

Autor: DRSC
Kapitel: DRSC AH 3
Datum: 01.10.2013

DRSC Anwendungshinweis 3 (IFRS)*

Ausgewählte IFRS-Bilanzierungsfragen unter besonderer Berücksichtigung gesamtwirtschaftlicher und unternehmensindividueller Krisensituationen

*DRSC Anwendungshinweis 3 (IFRS) wurde am 16. Dezember 2009 als RIC Anwendungshinweis (2009/02) veröffentlicht und zuletzt am 17. August 2010 erweitert.

***Der Anwendungshinweis wurde durch Beschluss des IFRS-Fachausschusses vom 12. Juli 2013 aktualisiert. Neben einer Umstellung der Reihenfolge, in der die einzelnen Hinweise präsentiert werden, wurden Anpassungen zu den Themenbereichen 1 bis 7 und 9 vorgenommen.**

Vorbemerkung

Deutsches Rechnungslegungs Standards Committee

Das Deutsche Rechnungslegungs Standards Committee (DRSC) hat den Auftrag, Grundsätze für eine ordnungsmäßige Konzernrechnungslegung zu entwickeln, den Gesetzgeber bei der Fortentwicklung der Rechnungslegung zu beraten, die Bundesrepublik Deutschland in internationalen Rechnungslegungsgremien zu vertreten und Interpretationen der internationalen Rechnungslegungsstandards im Sinn des § 315a Abs. 1 HGB zu erarbeiten.

Hinweis zur Anwendung der Verlautbarung

„DRSC Anwendungshinweise (IFRS)“ bzw. „Anwendungshinweise“ zeichnen sich dadurch aus, dass sie im Unterschied zu Interpretationen der internationalen Rechnungslegungsstandards im Sinn des § 315a Abs. 1 HGB (DRSC Interpretationen (IFRS)) keinen interpretierenden Charakter haben, sondern zu Fragestellungen der internationalen Rechnungslegung in deskriptiver und klarstellender Form Unterstützung zur sachgerechten Anwendung der IFRS leisten, wobei auch Themen mit nicht nur deutlich dominierendem nationalem Bezug Gegenstand dieser Verlautbarungen sein können.

Anwendungshinweise werden nach sorgfältiger Diskussion aller maßgeblichen Umstände, insbesondere der gültigen IFRS, des *Framework* des IASB, ggf. der *Observer Notes* und der Erörterungen im IFRS Interpretations Committee sowie der eingegangenen Stellungnahmen, nach Durchführung von Anhörungen in öffentlicher Sitzung beschlossen.

Die vom DRSC beschlossenen Anwendungshinweise gelten, solange keine anders lautende Regelung durch das IFRS Interpretations Committee oder den IASB beschlossen wurde und dienen als Hilfestellung für die Bilanzierung der behandelten Sachverhalte in einem Abschluss, der nach den gültigen Regelungen des IASB aufgestellt wird.

Unternehmen in Deutschland, die ihren Abschluss als gemäß IFRS aufgestellt kennzeichnen, wird empfohlen, die Anwendungshinweise in die Abwägung des Einzelfalles einzubeziehen.

Copyright

Das urheberrechtliche Nutzungsrecht an diesem Anwendungshinweis steht dem DRSC zu. Der Anwendungshinweis ist einschließlich seines Layouts urheberrechtlich geschützt. Jede Verwertung einschließlich der Vervielfältigung und Verbreitung, der ganzen oder teilweisen Übersetzung sowie der ganzen oder teilweisen Speicherung, Verarbeitung, Vervielfältigung, Verbreitung oder sonstigen Nutzung für elektronische Speicher- und Verbreitungsmedien, die nicht durch das Urheberrecht gestattet ist, ist ohne ausdrückliche Zustimmung des DRSC unzulässig und strafbar. Wird ein Anwendungshinweis wiedergegeben, darf dieser inhaltlich nicht verändert werden. Außerdem sind der vollständige Titel des Anwendungshinweises sowie die Quelle anzugeben. Jeder Anwender kann sich bei richtiger Anwendung auf die Beachtung des Anwendungshinweises des DRSC berufen.

Herausgeber

Herausgeber: Deutsches Rechnungslegungs Standards Committee e. V., Zimmerstraße 30, 10969 Berlin, Tel. +49 (0)30 206412-0, Fax +49 (0)30 206412-15, E-Mail: info@drsc.de.

Ausgewählte IFRS-Bilanzierungsfragen unter besonderer Berücksichtigung gesamtwirtschaftlicher und unternehmensindividueller Krisensituationen

Hintergrund

Im Rahmen der globalen Finanz- und Wirtschaftskrise, die 2007 als Immobilienkrise auf dem Subprime-Markt in den USA begann, hat eine Reihe von Bilanzierungsfragen in Zusammenhang mit einem nach IFRS aufzustellenden Abschluss eine besondere Bedeutung erfahren.

Da nach der Ansicht des DRSC in diesem Zusammenhang verschiedene Klarstellungen hilfreich sind, wurde der vorliegende DRSC Anwendungshinweis 3 (IFRS) erarbeitet. Dieser soll den Unternehmen, die ihren Abschluss gemäß IFRS aufstellen, als Hilfestellung dienen.

Im Rahmen der im Jahr 2013 durchgeführten Aktualisierung des Anwendungshinweises wurde der konkrete Bezug zur Finanz- und Wirtschaftskrise zugunsten einer allgemeinen Adressierung gesamtwirtschaftlicher und unternehmensindividueller Krisensituationen aufgegeben.

Behandelte Bilanzierungsfragen

In seiner 34. Sitzung am 26. Mai 2009 hat das Rechnungslegungs Interpretations Committee (RIC) beschlossen, eine Verlautbarung zu Bilanzierungsfragen im Hinblick auf die Auswirkungen der Finanz- und Wirtschaftskrise auf den IFRS-Abschluss zu veröffentlichen.

Ersteller und Abschlussprüfer sowie die interessierte Öffentlichkeit wurden in diesem Zusammenhang gebeten, bis zum 14. August 2009 Sachthemen und Problemstellungen von allgemeinem Interesse bzw. konkretisierende Hinweise zu angeführten Beispielen unter besonderer Herausstellung der aus der Finanz- und Wirtschaftskrise resultierenden Bilanzierungsfragen beim RIC einzureichen.

Nach Erörterung durch das RIC ist zu verschiedenen eingegangenen Vorschlägen und zu weiteren vom RIC identifizierten Sachverhalten dieser Anwendungshinweis erarbeitet worden.

Im Rahmen einer ersten Fortentwicklung wurden die Hinweise 5 und 6, im Rahmen einer zweiten Fortentwicklung die Hinweise 1 und 4 in den Anwendungshinweis aufgenommen.

Überblick

1. Auftragsverschiebungen, -sistierungen und -kündigungen bei Fertigungsaufträgen im Sinne des IAS 11
2. Konjunkturelles Kurzarbeitergeld
3. Negative Arbeitszeitkonten (kurzfristig)
4. Bilanzierung von Eintrittsprämien
5. Bilanzierung von sog. Halteprämien
6. Abzinsungssatz nach IAS 19.83 ff.
7. Zusammenwirken der Bilanzierungsvorschriften für Restrukturierungsmaßnahmen gemäß IAS 37 und für Leistungen aus Anlass der Beendigung des Arbeitsverhältnisses (als Bestandteil der Restrukturierungsmaßnahmen) gemäß IAS 19

8. Signifikante oder länger anhaltende Abnahme des beizulegenden Zeitwertes eines gehaltenen Eigenkapitalinstruments unter dessen Anschaffungskosten als objektiver Hinweis auf eine Wertminderung
9. Bedeutung besonderer Berichtspflichten in Krisensituationen

Hinweise zur Rechnungslegung

1. Auftragsverschiebungen, -sistierungen und -kündigungen bei Fertigungsaufträgen im Sinne des IAS 11

Sachverhalt

Als Reaktion auf gesamtwirtschaftliche Krisensituationen und den damit einhergehenden eingetrübten konjunkturellen Rahmenbedingungen werden kundenspezifische Fertigungsaufträge häufig auf unbestimmte Zeit verschoben. Darüber hinaus ist zu beobachten, dass die Auftraggeber vereinzelt auch von den vereinbarten Klauseln zur Sistierung¹ bzw. auch der Kündigung laufender Projekte Gebrauch machen.

Der in diesem Zusammenhang einschlägige Rechnungslegungsstandard IAS 11 Fertigungsaufträge stellt keine ausdrücklichen Rechnungslegungsregeln für die bilanziellen Konsequenzen zur Verfügung, die sich aus solchen Auftragsverschiebungen, -sistierungen und -kündigungen ergeben können.

Frage: Können sich durch die Verschiebung bei der Erteilung eines Fertigungsauftrags beim Auftragnehmer bilanzielle Konsequenzen ergeben?

Antwort: Grundsätzlich ja. Zu den Auftragskosten im Sinne von IAS 11 gehören unter bestimmten Voraussetzungen auch solche Kosten, die zur Erlangung eines konkreten Auftrags erforderlich sind (IAS 11.21 - Sätze 2 und 3). Gemäß einer der im Standard genannten Voraussetzungen muss es wahrscheinlich sein, „dass der Auftrag erhalten wird“, also der Auftraggeber dem Auftragnehmer den Auftrag erteilen wird. Eine mögliche Konsequenz der Verschiebung bei der Erteilung eines Fertigungsauftrags ist die Einstufung durch den Auftragnehmer, dass die Auftragserteilung nicht mehr wahrscheinlich ist. Ist dies der Fall, müssen vor der Auftragserteilung angefallene und bisher als Auftragskosten aktivierte Kosten aufwandswirksam erfasst werden.

Frage: Von Auftragnehmern werden vor Erlangung eines Auftrags teilweise bestimmte Vermögenswerte (z.B. Vorräte oder maschinelle Anlagen) erworben, die für nachfolgend noch abzuschließende Fertigungsaufträge eingesetzt werden sollen. Können sich durch die Verschiebung bei der Erteilung eines Fertigungsauftrags auch in Bezug auf solche Vermögenswerte bilanzielle Konsequenzen ergeben?

Antwort: Ja. Es ist allerdings zunächst darauf hinzuweisen, dass die Auftragskosten eines Fertigungsauftrags gem. IAS 11.21 Satz 1 nur die dem Vertrag zurechenbaren Kosten ab dem Tag der Auftragserteilung umfassen. Da für den beschriebenen Sachverhalt ein Fertigungsauftrag noch nicht vorliegt, stellen aus den oben beschriebenen Vermögenswerten resultierende Abwertungen oder Abschreibungen keine Auftragskosten im Sinne von IAS 11 dar. Wird die Erteilung eines Fertigungsauftrags verschoben, so ist die damit ggf. beeinträchtigte Verwertungsmöglichkeit der Vermögenswerte bis zur Erteilung des Auftrags bei der Bewertung nach den allgemeinen Vorschriften für Vorräte oder Sachanlagen zu berücksichtigen. In Bezug auf notwendige Anpassungen des Abschreibungsplans und etwaige (außerplanmäßige) Wertminderungen sind alternative Verwertungs- und Einsatzmöglichkeiten für solche Vermögenswerte zu beachten.

¹ Bei Sistierungen handelt es sich grundsätzlich um einen vom Auftraggeber formell geforderten Stillstand in der Auftrags- bzw. Projektabwicklung, bei dem es zunächst offen bleibt, ob der Auftrag bzw. das Projekt weitergeführt wird.

Frage: Welche wesentlichen Auswirkungen kann die Sistierung eines Fertigungsauftrags auf die Bilanzierung des Auftrags nach IAS 11 haben, sofern weiter von einer Fortsetzung des Auftrags auszugehen ist?

Antwort: Im Falle der Sistierung eines Fertigungsauftrags ist grundsätzlich weiterhin nach IAS 11 zu bilanzieren. In Abhängigkeit von der Verlässlichkeit der Schätzung des Ergebnisses des Fertigungsauftrags können sich aufgrund der Sistierung vor allem die im Folgenden dargestellten Auswirkungen ergeben. In jedem Fall ist jedoch zu beachten, dass ein erwarteter Verlust durch den Fertigungsauftrag gemäß IAS 11.36 sofort als Aufwand zu erfassen ist.

Nur für den Fall, dass in Bezug auf alle relevanten Einflussfaktoren eine verlässliche Schätzung des Ergebnisses des Fertigungsauftrags auch weiterhin möglich ist, sind Auftrags Erlöse und Auftragskosten entsprechend dem Leistungsfortschritt am Abschlussstichtag zu erfassen (sog. *percentage-of-completion* - Methode). Gemäß IAS 11.23 (b) im Falle von Festpreisverträgen bzw. IAS 11.24 (a) im Falle von Kostenzuschlagsverträgen ist bei dieser Beurteilung auch zu prüfen, ob es (weiter-hin) wahrscheinlich ist, „dass der wirtschaftliche Nutzen aus dem Vertrag dem Unternehmen zufließt“. In diesem Zusammenhang sind u.a. die wirtschaftlichen Interessen des Auftraggebers zu würdigen, d.h. in welcher Form die Fortführung des Fertigungsauftrags vom Auftraggeber beabsichtigt ist (Kapazitätsmanagement des Auftraggebers).

Ist das Ergebnis eines Fertigungsauftrags aufgrund einer Sistierung bzw. daraus resultierender Konsequenzen nicht mehr verlässlich schätzbar, so ist nach den Vorschriften des IAS 11.32 zu verfahren, sofern die angefallenen Auftragskosten „wahrscheinlich einbringbar“ sind und somit nach IAS 11.32 (a) Umsatzerlöse in gleicher Höhe wie die angefallenen Auftragskosten in der Gewinn- und Verlustrechnung erfasst werden dürfen. Diese Vorgehensweise wird auch als *cost-recovery* - bzw. *zero-profit-margin* - Methode bezeichnet und entspricht einer erfolgsneutralen Teilumsatzrealisation.

Daneben ist auch auf die Zahlungsfähigkeit des Auftraggebers abzustellen - durch die Sistierung kommt der Bonitätsprüfung des Auftraggebers bzw. der Prüfung der Werthaltigkeit und Einbringlichkeit der eigenen Ansprüche eine herausgehobene Bedeutung zu.

Frage: Wird mit dem Auftraggeber formell eine Sistierung der Auftrags- bzw. Projektabwicklung vereinbart, so werden zugunsten des Auftragnehmers in bestimmten Fällen bereits bei Abschluss des Fertigungsauftrags vereinbarte Konventionalstrafen fällig. Wie sind solche Konventionalstrafen bilanziell zu behandeln?

Antwort: Erlöse aus bereits bei Abschluss des Fertigungsauftrags vereinbarten Konventionalstrafen stellen Auftrags Erlöse dar. In Abhängigkeit von den jeweils individuell getroffenen Vereinbarungen und Rahmenbedingungen handelt es sich dabei

- entweder um Abweichungen (IAS 11.13)
- oder um Ansprüche (IAS 11.14),

die dementsprechend nach den jeweils einschlägigen Vorschriften zu berücksichtigen sind.

Frage: Ist im Falle der Kündigung eines Fertigungsauftrags durch den Auftraggeber weiterhin nach IAS 11 zu bilanzieren?

Antwort: Wird ein Fertigungsauftrag von Seiten des Auftraggebers gekündigt, so richtet sich die Abwicklung des Auftrags nach den vertraglichen Absprachen, die regelmäßig in diesem Zusammenhang bereits bei Vertragsabschluss vereinbart wurden. In solchen Fällen ist weiterhin nach IAS 11 zu bilanzieren, da es sich bei den aus der Kündigung resultierenden Auftragsabwicklungen im Regelfall um Kürzungen gegenüber dem vertraglich vereinbarten Leistungsvolumen, d.h. Abweichungen im Sinne von IAS 11.13 oder um Ansprüche im Sinne von IAS 11.14, bzw. um den Auftrags Erlösen zuzurechnende Vertragsstrafen handelt.

2. Konjunkturelles Kurzarbeitergeld²

Sachverhalt

Als kurzfristige Reaktion auf mangelnde Beschäftigungsmöglichkeiten und zur Vermeidung betriebsbedingter Kündigungen nutzen Unternehmen vielfach das Instrument der Kurzarbeit bzw. des konjunkturellen Kurzarbeitergeldes. Im Rahmen dieser Form der Kurzarbeit wird die betriebsübliche regelmäßige Arbeitszeit für einen vorübergehenden Zeitraum vermindert, wobei die Arbeitnehmer bzw. Teile der Belegschaft ein entsprechend reduziertes Arbeitsentgelt vom Arbeitgeber erhalten. Sofern die einschlägigen Voraussetzungen des Sozialgesetzbuchs 3 (SGB III) erfüllt werden, haben die von der Kurzarbeit betroffenen Arbeitnehmer einen Anspruch auf konjunkturelles Kurzarbeitergeld. Für die Ausfallstunden wird sozialversicherungs-pflichtigen Arbeitnehmern diese staatliche Leistung durch die Bundesagentur für Arbeit gewährt. Der Arbeitsausfall ist bei der Agentur für Arbeit, in deren Bezirk der Betrieb liegt, schriftlich vom Arbeitgeber oder der Betriebsvertretung anzuzeigen. Die Auszahlung an die Beschäftigten erfolgt durch den Arbeitgeber.

Das konjunkturelle Kurzarbeitergeld beträgt für Arbeitnehmer, die beim Arbeitslosengeld die Voraussetzungen für den erhöhten Leistungssatz erfüllen würden, 67 Prozent und für die übrigen Arbeitnehmer 60 Prozent der Nettoentgeltdifferenz gemäß § 105 Sozialgesetzbuch 3 (SGB III) im Anspruchszeitraum.

Darüber hinaus werden dem Arbeitgeber auf Antrag³ die von ihm allein zu tragenden Aufwendungen zur Sozialversicherung für die Ausfallstunden pauschaliert zu 50 Prozent bzw. bei Vorliegen bestimmter Voraussetzungen zu 100 Prozent erstattet⁴.

Frage: Besteht im Falle der Kurzarbeit für das bilanzierende Unternehmen eine Pflicht zur Rückstellungsbildung für künftig an die Arbeitnehmer zu zahlende Kurzarbeitergelder bzw. von ihm zu tragende Aufwendungen zur Sozialversicherung?

Antwort: Nein. Weder IAS 19 Leistungen an Arbeitnehmer noch IAS 37 Rückstellungen, Eventualschulden und Eventualforderungen begründen für einen Arbeitgeber im Falle der Kurzarbeit die Pflicht zur Bildung einer Rückstellung für künftig zu zahlende Kurzarbeitergelder bzw. Sozialversicherungsbeiträge, da der Arbeitgeber gegenüber dem Arbeitnehmer insoweit nicht verpflichtet ist bzw. sich nach wie vor Anspruch und Verpflichtung aus dem beiderseitig noch nicht erfüllten Dauerschuldverhältnis zwischen Arbeitnehmer und Arbeitgeber ausgeglichen gegenüberstehen. Dies gilt auch, wenn sich der Arbeitgeber zu einer Aufstockung des konjunkturellen Kurzarbeitergeldes verpflichtet hat.

Frage: Handelt es sich bei dem konjunkturellen Kurzarbeitergeld aus der Sicht des bilanzierenden Unternehmens um einen durchlaufenden Posten, so dass in der Gesamtergebnisrechnung bzw. in einer gesonderten Gewinn- und Verlustrechnung weder ein entsprechender Aufwand noch ein Ertrag zu erfassen bzw. auszuweisen ist?

Antwort: Ja. Aus der Sicht des bilanzierenden Unternehmens stellt das konjunkturelle Kurzarbeitergeld insoweit einen durchlaufenden Posten dar, als gemäß § 95 Sozialgesetzbuch 3 (SGB III) der Anspruch auf das konjunkturelle Kurzarbeitergeld dem Arbeitnehmer zusteht und die

² Der Begriff „konjunkturelles Kurzarbeitergeld“ (bzw. Kurzarbeitergeld) wird in diesem Anwendungshinweis in Übereinstimmung mit der von der Bundesagentur für Arbeit verwendeten Begriffsumschreibung wie folgt verwendet: „Das konjunkturelle Kurzarbeitergeld (Kug) wird gewährt, wenn in Betrieben oder Betriebsabteilungen die regelmäßige betriebsübliche wöchentliche Arbeitszeit infolge wirtschaftlicher Ursachen oder eines unabwendbaren Ereignisses vorübergehend verkürzt wird. Die Voraussetzungen der §§ 95 bis 109 Sozialgesetzbuch 3 (SGB III) müssen dabei erfüllt sein.“

³ Der Antrag auf das konjunkturelle Kurzarbeitergeld schließt den Antrag auf Erstattung der Sozialversicherungsbeiträge ein.

⁴ Vergleiche hierzu § 421f Sozialgesetzbuch 3 (SGB III). Es ist darauf hinzuweisen, dass diese Maßnahmen bis zum 31. Dezember 2011 befristet sind.

Leistungsverpflichtung bei der Bundesagentur für Arbeit liegt. Aus diesem Grund sind konjunkturelle Kurzarbeitergelder in der Gesamtergebnisrechnung bzw. in einer gesonderten Gewinn- und Verlustrechnung weder als Ertrag noch als Aufwand zu erfassen bzw. auszuweisen. Aus Gründen der Praktikabilität wird es jedoch regelmäßig nicht zu beanstanden sein, wenn das an die Arbeitnehmer ausgezahlte konjunkturelle Kurzarbeitergeld in der Buchhaltung als Personalaufwand erfasst und die Erstattung des konjunkturellen Kurzarbeitergeldes durch die Bundesagentur für Arbeit mit diesem Aufwand verrechnet wird. Die Berücksichtigung der Erstattungen der Bundesagentur für Arbeit als sonstige betriebliche Erträge oder in vergleichbaren Posten ist dagegen nicht sach-gerecht.

Frage: Gilt diese Aussage analog auch für die vom Arbeitgeber zu tragenden Aufwendungen zur Sozialversicherung, die ihm auf Antrag pauschaliert von der Bundesagentur für Arbeit erstattet werden?

Antwort: Nein. Die pauschalierten Erstattungen der vom Arbeitgeber zu tragenden Aufwendungen zur Sozialversicherung stellen keinen durchlaufenden Posten dar, da das bilanzierende Unternehmen in Bezug auf die Sozialversicherungsbeiträge primär verpflichtet bleibt und diese Aufwendungen somit als Personalaufwand zu erfassen hat. Die pauschalierten Erstattungen sind vor diesem Hintergrund als erfolgsbezogene Zuwendungen im Sinne von IAS 20 zu interpretieren. Gemäß IAS 1.32 i.V.m. IAS 20.31 ist daher für diese Erstattungen sowohl die getrennte Darstellung als Ertrag als auch der Abzug von den Personalaufwendungen zulässig. In IAS 20.31 wird weiter ausgeführt, dass die Angabe der Zuwendungen für das richtige Verständnis von Abschlüssen notwendig sein kann. Darüber hinaus ist die Auswirkung von Zuwendungen auf jeden gesondert darzustellenden Ertrags- oder Aufwandsposten anzugeben (d.h. der jeweils enthaltene Betrag oder der Anteil der Zuwendungen ist anzugeben), sofern die Auswirkungen wesentlich sind. Weiterhin sind die in IAS 20.39 geforderten Angaben im Anhang anzugeben.

Frage: Wie ist zu bilanzieren, wenn die Erstattung des konjunkturellen Kurzarbeitergeldes durch die Bundesagentur für Arbeit beim bilanzierenden Unternehmen eingeht, bevor die korrespondierende Auszahlung an die Arbeitnehmer erfolgt?

Antwort: Die Erstattung ist erfolgsneutral als Verbindlichkeit in der Bilanz zu erfassen, bis die Löhne bzw. Gehälter an die Arbeitnehmer gezahlt werden.

Frage: Sind in Zusammenhang mit Kurzarbeit bzw. der Gewährung von konjunkturellem Kurzarbeitergeld besondere Berichtspflichten im (Konzern-) Lagebericht bzw. im Anhang zu beachten?

Antwort: Über das Erfordernis, auf Kurzarbeit bzw. die Gewährung von konjunkturellem Kurzarbeitergeld im Rahmen des (Konzern-) Lageberichts einzugehen, ist unternehmensindividuell anhand der jeweiligen Rahmenbedingungen zu entscheiden. Auf den die gesetzlichen Vorschriften erläuternden DRS 20 *Konzernlagebericht* wird hingewiesen.

Ebenfalls in Abhängigkeit vom Einzelfall kann in Ergänzung zu den bereits oben an-gesprochenen Anhangangaben eine Berichterstattungspflicht gemäß IAS 1.117 - 124 zu den Rechnungslegungsmethoden erforderlich sein.

3. Negative Arbeitszeitkonten (kurzfristig)

Sachverhalt

Als kurzfristige Reaktion auf mangelnde Beschäftigungsmöglichkeiten und zur Vermeidung betriebsbedingter Kündigungen nutzen Arbeitgeber Arbeitszeitmodelle, die das starre Muster der gleichmäßig über eine bestimmte Zeiteinheit verteilten Vertragsarbeitszeit ersetzen. Tagesbezogene Abweichungen zwischen tatsächlich geleisteter und vereinbarter Arbeitszeit werden auf einem individuellen Zeitkonto des Mitarbeiters verrechnet – für die vortragsfähige Mehr- oder Minderarbeit ist häufig eine Obergrenze bestimmt. Weisen diese Arbeitszeitmodelle einen Bezugs- bzw. Ausgleichszeitraum von bis zu einem Jahr auf, so werden sie insbesondere vor dem Hintergrund der

Rechnungslegungsregeln als kurzfristig eingestuft und als Kurzzeitkonten bzw. kurzfristige Arbeitszeitkonten bezeichnet. Kurzzeitkonten werden in der Praxis z.B. in der Form von Gleitzeit, Jahresarbeitszeitkonten, Ampelkonten oder Arbeitszeitkorridoren eingesetzt.

Frage: Besteht für den Arbeitgeber ein aktivierungspflichtiger Anspruch, wenn ein Arbeitnehmer im Rahmen eines kurzfristigen Arbeitszeitkontenmodells weniger Arbeitsstunden erbracht hat, als vertraglich geschuldet?

Antwort: Bei den Vereinbarungen über kurzfristige Arbeitszeitkonten handelt es sich gemäß IAS 19.8 um „kurzfristig fällige Leistungen an Arbeitnehmer“, für die in Bezug auf Ansatz und Bewertung die Vorschriften des IAS 19.11 zu beachten sind.

Hat der Arbeitnehmer weniger Arbeitsstunden erbracht als gemäß vertraglicher Vereinbarungen geschuldet, so ergibt sich für sein Arbeitszeitkonto ein Defizit bzw. das Konto wird negativ. Aus Sicht des Arbeitgebers besteht aufgrund der geleisteten Lohn- bzw. Gehaltszahlungen ein Erfüllungsüberhang. Sofern eine Verpflichtung des Arbeitnehmers zur Erbringung noch ausstehender Arbeitsleistungen vorliegt, handelt es sich grundsätzlich um einen Vermögenswert in der Form einer aktivischen Abgrenzung (*prepaid expense*) im Sinne von IAS 19.11 (a) (Satz 2). Das gleiche Ergebnis ergibt sich, wenn dem Arbeitgeber im Falle eines vorherigen Ausscheidens des Arbeitnehmers ein finanzieller Ausgleichsanspruch zusteht.

Als notwendige Voraussetzung für die Aktivierung eines entsprechenden Anspruchs muss jedoch einzelfallbezogen gewährleistet sein, dass dieser Rückzahlungsanspruch bzw. die Verminderung künftiger Zahlungen hinreichend sicher ist. Insbesondere muss die Erbringung der rückständigen Arbeitsleistung durch den Arbeitnehmer (bzw. die Rückerstattung bereits gezahlter Löhne oder Gehälter) vom Arbeitgeber arbeitsrechtlich eingefordert werden können. Nach der ständigen Rechtsprechung des Bundesarbeitsgerichts (BAG) ist diese Voraussetzung grundsätzlich nur dann erfüllt, wenn allein der Arbeitnehmer darüber entscheiden kann, ob und in welchem Umfang auf dem Arbeitszeitkonto ein Saldo zugunsten des Arbeitgebers entsteht (vergleiche z.B. das BAG-Urteil vom 13. Dezember 2000; 5 AZR 334/99). Wurde die Regelung in § 615 Satz 1 BGB über die Tragung des Wirtschaftsrisikos durch den Arbeitgeber ausdrücklich und arbeitsrechtlich wirksam abgedungen, so begründen auch auf Anordnung des Arbeitgebers entstandene negative Arbeitszeitkonten einen zu aktivierenden Anspruch des Arbeitgebers.

Frage: Können aktivische Abgrenzungen für Zeitkontensalden zugunsten des Arbeitgebers im Rahmen von kurzfristigen Arbeitszeitkontenmodellen mit entsprechenden Passivposten saldiert werden?

Antwort: Nein. Gemäß IAS 1.32 dürfen sich ergebende Vermögenswerte und Schulden im Rahmen von kurzfristigen Arbeitszeitkontenmodellen nicht miteinander saldiert werden, da nach IAS 19.11 ff. eine solche Vorgehensweise nicht zulässig ist.

4. Bilanzierung von Eintrittsprämien

Sachverhalt

Neu in ein Unternehmen eintretenden Arbeitnehmern werden vereinzelt Eintrittsprämien vor Aufnahme der Beschäftigung mit der Bedingung einer Mindestverbleibensdauer ausgezahlt. Der Leistungsempfänger hat den erhaltenen Bonus vollständig oder teilweise an den Arbeitgeber zurückzuzahlen, wenn bzw. soweit er vor Ablauf der Mindestverbleibensdauer das Unternehmen verlässt.

Frage: Welcher der vier in IAS 19.5 aufgeführten Kategorien sind die oben beschriebenen Eintrittsprämien zuzuordnen?

Antwort: Die Eintrittsprämien sind aufgrund der vorab geleisteten Zahlung als kurzfristig fällige Leistungen an Arbeitnehmer zu qualifizieren.

Frage: Welche Bilanzierungsvorschriften sind für die oben beschriebenen Eintrittsprämien konkret anzuwenden?

Antwort: Bei Auszahlung der Prämie ist gemäß IAS 19.11 (a) ein Vermögenswert anzusetzen (aktivistische Abgrenzung), da die Vorauszahlung zu einer Rückerstattung im Falle des Verstoßes gegen die Mindestverbleibensdauer führen wird. Hierbei ist allerdings zu beachten, dass der Ansatz eines Vermögenswerts nur dann möglich ist, wenn zu erwarten ist, dass der mit dem Sachverhalt verbundene künftige wirtschaftliche Nutzen dem Unternehmen zufließen wird. Dies ist nur dann der Fall, wenn das bilanzierende Unternehmen den eventuellen Anspruch auf Rückerstattung der Eintrittsprämie arbeitsrechtlich durchsetzen kann, falls der Arbeitnehmer vor Ablauf der Mindestverbleibensdauer das Unternehmen verlässt

Die Erfassung von Aufwand ist nach Auffassung des DRSC gemäß IAS 19.11 (b) linear über den Zeitraum der vereinbarten Mindestverbleibensdauer des Arbeitnehmers vorzunehmen. Diese Vorgehensweise entspricht der Erwartung des bilanzierenden Unternehmens in Bezug auf die vom Arbeitnehmer noch zu erbringende Arbeitsleistung im Austausch für die bereits vorab gezahlte Prämie.

Die aufgezeigte Bilanzierung gilt unabhängig davon, ob der Arbeitnehmer bei Verstoß gegen die vereinbarten Absprachen die Eintrittsprämie vollständig oder nur zeitanteilig in der Höhe zurückzuerstatten hat, soweit er der vereinbarten Mindestverbleibensdauer nicht entsprochen hat.

Frage: Welche bilanziellen Konsequenzen ergeben sich, wenn der Arbeitnehmer vor Erreichen der vereinbarten Mindestverbleibensdauer das Unternehmen wieder verlässt?

Antwort: Ist mit dem Arbeitnehmer die Rückerstattung der Eintrittsprämie in voller Höhe vereinbart, so ist

- der in früheren und in der laufenden Berichtsperiode als Aufwand erfasste Teil erfolgswirksam als Forderung gegenüber dem Arbeitnehmer zu aktivieren und
- der verbliebene, bisher als aktivistische Abgrenzung ausgewiesene Teil umzuklassifizieren und ebenfalls als Forderung gegenüber dem Arbeitnehmer auszuweisen,

so dass in Höhe der ursprünglich für den Eintritt gewährten Prämie nunmehr eine (Rück-) Forderung gegenüber dem Arbeitnehmer ausgewiesen wird.

Ist hingegen mit dem Arbeitnehmer die Rückerstattung der Eintrittsprämie nur in der Höhe vereinbart, soweit der vereinbarten Mindestverbleibensdauer nicht entsprochen wird, so ist der verbliebene und bisher als aktivistische Abgrenzung ausgewiesene Teil entsprechend als Forderung gegenüber dem Arbeitnehmer umzuklassifizieren.

5. Bilanzierung von sog. Halteprämien

Sachverhalt

Arbeitnehmern werden aus Anlass der Beendigung eines Arbeitsverhältnisses häufig Leistungen gewährt, die zwar mit einer unfreiwilligen Beendigung des Arbeitsverhältnisses verbunden sind, dem wirtschaftlichen Gehalt nach aber „Halteprämien“ für ein befristetes Verbleiben im Unternehmen darstellen. Beispielsweise kann es aus Sicht des Unternehmens erforderlich sein, zur geordneten Abwicklung eines Produktionsstandorts, dessen Stilllegung beschlossen worden ist, Arbeitnehmer über die normale Kündigungsfrist hinaus zeitlich befristet zu beschäftigen und zu diesem Zweck als entsprechenden Anreiz eine Halteprämie auszuloben. In einem solchen Fall - häufig in Zusammenhang mit Restrukturierungen - werden zum einen „Leistungen aus Anlass der Beendigung des Arbeitsverhältnisses“ vereinbart, darüber hinaus aber auch Anreize für die Erbringung künftiger Arbeitsleistungen durch den Arbeitnehmer in Form von Halteprämien, die auch als *Retention* oder *Stay Bonuses* bezeichnet werden, gewährt.

Halteprämien, die in den Anwendungsbereich des IFRS 2 *Anteilsbasierte Vergütung* fallen, sind nicht Gegenstand dieses Anwendungshinweises.

Frage: Sind Halteprämien, die Arbeitnehmern gemeinsam mit Leistungen aus Anlass der Beendigung des Arbeitsverhältnisses gewährt werden, getrennt von diesen zu bilanzieren?

Antwort: Ja. Da die Leistungen an die Arbeitnehmer für unterschiedliche Gegenleistungen gewährt werden, hat angesichts des im Rahmen der IFRS zu beachtenden Grundsatzes der wirtschaftlichen Betrachtungsweise eine Aufteilung der beiden Leistungen zu erfolgen, auch wenn diese zivilrechtlich in einem Vertrag vereinbart werden (vgl. IAS 19.159).

Die Halteprämie wird für eine zukünftig noch zu erbringende Leistung (Verbleib im Unternehmen) gewährt, während der andere Teil der Leistung aus Anlass der Beendigung des Arbeitsverhältnisses gewährt wird.

Frage: Wie sind Halteprämien zu bilanzieren?

Antwort: Halteprämien stellen kurzfristig fällige Leistungen an Arbeitnehmer dar, sofern zu erwarten ist, dass sie innerhalb von 12 Monaten nach Ende der Berichtsperiode, in der die entsprechende (Arbeits-) Leistung erbracht wurde, vollständig abgegolten werden (IAS 19.8).

Wenn hingegen nicht zu erwarten ist, dass die mit einer Halteprämie verbundene Zahlung in voller Höhe innerhalb von 12 Monaten nach Ende derjenigen Periode vollständig abgegolten wird, in der die mit der Halteprämie verbundene (Arbeits-) Leistung von den Arbeitnehmern erbracht wurde, sind die Vorschriften des IAS 19.153 - 158 zu anderen langfristig fälligen Leistungen an Arbeitnehmer anzuwenden.

Die Aufwandserfassung erfolgt mit der Erbringung der Leistungen (siehe hierzu im Einzelnen die Regelungen des IAS 19.11 bzw. IAS 19.153 ff. i.V.m. IAS 19.56 ff.).

6. Abzinsungssatz nach IAS 19.83 ff.

Sachverhalt

In IAS 19.83 (Satz 1) ist festgelegt, welcher Zinssatz zur Diskontierung der Verpflichtungen für die nach Beendigung des Arbeitsverhältnisses zu erbringenden Leistungen heranzuziehen ist. Dieser Zinssatz ist gemäß des amtlichen deutschen EU-Textes „auf der Grundlage der Renditen zu bestimmen, die am Abschlussstichtag für erstrangige, festverzinsliche Industrieanleihen am Markt erzielt werden“. Abweichend von dieser Übersetzung orientieren sich in Übereinstimmung mit dem englischen Standardtext (... *high quality corporate bonds* ...) die in der Praxis verwendeten Zinssätze häufig an der Umlaufrendite hochwertiger Unternehmensanleihen, die mit einem AA- bzw. Aa-Rating nach Standard & Poor's bzw. Moody's versehen sind. So werden z.B. Informationen zu entsprechenden iBoxx-Indizes (AA Corporate Bonds) regelmäßig von einem Marktdatenanbieter veröffentlicht, auf die für die Bestimmung des Abzinsungssatzes zurückgegriffen werden kann.

Diese Indizes können jedoch vorübergehend Anleihen beinhalten, die von einem AA- bzw. Aa-Rating herabgestuft wurden und nicht dem geforderten Kriterium der Hochwertigkeit entsprechen. Für den iBoxx AA Corporate Bond Index werden von dem Marktdatenanbieter beispielsweise Informationen über Anleihen, die zum Stichtag schlechter als AA eingestuft sind, jedoch (aus technischen Gründen) erst kurz nach dem Stichtag aus dem Index herausgenommen werden, kurz vor dem Stichtag oder zum Stichtag zur Verfügung gestellt. Da eine unreflektierte und unbereinigte Verwendung solcher Indizes dazu führen kann, dass die Referenzgrundlage für den zu betrachtenden Stichtag nicht den gemäß IAS 19.83 (Satz 1) beschriebenen Anforderungen entspricht, ist es erforderlich, den Index auf Basis der zum Stichtag vorliegenden Informationen um die Anleihen zu bereinigen, die schlechter als AA bzw. Aa eingestuft sind, es sei denn, es ist offensichtlich, dass die Effekte einer solchen Anpassung unwesentlich sind.

Im Zusammenhang mit der Ableitung des Abzinsungssatzes können unter Berücksichtigung der jeweiligen Umstände auch Anpassungen des zugrunde liegenden Index in Bezug auf andere Teilaspekte sinnvoll sein. Sofern zu einem bestimmten Zeitpunkt außergewöhnliche Umstände vorliegen, wie es zeitweise im Rahmen einer Krisensituation und den damit verbundenen Unsicherheiten möglich ist, kann beispielsweise die Herausnahme von Titeln, die eine besonders hohe Geld- / Briefkursdifferenz aufweisen, angemessen und gerechtfertigt sein.

Frage: Liegt bei einer Anpassung des Index bzw. des bisher verwendeten Baskets zur Ermittlung des Diskontierungssatzes durch Herausnahme von Anleihen, die schlechter als AA bzw. Aa eingestuft sind, eine Methodenänderung (*change in accounting policy*) gemäß IAS 8.14 vor?

Antwort: Nein. Solche Anpassungen stellen keine Änderung der Rechnungslegungsmethode dar, so dass auch keine rückwirkende Korrektur gemäß IAS 8 vorzunehmen ist.

Die oben aufgezeigten Anpassungen ähneln vielmehr Änderungen von Schätzungen (*changes in accounting estimates*) nach IAS 8 bzw. stellen Änderungen der versicherungsmathematischen Annahmen (*changes in actuarial assumptions*) nach IAS 19 dar. Daraus folgt eine prospektive Anwendung in Bezug auf die sich ergebenden Änderungen.

Frage: Können aufgrund der oben beschriebenen Herausnahme von Anleihen, die schlechter als AA bzw. Aa eingestuft sind, zusätzliche Anhangangaben notwendig werden?

Antwort: Zusätzliche Anhangangaben aufgrund solcher Anpassungen resultieren aus IAS 19 nicht.

In Bezug auf andere Teilaspekte in Zusammenhang mit einer Anpassung des zugrunde liegenden Index zur Ableitung des Abzinsungssatzes, z.B. der oben erwähnten Herausnahme von Titeln, die eine besonders hohe Geld- / Briefkursdifferenz aufweisen, können jedoch weitergehende Angaben erforderlich werden. Wesentliche Auswirkungen einer Krisensituation auf die Bewertungsparameter gemäß IAS 19 sind den Abschlussadressaten in diesem Zusammenhang nachvollziehbar zu machen. Besonderes Augenmerk sollte hierbei auch auf die einschlägigen Anhangangaben gemäß IAS 1.125 ff. (Hauptquellen von Schätzungsunsicherheiten) sowie IAS 8.39 f. (Angaben i.Z.m. Änderungen von Schätzungen) gelegt werden.

7. Zusammenwirken der Bilanzierungsvorschriften für Restrukturierungsmaßnahmen gemäß IAS 37 und für Leistungen aus Anlass der Beendigung des Arbeitsverhältnisses (als Bestandteil der Restrukturierungsmaßnahmen) gemäß IAS 19

Sachverhalt

Viele Unternehmen sehen sich in einer Krisensituation dazu veranlasst, im Rahmen von Restrukturierungsmaßnahmen Mitarbeiter zu entlassen. Eine faktische Verpflichtung aufgrund einer Restrukturierung entsteht gemäß IAS 37.72 – unter Beachtung weiterer Voraussetzungen – allerdings „nur, wenn ein Unternehmen ... einen detaillierten, formalen Restrukturierungsplan hat, in dem ... folgende Angaben enthalten sind: ... Standort, Funktion und ungefähre Anzahl der Arbeitnehmer, die für die Beendigung ihres Beschäftigungsverhältnisses eine Abfindung erhalten werden“. Daneben wird in IAS 19.159-171 die Bilanzierung von Leistungen aus Anlass der Beendigung des Arbeitsverhältnisses geregelt.

Aufgrund der vom IASB im Juni 2011 veröffentlichten und erstmals für am oder nach dem 1. Januar 2013 beginnende Geschäftsjahre verpflichtend anzuwendenden Änderungen des IAS 19 hinsichtlich der Leistungen aus Anlass der Beendigung des Arbeitsverhältnisses hat sich die Anzahl der Fälle, die gemäß den für diese Kategorie einschlägigen Vorschriften von IAS 19 (IAS 19.159-171) abzubilden sind, deutlich vermindert. Dies ist vor allem darauf zurückzuführen, dass aufgrund der Änderungen vom Juni 2011 eine Bilanzierung nach IAS 19.159-171 immer dann ausscheidet, wenn Leistungen an die Arbeitnehmer im Austausch für künftig noch zu erbringende Arbeitsleistungen gewährt werden (IAS 19.159-162).

Frage: Sind die Regelungen des IAS 37.70 ff. oder die Regelungen des IAS 19.159 ff. auf Leistungen aus Anlass der Beendigung von Arbeitsverhältnissen anzuwenden, zu deren Gewährung sich ein Unternehmen im Rahmen einer Restrukturierungsmaßnahme verpflichtet hat?

Antwort: Es sind die Regelungen des IAS 19.159 ff. anzuwenden. In IAS 37.5 wird bestimmt, dass andere IFRS, die bestimmte Rückstellungen behandeln, vorrangig anzuwenden sind. Dies gilt gemäß IAS 37.5 (d) auch für Leistungen an Arbeitnehmer, für die auf IAS 19 verwiesen wird. Somit sind Leistungen aus Anlass der Beendigung des Arbeitsverhältnisses, zu denen sich das Unternehmen im Rahmen einer Restrukturierungsmaßnahme verpflichtet hat, nach IAS 19.159 ff. zu bilanzieren. Daher sind die Maßnahmen zum Personalabbau von anderen Restrukturierungsmaßnahmen abzutrennen und gesondert nach der einschlägigen Spezialregelung des IAS 19 zu behandeln.

Dieses Ergebnis ergibt sich auch aufgrund der Vorschrift des IAS 8.7, der zufolge der Standard anzuwenden ist, der sich ausdrücklich „auf einen Geschäftsvorfall oder auf sonstige Ereignisse oder Bedingungen“ bezieht.

Frage: Ergeben sich in Bezug auf den Ansatz der Leistungen aus Anlass der Beendigung des Arbeitsverhältnisses gemäß IAS 19.165 ff. Unterschiede im Vergleich zu den Ansatzvorschriften gemäß IAS 37.71 ff.?

Antwort: Grundsätzlich nein. Lediglich für den Fall, dass der Zeitpunkt, zu dem ein Unternehmen das Angebot zu Leistungen aus Anlass der Beendigung des Arbeitsverhältnisses nicht mehr zurückziehen kann (IAS 19.165 (a)), vor dem Zeitpunkt liegt, zu dem das Unternehmen Kosten für eine Restrukturierung gemäß IAS 37.71 ff. zu erfassen hat und die Restrukturierung die Zahlung von Leistungen aus Anlass der Beendigung des Arbeitsverhältnisses beinhaltet (IAS 19.165 (b)), kommt es zu unterschiedlichen Ansatzzeitpunkten.

Frage: Ergeben sich in Bezug auf die Bewertung der Leistungen aus Anlass der Beendigung des Arbeitsverhältnisses gemäß IAS 19.169 f. Unterschiede im Vergleich zu den Bewertungsvorschriften gemäß IAS 37.80?

Antwort: Ja, es können sich Unterschiede ergeben. Die Bewertungsvorschriften des IAS 19 sind vorrangig zu beachten, so dass es aufgrund der Verweise in IAS 19.169 auf andere spezielle Regelungen innerhalb von IAS 19 zu Unterschieden im Vergleich zur Vorgehensweise nach IAS 37 kommen kann.

Gemäß IAS 19.169 gilt zunächst der Grundsatz, dass ein Unternehmen die Leistungen aus Anlass der Beendigung des Arbeitsverhältnisses

- beim erstmaligen Ansatz und
- bei späteren Änderungen

gemäß der Art der Leistungen an Arbeitnehmer zu bewerten hat. Auf dieser Grundlage ist hinsichtlich der Bewertung von Leistungen aus Anlass der Beendigung des Arbeitsverhältnisses wie folgt zu differenzieren:

- Stellen die Leistungen eine Verbesserung der Leistungen nach Beendigung des Arbeitsverhältnisses dar, hat das Unternehmen die Vorschriften für Leistungen nach Beendigung des Arbeitsverhältnisses anzuwenden (IAS 19.169 Satz 1);
- ist zu erwarten, dass die Leistungen innerhalb von zwölf Monaten nach Ende der Periode, in der sie erfasst wurden, vollständig abgegolten werden, hat das Unternehmen die Vorschriften für kurzfristig fällige Leistungen an Arbeitnehmer anzuwenden (IAS 19.169 Satz 2 lit. (a));
- ist hingegen nicht zu erwarten, dass die Leistungen innerhalb von zwölf Monaten nach Ende der Periode, in der sie erfasst wurden, vollständig abgegolten werden, hat das Unternehmen die Vorschriften für andere langfristige Leistungen an Arbeitnehmer anzuwenden (IAS 19.169 Satz 2 lit. (b)). Eine Abzinsung hätte in diesen Fällen auf Grundlage eines Zinssatzes gemäß IAS 19.83 ff. zu erfolgen.

Sind hingegen nicht in den Anwendungsbereich von IAS 19 fallende Aufwendungen, die im Rahmen der Restrukturierung in Zusammenhang mit einer Personalfreisetzungsmaßnahme

anfallen, abzuzinsen, ist gemäß IAS 37.47 ein Zinssatz zugrunde zu legen, der im Regelfall von dem nach IAS 19.83 ff. abweicht. Darüber hinaus hat eine Abzinsung gemäß IAS 19 in jedem Fall zu erfolgen, wenn nicht zu erwarten ist, dass die Leistungen innerhalb von zwölf Monaten nach Ende der Periode, in der die entsprechende Arbeitsleistung erbracht wurde, vollständig abgegolten werden. IAS 37.45 fordert die Bewertung zum Barwert der erwarteten Ausgaben hingegen nur für den Fall, dass der Zinseffekt eine wesentliche Auswirkung hat.

Frage: Wie wirken die Anhangangaben gemäß IAS 37 für Restrukturierungsmaßnahmen und gemäß IAS 19.171 für Leistungen aus Anlass der Beendigung des Arbeitsverhältnisses (als Bestandteil der Restrukturierungsmaßnahme) zusammen?

Antwort: In IAS 19.171 wird darauf hingewiesen, dass zu Leistungen aus Anlass der Beendigung des Arbeitsverhältnisses keine besonderen Angaben vorgeschrieben sind, solche Angaben jedoch nach Maßgabe anderer IFRS erforderlich sein können (in IAS 19.171 Sätze 2 und 3 wird in diesem Zusammenhang beispielhaft auf IAS 24 *Angaben über Beziehungen zu nahe stehenden Unternehmen und Personen* und auf IAS 1 *Darstellung des Abschlusses* verwiesen). Sind die Leistungen aus Anlass der Beendigung des Arbeitsverhältnisses Bestandteil einer Restrukturierungsmaßnahme, sind die Angaben gemäß IAS 37.84 ff. erforderlich, soweit sie für Restrukturierungen bereitzustellen sind.

8. Signifikante oder länger anhaltende Abnahme des beizulegenden Zeitwertes eines gehaltenen Eigenkapitalinstruments unter dessen Anschaffungskosten als objektiver Hinweis auf eine Wertminderung

Sachverhalt

Gemäß IAS 39.61 (Satz 2) stellt ein signifikanter oder länger anhaltender Rückgang des beizulegenden Zeitwertes eines gehaltenen Eigenkapitalinstruments unter dessen Anschaffungskosten neben anderen Hinweisen ebenfalls einen objektiven Hinweis auf eine Wertminderung dar. In Bezug auf diese Vorschrift wurde das IFRS Interpretations Committee im Rahmen eines Potential Agenda Item Requests um Klärung des Begriffsverständnisses „signifikant oder länger anhaltend“ gebeten, da der Begriff unterschiedlich interpretiert bzw. in der Praxis unterschiedlich angewendet wird.

Frage: Wie ist der Begriff des „signifikanten oder länger anhaltenden“ Rückgangs des beizulegenden Zeitwertes gemäß IAS 39.61 (Satz 2) auszulegen?

Antwort: Das IFRS Interpretations Committee hat zu dieser Fragestellung im IFRIC UPDATE vom Juli 2009 ausführlich Stellung genommen, so dass auf diese Quelle verwiesen wird (siehe: www.ifrs.org).

Zusammenfassend stellen sich die beispielhaften Erläuterungen des IFRS Interpretations Committee wie folgt dar:

- es wird klargestellt, dass es sich um zwei voneinander unabhängige Kriterien zum Hinweis auf eine Wertminderung handelt. Sofern der Rückgang entweder „signifikant“ oder „länger anhaltend“ ist, ist zwingend ein Wertminderungsaufwand zu erfassen,
- die Tatsache, dass sich der Rückgang des beizulegenden Zeitwertes eines gehaltenen Eigenkapitalinstruments grundsätzlich in Einklang mit der Gesamtentwicklung des relevanten Marktes befindet, bedeutet nicht, dass kein Wertminderungsaufwand zu erfassen ist,
- antizipierte Markterholungen sind in Bezug auf die Beurteilung eines signifikanten oder länger anhaltenden Rückgangs eines beizulegenden Zeitwertes irrelevant, und
- die Beurteilung eines signifikanten oder länger anhaltenden Rückgangs eines beizulegenden Zeitwertes ist in Übereinstimmung mit den allgemeinen Wertminderungsvorschriften auf Basis der funktionalen Währung des Unternehmens vorzunehmen, welches das Eigenkapitalinstrument hält.

Weiterhin weist das IFRS Interpretations Committee darauf hin, dass ein „signifikanter oder länger anhaltender“ Rückgang des beizulegenden Zeitwertes eine Tatsache darstellt, zu deren Feststellung es hinsichtlich der Größenordnung bzw. der Zeitdauer des Rückgangs einer Beurteilung bedarf. Dem

steht nicht entgegen, dass ein Unternehmen interne Richtlinien verwendet, um eine einheitliche Beurteilung innerhalb des Unternehmens zu gewährleisten. Das IFRS Interpretations Committee weist ferner darauf hin, dass das Unternehmen im Rahmen der Anhangangaben in Übereinstimmung mit IAS 1.122 f. bzw. IFRS 7.20 über die getroffenen Ermessensentscheidungen in Bezug auf das Vorliegen objektiver substanzieller Hinweise und die Wertminderungsaufwendungen zu berichten hat.

Ergebniswirksam erfasste Wertberichtigungen für ein gehaltenes Eigenkapitalinstrument, das als zur Veräußerung verfügbar eingestuft wird, dürfen gemäß IAS 39.69 nicht ergebniswirksam rückgängig gemacht werden.

9. Beachtung besonderer Berichtspflichten in Krisensituationen

Sachverhalt

Insbesondere in Zeiten des konjunkturellen Abschwungs und wirtschaftlicher Instabilitäten sowie einer unternehmensindividuellen Krisensituation ist die Berichterstattung des Unternehmens im (Konzern-) Lagebericht von besonderer Bedeutung. Zur Vermittlung eines den tatsächlichen Verhältnissen entsprechenden Bildes sind der Geschäftsverlauf einschließlich des Geschäftsergebnisses und die Lage der Gesellschaft bzw. des Konzerns darzustellen (§ 289 Abs. 1 Satz 1 HGB sowie § 315 Abs. 1 Satz 1 HGB; vgl. hierzu auch den entsprechenden Deutschen Rechnungslegungsstandards DRS 20 *Konzernlagebericht*). Auf negative Geschäftsentwicklungen (z.B. starke Absatz- und Umsatzeinbußen, Wegfall bestimmter Absatzmärkte, Verminderung seitens der Banken eingeräumter Kreditlinien, deutliche Verschlechterung der Finanzierungskonditionen) ist somit von der Gesellschaft bzw. dem Konzern ebenso einzugehen wie auf positive Tendenzen. In diesem Zusammenhang ist auch auf die in DRS 20 *Konzernlagebericht* enthaltenen Regelungen zur Prognoseberichterstattung unter besonderer Berücksichtigung von DRS 20.133 (außergewöhnlich hohe Unsicherheit in Bezug auf die Beurteilung der zukünftigen Entwicklung) hinzuweisen.

In Zeiten einer gesamtwirtschaftlichen Krisensituation und auch für den Fall, dass ein Unternehmen im Rahmen eines solchen wirtschaftlichen Umfeldes (oder aus anderen Gründen) in eine unternehmensindividuelle Krise gerät, nimmt darüber hinaus die Bedeutung der nach IFRS geforderten Anhangangaben (*notes*) deutlich zu. Dies kommt dadurch zum Ausdruck, dass hinsichtlich einer Krise relevante Angaben auszuweiten sind und über sie intensiver Bericht zu erstatten ist, um auf diese Weise in angemessener Form dazu beizutragen, dass der Abschluss ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild vermittelt. Als integraler Bestandteil eines IFRS-Abschlusses sollen vor allem die Angaben des Anhangs in solchen Krisenzeiten den Abschlussadressaten relevante Informationen zur Verfügung stellen, so dass sie auf Basis dieser Informationen wirtschaftliche Entscheidungen treffen können.

Frage: Sehen die nach IFRS zur Verfügung zu stellenden Anhangangaben Berichtspflichten vor, die unmittelbar durch eine (unternehmensindividuelle) Krise ausgelöst werden?

Antwort: Ja. Direkt durch eine Krise können Berichtspflichten vor allem in dem Fall ausgelöst werden, dass das Management erhebliche Zweifel im Rahmen der Einschätzung zur Fortführungsfähigkeit des Unternehmens hat (IAS 1.25). Über Unsicherheiten in diesem Zusammenhang ist zu berichten.

Gemäß IAS 1.15 (Satz 3) bzw. IAS 1.17 (c) hat ein Unternehmen einen IFRS-Abschluss gegebenenfalls um zusätzliche Angaben zu ergänzen bzw. solche bereitzustellen, wenn die Anforderungen in den einzelnen IFRS unzureichend sind, um es den Adressaten zu ermöglichen, die Auswirkungen bestimmter Ereignisse und Bedingungen auf die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage sowie die Cashflows eines Unternehmens zu verstehen. Unter Berücksichtigung der jeweils unternehmens-individuellen Umstände können sich solche zusätzlichen Angabeerfordernisse in Krisenzeiten ergeben, um die Lage des Unternehmens den tatsächlichen Verhältnissen entsprechend darzustellen. Beispielsweise sollten solche Angaben in Bezug auf eine mögliche Gefährdung der Unternehmensfortführung bereitgestellt werden.

Frage: Welches sind nach IFRS geforderte Anhangangaben, die im Rahmen einer Krise im Einzelfall ggf. intensiver darzustellen bzw. auszuführen sind?

Antwort: Es wird exemplarisch vor allem auf die folgenden Vorschriften hingewiesen:

- IAS 1.122 zu wesentlichen bei der Bilanzierung zugrunde gelegten Ausübungen von Ermessensspielräumen durch das Management,
- IAS 1.125 zu wesentlichen Quellen von Schätzungsunsicherheiten. Anhangangaben sind nach dieser Vorschrift allerdings nur erforderlich, soweit nicht bereits nach spezifischen Vorschriften entsprechende Angaben gefordert werden. IAS 1.125 hat insofern Auffangcharakter,
- IAS 10.21 zu „nicht zu berücksichtigenden Ereignissen“ nach dem Abschlussstichtag; in diesem Zusammenhang ist als ein Beispiel insbesondere auf IAS 10.22 (g) zu ungewöhnlich großen Änderungen der Preise von Vermögenswerten oder der Wechselkurse hinzuweisen,
- IAS 19.144 zu den Abzinsungssätzen,
- IAS 36.134-135 zu Schätzungen hinsichtlich der Bewertung der erzielbaren Beträge der zahlungsmittelgenerierenden Einheiten, die einen Geschäfts- oder Firmenwert oder immaterielle Vermögenswerte mit unbegrenzter Nutzungsdauer enthalten,
- IFRS 7.10 zu Änderungen des beizulegenden Zeitwertes einer finanziellen Verbindlichkeit, die durch die Änderung des Kreditrisikos dieser Verbindlichkeit bedingt ist,
- IFRS 7.24 zu Ineffektivitäten bei Absicherungen von Zahlungsströmen und der Nettoinvestitionen in ausländischen Geschäftsbetrieben,
-
- IFRS 7.33 zu qualitativen Angaben hinsichtlich der Risiken, denen das Unternehmen ausgesetzt ist (einschließlich Ausfall-, Liquiditäts- und Marktrisiken) sowie zur Risikomessung und Risikomanagement,
- IFRS 7.34 zu quantitativen Angaben in Bezug auf diese Risiken, einschließlich Angaben zur Risikokonzentration,
- IFRS 7.36-38 in Bezug auf quantitative Angaben zu Ausfallrisiken,
- IFRS 7.39 in Bezug auf quantitative Angaben zu Liquiditätsrisiken,
- IFRS 7.40-42 in Bezug auf Angaben zum Marktrisiko,
- IFRS 7.42A-42H in Bezug auf Angaben zu Übertragungen von finanziellen Vermögenswerten, und
- IFRS 13.91-99 zu Methoden und Annahmen im Rahmen der Ermittlung beizulegender Zeitwerte.

Frage: Sind im Falle von Zahlungsverzögerungen bzw. -ausfällen und Vertragsverletzungen in Verbindung mit Financial Covenants besondere Anhangangaben zu beachten?

Antwort: Ja. Ein Verstoß gegen Financial Covenants löst regelmäßig eine Berichtspflicht nach IFRS 7.18 f. aus. Während IFRS 7.18 sich auf am Bilanzstichtag bilanzierte Darlehensverbindlichkeiten bezieht (Zahlungsverzögerungen bzw. Zahlungsausfälle, Buchwert zum Bilanzstichtag und Verhandlungsstand), fordert IFRS 7.19 Angaben zu Verstößen, die über den Anwendungsbereich des IFRS 7.18 hinausgehen.

IFRS 7.19 ist somit insbesondere auf Verträge anzuwenden, in denen weitere Auflagen einschließlich Financial Covenants vereinbart wurden, gegen die verstoßen wurde oder wird, und der Gläubiger die Verbindlichkeit aufgrund der Nichteinhaltung der Auflage kündigen kann. Ist bei einem Verstoß gegen solche Vereinbarungen lediglich vorgesehen, dass die Konditionen (insbesondere eine Erhöhung des ursprünglich vereinbarten Zinssatzes) angepasst werden, der Gläubiger den Kredit hingegen nicht kündigen kann, sind die Anwendungsvoraussetzungen des IFRS 7.19 nicht erfüllt.

Frage: Welches sind nach IAS 34 Zwischenberichterstattung geforderte Anhangangaben, die im Rahmen der Krise im Einzelfall ggf. intensiver als sonst üblich darzustellen bzw. auszuführen sind?

Antwort: Bei der Erstellung eines Zwischenberichts sind gemäß IAS 34.16A bestimmte Informationen in die Anhangangaben einzubeziehen. Eine aufgrund der Krisensituation ggf.

intensivere Berichterstattungspflicht ergibt sich vor allem im Hinblick auf die folgenden Berichtserfordernisse:

- IAS 34.16A (b) zu saison- oder konjunkturbedingten Einflüssen auf die Geschäftstätigkeit innerhalb der Zwischenberichtsperiode,
- IAS 34.16A (c) zu Sachverhalten, die Vermögenswerte, Schulden, Eigenkapital, Periodenergebnis oder Cashflows wesentlich beeinflussen und aufgrund ihrer Art, ihres Ausmaßes oder ihrer Häufigkeit ungewöhnlich sind,
- IAS 34.16A (d) zu wesentlichen Schätzungsänderungen im Vergleich zu früheren Zwischenabschlüssen des aktuellen Geschäftsjahrs oder zu früheren Geschäftsjahren, und
- IAS 34.16A (h) zu wesentlichen, nach Ende der Zwischenberichtsperiode eingetretenen, wertbegründenden Ereignissen.