

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 12. Juli 2013 geändert.

*** Der Anwendungshinweis wurde durch Beschluss des IFRS-Fachausschusses vom 28. Mai 2020 redaktionell überarbeitet. Es wurden Referenzen auf IFRS aktualisiert und verwendete Begriffe an den aktuellen Stand angepasst.**

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 § 315e 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 § 315e 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 *Conceptual Framework* des IASB, der Erörterungen im IFRS Interpretations Committee (IFRS IC), ggf. der *Agenda Papers* des IASB und des 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., Joachimsthaler Straße 34, 10719 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.

Eine Coronavirus-Pandemie, die Ende 2019/Anfang 2020 ihren Anfang hatte, löste im Jahr 2020 eine erneute Wirtschaftskrise aus. Im Zuge dieser Krise erlangte der vorliegende Anwendungshinweis erneute Aufmerksamkeit und Bedeutung. Um dessen Anwendbarkeit auch im Fall dieser Wirtschaftskrise zu ermöglichen und zu erleichtern, hat das DRSC beschlossen, diesen redaktionell zu überarbeiten und dabei insb. auf ggf. neue oder aktualisierte IFRS-Regelungen anzupassen.

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.

Im Rahmen der abermaligen Fortentwicklung im Jahr 2020 wurden zunächst nur redaktionelle Anpassungen vorgenommen. Im Zuge dessen wurde Hinweis 1 gestrichen, da IAS 11 seit 2018 außer Kraft gesetzt ist und IFRS 15 keine identischen Nachfolgeregelungen enthält. Ferner wurde Hinweis 8 gestrichen, da die relevanten Regelungen in IAS 39 seit 2018 außer Kraft gesetzt sind und IFRS 9 keine identischen Nachfolgeregelungen enthält.

Überblick

1. (gestrichen)

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. (gestrichen)
9. Bedeutung besonderer Berichtspflichten in Krisensituationen

Hinweise zur Rechnungslegung

1. (gestrichen)

2. *Konjunkturelles Kurzarbeitergeld*¹

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. Ab dem vierten Monat der Kurzarbeit sollen diese Personen 77 Prozent bzw. 70 Prozent und ab dem siebten Monat der Kurzarbeit 87 Prozent bzw. 80 Prozent erhalten².

Darüber hinaus werden dem Arbeitgeber auf Antrag³ die von ihm allein zu tragenden Aufwendungen zur Sozialversicherung für die Ausfallstunden pauschaliert, und zwar zu 100 Prozent erstattet⁴.

¹ 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.“

² Es ist darauf hinzuweisen, dass diese Maßnahmen bis zum 31. Dezember 2020 befristet sind.

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

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 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 20.29 ff. 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?

⁴ Gem. § 2 Abs. 1 der Kurzarbeitergeldverordnung (KugV) vom 25. März 2020 werden die Sozialversicherungsbeiträge pauschaliert erstattet (d.h. in voller Höhe). Dies gilt gem. § 1 KugV bis zum 31. Dezember 2020.

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 angesprochenen 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 (aktivierte 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 zurückzuerstaten 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 aktivische 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 aktivische 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 hochwertige, festverzinsliche Unternehmensanleihen 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.⁵

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.

⁵ Vergleiche hierzu die IFRS IC *Agenda Decision* vom November 2013:

<https://cdn.ifrs.org/-/media/feature/supporting-implementation/agenda-decisions/ias-19-actuarial-assumptions-discount-rate-november-2013.pdf>.



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.⁶

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.

Die Anzahl der Fälle, die nach IAS 19.159-171 als Leistungen aus Anlass der Beendigung des Arbeitsverhältnisses abzubilden sind, ist insoweit eingeschränkt, als 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

⁶ Das IFRS IC verweist in seiner *Agenda Decision* vom November 2013 auf die Angaben gem. IAS 19.144 (Angabe erheblicher versicherungsmathematischer Annahmen) sowie IAS 1.122 (wesentliche Ermessensentscheidungen, die das Management bei der Anwendung der Rechnungslegungsmethoden getroffen hat).



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 3);
- 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 4 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 4 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. (gestrichen)

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 Cash-flows eines Unternehmens zu verstehen. Unter Berücksichtigung der jeweils unternehmensindividuellen 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 und 10A zu Änderungen des beizulegenden Zeitwertes einer finanziellen Verbindlichkeit, die durch die Änderung des Kreditrisikos dieser Verbindlichkeit bedingt ist, IFRS 7.18 f. zu Zahlungsausfällen und Vertragsverletzungen in Bezug auf Darlehensverbindlichkeiten,
- IFRS 7.23D-23F und 24C zu Ineffektivitäten bei Absicherungen von Zahlungsströmen und der Nettoinvestitionen in ausländischen Geschäftsbetrieben,
-
- IFRS 7.33 zu qualitativen Angaben hinsichtlich der Risiken, die sich aus Finanzinstrumenten ergeben, 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 7.35F-38 zu Ausfallrisikosteuerungspraktiken, einschließlich quantitativer und qualitativer Informationen zur Höhe der erwarteten Kreditverluste,,
- 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,
- IFRS 13.91-99 zu Methoden und Annahmen im Rahmen der Ermittlung beizulegender Zeitwerte und
- IFRS 15.118-126 Angaben im Zusammenhang mit Rückerstattungsverpflichtungen (bzw. nicht erbringbaren Leistungen) und damit verbundenen Auswirkungen auf z.B. „*contract liabilities*“.

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 Verhand-



lungsstand), 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 34.15, 15A-15C sowie 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,
- IAS 34.16A (h) zu wesentlichen, nach Ende der Zwischenberichtsperiode eingetretenen, wertbegründenden Ereignissen und
- IAS 34.16A (j) zu Fair-Value-Angaben für Finanzinstrumente gem. IFRS 7 und IFRS 13.