Erträgen und Aufwendungen. Anders als noch im Diskussionspapier enthält der Framework-Entwurf jedoch keine Abgrenzung von Eigen- und Fremdkapital. Diese Fragestellung soll in einem eigenständigen Projekt beim IASB adressiert werden.

#### **Ansatz und Ausbuchung (recognition and derecognition)**

Hier werden allgemeine Grundsätze zum Ansatz und zur Ausbuchung von Vermögenswerten und Schulden definiert. Zudem wird darauf hingewiesen, dass Ermessensentscheidungen notwendig sein können, wenn es darum geht, ob ein Vermögenswert oder eine Schuld anzusetzen ist. Letztlich ist der Ansatz abhängig vom jeweils betrachteten Posten, den spezifischen Sachverhaltsdetails und der Beurteilung, ob die zur Verfügung gestellten Informationen entscheidungsnützlich für die Adressaten sind.

#### **Bewertung (measurement)**

In diesem Kapitel werden die historischen Anschaffungskosten und Gegenwartswerte, insbesondere also der beizulegende Zeitwert sowie der Nutzungswert bzw. der Erfüllungswert, als verschiedene Bewertungsmaßstäbe dargestellt. In tabellarischer Form wird erläutert, welche Informationen aus den verschiedenen Bewertungsverfahren abgeleitet werden können. Zudem werden Faktoren genannt, die bei der Wahl des Bewertungsmaßstabs zu berücksichtigen sind. Anhang A des Framework-Entwurfs ergänzt dieses Kapitel und enthält eine Beschreibung zahlungstrombasierter Bewertungsmethoden für Situationen, in denen eine Bewertung auf Basis nicht beobachtbarer Inputparameter erfolgt.

#### **Darstellung und Angaben im Anhang (presentation and disclosure)**

In diesem Kapitel über die Darstellung im Abschluss sowie Angaben im Anhang werden die Gewinn- und Verlustrechnung und das sonstige Ergebnis erstmals als Darstellung des finanziellen Erfolgs (statement of financial performance) bezeichnet. Es wird hervorgehoben, dass die Gewinn- und Verlustrechnung die

zentrale Informationsquelle für die finanzielle Performance eines Unternehmens ist. Zudem werden Hinweise gegeben, wann Erträge und Aufwendungen außerhalb der Gewinn- und Verlustrechnung im sonstigen Ergebnis zu erfassen sind.

### **Kapital- und Kapitalerhaltungskonzept (concepts of capital and maintenance)**

Die Ausführungen zum Kapital- und Kapitalerhaltungskonzept wurden im Wesentlichen mit kleineren Änderungen aus dem bestehenden Rahmenkonzept übernommen.

### **Redaktionelle Folgeänderungen unterschiedlicher IFRS**

Entwurf ED/2015/4 enthält Änderungsvorschläge zu den Standards IFRS 2, IFRS 3, IFRS 4, IFRS 6, IAS 1, IAS 8, IAS 34, SIC-27 und SIC-32 an den Stellen, an denen diese Standards auf das Rahmenkonzept Bezug nehmen.

### **Wie geht es weiter?**

Das Rahmenkonzept an sich hat keinen festgelegten Erstanwendungszeitpunkt und wird somit zum Zeitpunkt der finalen Veröffentlichung in Kraft treten.

Für die Folgeänderungen an den einzelnen Standards plant das IASB eine Übergangsfrist von etwa 18 Monaten.

Zunächst befinden sich beide Entwürfe jedoch im „due process“: Stellungnahmen der interessierten Öffentlichkeit sind bis zum 26. Oktober 2015 beim IASB einzureichen.

## **IASB schlägt eng gefasste Änderungen der Pensionsbilanzierung vor**

Am 18. Juni 2015 hat das International Accounting Standards Board (IASB) einen Änderungsentwurf ED/2015/5 zu IAS 19 und IFRIC 14 veröffentlicht.

Nach IAS 19 sind die Pensionsverpflichtungen bei Planänderungen, -kürzungen und Abgeltungen auf Basis aktualisierter Annahmen zu bewerten. Der vorliegende Änderungsvorschlag

spezifiziert in diesem Zusammenhang, dass die aktualisierten Annahmen bei der Berechnung des laufenden Dienstzeitaufwands sowie der Nettozinsen der Folgeperiode ebenfalls zu berücksichtigen sind.

Der Änderungsvorschlag des IFRIC 14 adressiert die Frage, wie sich die Verfügungsmacht dritter Parteien wie

etwa Treuhänder auf mögliche Rückerstattungen von Pensionszahlungen an das Unternehmen auswirken können.

Stellungnahmen zu dem Entwurf sind bis zum 29. Oktober 2015 beim IASB einzureichen. Der Entwurf steht auf der Internetseite des IASB zum [Download](#) zur Verfügung.

## **ESMA veröffentlicht finale Leitlinien zu alternativen Ergebniskennzahlen**

Die ESMA (European Securities and Markets Authority) hat am 30. Juni 2015 die finalen Leitlinien zu alternativen Ergebniskennzahlen für börsennotierte Emittenten herausgegeben. Die ESMA ist eine unabhängige EU-Behörde mit Sitz in Paris. Aufgabe der ESMA ist die Sicherstellung von Integrität, Transparenz, Effizienz sowie des ordnungsmäßigen Funktionierens der Wertpapiermärkte innerhalb der EU. Auch der Bereich der Rechnungslegung fällt in das breite Aufgabenspektrum der ESMA. Die Behörde fördert eine konsistente Anwendung der IFRS innerhalb der EU und steht in ständigem Austausch mit den nationalen Enforcement-Stellen (in Deutschland sind dies die DPR und die

BaFin). Verlautbarungen der ESMA haben daher auch eine Relevanz für kapitalmarktorientierte Unternehmen in Deutschland.

Alternative Ergebniskennzahlen können zum Beispiel das EBIT (Earnings Before Interest & Taxes), das EBITDA (Earnings Before Interest, Taxes, Depreciation and Amortization) oder der Free Cash Flow sein. Es handelt sich um Finanzkennzahlen, die nicht im anzuwendenden Rechnungslegungsrahmenkonzept definiert oder spezifiziert werden.

Ziel der final veröffentlichten Leitlinien ist die Erhöhung der Transparenz und Vergleichbarkeit von Finanzinformationen. Nach den Leitlinien sollten die

alternativen Ergebniskennzahlen unter anderem definiert und angegeben werden. Des Weiteren sollten Emittenten die Berechnungsgrundlage erklären und sinnvolle Bezeichnungen für die alternativen Ergebniskennzahlen wählen. Schließlich wird auch eine Überleitung auf im Abschluss enthaltene Beträge gefordert.

Die Leitlinien sind von Emittenten anzuwenden, deren Wertpapiere an regulierten Märkten gehandelt werden, sowie von Personen, die für die Erstellung eines Prospekts verantwortlich sind. Die Leitlinien treten am 3. Juli 2016 in Kraft.

Die Presseinformation der ESMA finden Sie [hier](#).

## „Ein guter Bericht entsteht nicht dann, wenn man nichts mehr hinzufügen, sondern nichts mehr weglassen kann.“

So resümiert Christoph Dolderer den Nutzen einer integrierten Berichterstattung für die Unternehmen selbst sowie auch für deren Stakeholder. Im Gespräch mit Robert Link und Kai Dänzer berichten Christoph Dolderer und Lothar Rieth über ihre Erfahrungen zur integrierten Berichterstattung.



### Die EnBW AG hat mit dem Bericht zum 31. Dezember 2014 ihren ersten integrierten Bericht vorgelegt. Wie ist Ihr Fazit? Hat sich der Weg gelohnt?

**Christoph Dolderer:** Kurzum: ja. Integrated Reporting stellt für uns einen wichtigen Bestandteil guter Unternehmensführung dar bzw. liefert einen essenziellen Beitrag zur Corporate Governance. Dies wird auch von den Stakeholdern der EnBW AG geschätzt. Auch sie sehen im integrierten Bericht einen Mehrwert.

### Gibt es bestimmte Gruppen von Stakeholdern oder bestimmte Reaktionen Ihrer Stakeholder, an denen Sie dies festmachen können?

**Christoph Dolderer:** Beispielsweise stellen die Investoren auf Roadshows Fragen zur integrierten Berichterstattung. Dies verdeutlicht nicht nur den Bedarf an einer integrierten Berichterstattung, sondern auch, dass Investoren die dem integrierten Bericht zugrunde liegende integrierte Unternehmenssteuerung positiv bewerten.

**Lothar Rieth:** Der Kreis der Informationsadressaten eines integrierten Berichts ist umfassender. Es handelt sich um mehr als eine Optimierung der Shareholderinteressen. Es interessieren sich zunehmend auch Mitarbeiter, Kunden, Politik und Nichtregierungsorganisationen (NGOs) für unseren neu konzipierten Bericht. Daher stellt der Dialog mit den Stakeholdern ein zentrales Element unserer integrierten, am IIRC-Rahmenkonzept orientierten Berichterstattung dar.

### CHRISTOPH DOLDERER UND DR. LOTHAR RIETH

Christoph Dolderer ist Leiter Konzernrechnungswesen & IFRS Kompetenzzentrum der EnBW Energie Baden-Württemberg AG (EnBW AG), für die er seit September 2004 tätig ist. Zuvor bekleidete er unterschiedliche Positionen für die heutige KPMG AG Wirtschaftsprüfungsgesellschaft in Hamburg und Paris.

Dr. Lothar Rieth ist seit 2011 Konzernexperte für Nachhaltigkeit der EnBW AG. Nach seiner Promotion im Bereich „Global Governance und Corporate Social Responsibility“ war er als wissenschaftlicher Mitarbeiter an der TU Darmstadt sowie als Consultant für staatliche und nicht staatliche Organisationen tätig.

Zusammen haben Dolderer und Rieth seit 2012 das Konzernprojekt „Integrierte Berichterstattung“ innerhalb der EnBW AG geleitet sowie den deutschen IIRC Roundtable initiiert, der regelmäßige Treffen der deutschen Pilotteilnehmer des International Integrated Reporting Council (IIRC) ausrichtet.



### Viele Unternehmen bezeichnen ihre Berichte als „integriert“. Welche Anforderungen mussten bei der EnBW AG für einen integrierten Bericht erfüllt sein?

**Christoph Dolderer:** Integrierte Berichterstattung darf nicht als bloße Berichtsoptimierung verstanden werden. Bei dem integrierten Bericht geht es um eine ganzheitliche Darstellung der Unternehmensleistung – und zwar transparent, prägnant, verständlich und nachvollziehbar. Für die EnBW AG bedeutet dies insbesondere eine umfassende integrierte Unternehmenssteuerung. Hieraus folgt, dass auch nicht finanzielle Unternehmensziele definiert werden und diese bei den unternehmerischen Entscheidungen berücksichtigt werden. Integrierte Berichterstattung erfordert eine umfassende Performance- und Stakeholderorientierung.

### DR. ROBERT LINK UND DR. KAI DÄNZER

Dr. Robert Link und Dr. Kai Dänzer arbeiten im Accounting Centre of Excellence von KPMG. Beide beraten kapitalmarktorientierte Unternehmen bei Fragestellungen der Rechnungslegung und Unternehmensberichterstattung, insbesondere Integrated Reporting.



**Lothar Rieth:** Zentral ist, dass die Bedeutung von relevanten nicht finanziellen Informationen in den einzelnen Kapiteln, wie Strategie, Risiko und Prognose, detailliert beschrieben wird. Als Orientierung dient hierbei eine unternehmensspezifische Anwendung der IIRC-Berichtsprinzipien und -inhalte. Deren Umsetzungsstatus haben wir im Anhang unseres Berichts ausführlich dargestellt.

### Inwieweit sehen Sie die Möglichkeit, einen integrierten Bericht innerhalb der gesetzlich geforderten Rechnungslegung umzusetzen?

**Christoph Dolderer:** Der integrierte Bericht der EnBW AG enthält einen vollständigen (Konzern-)Lagebericht nach handelsrechtlichen Bestimmungen. Obgleich in Teilen einige Empfehlungen des IIRC nur in eingeschränktem Maße im deutschen Rechtsrahmen umgesetzt werden können, stellt die Integration der Empfehlungen des IIRC in den Lagebericht eine ideale Ausgangsbedingung für die Veröffentlichung eines integrierten Berichts dar. Eine andere Form der Veröffentlichung, etwa in einem separaten Bericht zum handelsrechtlichen Lagebericht, wäre zum einen vom zeitlichen Aufwand her kaum zu leisten und zum anderen vor dem Hintergrund der bereits bestehenden Informationsflut in Rechnungswerkzeugen nicht zielführend.

**Lothar Rieth:** Bislang galten für die Nachhaltigkeitsberichterstattung vor allem freiwillige Vorgaben, wie der De-facto-Standard der Global Reporting Initiative. Die zunehmende Bedeutung nicht finanzieller Informationen für die Unternehmenssteuerung führt gemäß §§ 289, 315 HGB zu einer stärkeren Berücksichtigung dieser Informationen im Lagebericht.

### Was waren die wesentlichen Herausforderungen bei der Umsetzung? Wie ist es Ihnen gelungen, diese Herausforderungen zu meistern?

**Christoph Dolderer:** Es gibt eine Vielzahl an Herausforderungen, die auf dem Weg zu einem integrierten Bericht gemeistert werden müssen.

Die in diesem Zusammenhang sicherlich wichtigste ist, dass die gesamte Unternehmung von den Vorzügen eines integrierten Berichts überzeugt sein muss. Bei der „Reise“ zum integrierten Bericht ist es wichtig, dass alle unterschiedlichen Akteure den Mehrwert sehen und von der Unternehmensführung bei der Umsetzung unterstützt werden.

Einen weiteren Erfolgsfaktor stellt die Projektplanung dar. Da es sich beim Integrated Reporting um eine ganzheitliche Sicht auf das Unternehmen handelt, ist eine Umorientierung zu einem integrierten Denken notwendig. Der Projektplan muss daher berücksichtigen, dass eine erfolgreiche Umsetzung somit nur inkrementell möglich ist.

**Lothar Rieth:** Ich möchte meinem Kollegen ausdrücklich zustimmen und betonen, dass die Einführung der integrierten Berichterstattung ein ganzheitliches Projekt darstellt, das vom Commitment auf Vorstandsebene ebenso wie von der Unterstützung der einzelnen Fachabteilungen lebt. Sichtbare, kontinuierliche Verbesserungen unter Berücksichtigung des für die Leser wichtigen Aspekts der Kontinuität tragen zu mehr Akzeptanz der integrierten Berichterstattung bei.

### Welche Erkenntnisse haben Sie aus dem Projekt für sich persönlich mitgenommen?

**Christoph Dolderer:** Aus meiner Sicht stärkt die Zusammenarbeit bei der Implementierung eines integrierten Berichts das Verständnis für andere Unternehmensfunktionen und deren Problemstellungen.

**Lothar Rieth:** In diesem Prozess werden oftmals auch Scheindebatten deutlich, in denen die Bearbeitung bestimmter Themen frühzeitig nur einem Unternehmensbereich zugeordnet wird, ohne zu berücksichtigen, dass eine integrierte Berichterstattung nur durch eine intensive Zusammenarbeit verschiedener Bereiche funktioniert. Bei der Identifikation von wesentlichen nicht finanziellen Leistungsindikatoren, aber auch bei der

Erarbeitung von Wirkungszusammenhängen wird dies besonders deutlich.

### Wie geht es mit dem Integrated Reporting weiter? Welche Chancen sehen Sie für die kommenden Jahre?

**Lothar Rieth:** Im Rahmen der Umsetzung der EU-Direktive 2014/95/EU stellt sich die Frage, auf welche Weise die geforderte Offenlegung der nicht finanziellen Leistungsindikatoren zukünftig erfolgen soll. Dies stellt grundsätzlich eine Chance für die integrierte Berichterstattung dar. Wir plädieren für eine Umsetzung im Geiste des IIRC-Rahmenkonzepts; eine grundsätzliche Teilung von finanziellen und nicht finanziellen Informationen ist nicht zu begrüßen. Ziel sollte es sein, im Sinne der Adressaten ein sinnvolles Zusammenspiel zwischen den verschiedenen Berichtsstandards zu ermöglichen, sodass eine Vielzahl an nebeneinander existierenden Berichtswerken vermieden werden kann.

**Christoph Dolderer:** Wenn man überzeugt ist, dass Integrated Reporting die Corporate Governance stärkt, wäre es wünschenswert, sich zu überlegen, wie man die integrierte Berichterstattung stärken kann. Im Fokus sehe ich hier insbesondere das Dilemma zwischen einem zunehmenden Umfang an IFRS-Anhangangaben und einem Fokus des Integrated Reporting auf Prägnanz und Konzentration auf das Wesentliche.

### Wenn Sie nur einen Satz hätten, um Unternehmen in Deutschland von einem integrierten Bericht zu überzeugen, wie würde dieser lauten?

**Christoph Dolderer:** Frei nach Antoine de Saint-Exupéry könnte man sagen: Ein guter Bericht entsteht nicht dann, wenn man nichts mehr hinzufügen, sondern nichts mehr weglassen kann.

**Lothar Rieth:** Mit etwas profaneren Worten: Über die Einführung eines integrierten Berichts und der übersichtlichen Darstellung der relevanten Unternehmensaktivitäten wird der Geschäftsbericht wieder zur zentralen Visitenkarte des Unternehmens.

## Latente Steuern im HGB-Einzel- und Konzernabschluss

### TERMINE/VERANSTALTUNGSORTE

**Mittwoch, 2. September 2015**

Düsseldorf, in den Geschäftsräumen von KPMG

**Mittwoch, 16. September 2015**

Hamburg, im Hotel Park Hyatt Hamburg

**Mittwoch, 23. September 2015**

Berlin, in den Geschäftsräumen von KPMG

**Mittwoch, 30. September 2015**

Frankfurt, in den Geschäftsräumen von KPMG, THE SQUAIRE

**Dienstag, 6. Oktober 2015**

München, in den Geschäftsräumen von KPMG

**Zielgruppe**

Die Veranstaltung richtet sich an Leiter und Mitarbeiter der Steuerabteilung und des Rechnungswesens sowie an Steuerreferenten.

Die Kosten für die Teilnahme betragen 500 Euro zuzüglich Umsatzsteuer pro Person.

**Ihre Ansprechpartnerin:**

Angela Heinrich  
T +49 30 2068-1510  
aheinrich@kpmg.com

## Cyber Security

### TERMINE/VERANSTALTUNGSORTE

**Mittwoch, 19. August 2015**

Düsseldorf, in den Geschäftsräumen von KPMG

**Donnerstag, 20. August 2015**

Köln, in den Geschäftsräumen von KPMG

**Dienstag, 8. September 2015**

Berlin, in den Geschäftsräumen von KPMG

**Dienstag, 15. September 2015**

Hamburg, in den Geschäftsräumen von KPMG

**Dienstag, 22. September 2015**

Hannover, im InterCity Hotel Hannover

**Ihre Ansprechpartnerin:**

Yvonne Ziemer-Popp  
T +49 30 2068-2684  
yziemerpopp@kpmg.com

## Private Equity – Erfolgsprinzipien in der Unternehmensführung

### TERMINE/VERANSTALTUNGSORTE

**Donnerstag/Freitag,  
8./9. Oktober 2015**

Frankfurt, in den Geschäftsräumen von KPMG, THE SQUAIRE

**Ihre Ansprechpartnerin:**

Sybille Jäger  
T +49 69 9587-3745  
sjaeger@kpmg.com

Die Teilnahmegebühr beträgt pro Person 1.000 Euro zuzüglich Umsatzsteuer.

Weitere Seminare und Aktuelles zu den Veranstaltungen finden Sie [hier](#).  
Auch Anmeldungen sind dort online möglich – schnell und unkompliziert.

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

### ACCOUNTING INSIGHTS

Bisher in dieser Reihe erschienen:

[DRS 20 – Umsetzungsanalyse](#)

[IFRS 15 – Umsatzerlöse aus Verträgen mit Kunden](#)

[DRS 20 – Konzernlagebericht](#)

[IAS 19R – Paradigmenwechsel in der Pensionsbilanzierung](#)

[IFRS 11 – Joint Arrangements](#)

[Paradigmenwechsel in der Leasingbilanzierung](#)

Vor Kurzem in Fachzeitschriften erschienen:

#### Sonstiges

##### Abschlussprüfung

Fortbestandsgefährdung und Entwicklungsbeeinträchtigung von Unternehmen – Informationspflichten des Abschlussprüfers unter Berücksichtigung von IDW S 11

BB 24/2015,  
S. 1451–1455

Holger Seidler

##### Abschlussprüfung

Übergangsfristen zur Einführung der Pflichtrotation von Prüfungsgesellschaften. Umsetzung der EU-Abschlussprüferreform

WP Praxis  
6/2015,  
S. 139–145

Georg Lanfermann

Links zu internationalen KPMG-Veröffentlichungen:

#### IFRS Newsletter

##### Financial Instruments

[IFRS Newsletter: Financial Instruments – Issue 24 \(June 2015\)](#)

Diese Ausgabe des IFRS Newsletters Financial Instruments berichtet über die jüngsten Diskussionen des IASB zu seinem Projekt „Finanzinstrumente“ im Juni 2015. Hier wurde mit der Identifizierung relevanter Merkmale zur Messung von Ansprüchen ein weiterer Fortschritt erzielt.

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  
hböckem@kpmg.com



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



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

## **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](http://www.kpmg.de/accountingnews)  
herunterladen oder abonnieren.

Beide Bezugsmöglichkeiten sind  
für Sie kostenlos.

**[www.kpmg.de](http://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.

© 2015 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.