

IFRS-BULLETIN

Übernahme von IFRS 15 und IFRS 9
in europäisches Recht

Prüfungsschwerpunkte der ESMA
und der DPR, Endgültige EFRAG-
Stellungnahme zu EU/2016/1, IDW
Modulentwurf zu IDW RS HFA 50

Im Blickpunkt: *agenda rejections*
des IFRS IC im Jahr 2016



Editorial

Wir begrüßen Sie herzlich zur ersten Ausgabe unseres „IFRS-Bulletins“ in 2017, mit der wir Sie über aktuelle und bedeutsame Entwicklungen der IFRS informieren wollen.

Neben der Veröffentlichung der Prüfungsschwerpunkte 2017 durch die europäische Wertpapier- und Marktaufsichtsbehörde (*European Securities and Markets Authority*, ESMA) und die Deutsche Prüfstelle für Rechnungslegung e.V. (DPR) im vierten Quartal 2016 hat die EU zwei IAS/IFRS Rechnungslegungsstandards in europäisches Recht umgesetzt. Hinsichtlich der Aktivitäten des *International Accounting Standards Board* (IASB) wird in diesem Bulletin u.a. über die Festlegung des Zeitpunkts des Inkrafttretens des IFRS 17, die Finalisierung der Änderungen an IAS 40

sowie den Ergebnissen der Agendakonsultation 2015 berichtet. Darüber hinaus informieren wir Sie über die Arbeit der EFRAG, u.a. hinsichtlich der Konsultation zur Übernahme von IFRS 16, der endgültigen Stellungnahme zum ED/2016/1 oder der Übernahmeempfehlung der Änderungen an IFRS 2.

Im Blickpunkt dieses IFRS-Bulletin finden Sie einen Überblick sowie eine Zusammenfassung der zahlreichen *agenda rejections* des IFRS *Interpretations Committee* (IFRS IC) im abgelaufenen Kalenderjahr 2016.

Unsere Fachmitarbeiter der Accounting Advisory Group der BDO stehen Ihnen jederzeit gerne für weitere Auskünfte zur Verfügung und beraten Sie in allen weiteren Fragen zur nationalen und internationalen Rechnungslegung.

NEWSLETTER NR. 1: JANUAR 2017

BDO AG
Wirtschaftsprüfungsgesellschaft
Accounting Advisory Group (AAG)

ANSPRECHPARTNER:

WP StB Dr. Norbert Lüdenbach
WP Dr. Jens Freiberg

KONTAKT:

BDO AG
Wirtschaftsprüfungsgesellschaft
Georg-Glock-Straße 8
40474 Düsseldorf
Telefon: +49 211 1371-200
Telefax: +49 211 1371-120
E-Mail: zar@bdo.de

BDO AG Wirtschaftsprüfungsgesellschaft, eine Aktiengesellschaft deutschen Rechts, ist Mitglied von BDO International Limited, einer britischen Gesellschaft mit beschränkter Nachschusspflicht, und gehört zum internationalen BDO Netzwerk voneinander unabhängiger Mitgliedsfirmen. BDO ist der Markenname für das BDO Netzwerk und für jede der BDO Mitgliedsfirmen.

1. AKTUELLE ÜBERNAHMEN IN EU-RECHT

1.1. Übernahmen in EU-Recht

Im dritten Quartal 2016 hat die Europäische Union IFRS 15 „Erlöse aus Verträgen mit Kunden“ in europäisches Recht übernommen. Mit Veröffentlichung der Verordnung (EG) Nr. 2016/1905 vom 22. September 2016 im Amtsblatt der EU vom 29. Oktober 2016 wurde der Standard, den der IASB im Mai 2014 herausgegeben hat, übernommen. IFRS 15 tritt in der EU ab dem 1. Januar 2018 (mit gestatteter vorzeitiger Anwendung) in Kraft. Durch IFRS 15 werden die bisherigen Erlösstandards IAS 11 „Fertigungsaufträge“ und IAS 18 „Umsatzerlöse“ sowie einige zugehörige Interpretationen ersetzt.

Im vierten Quartal 2016 hat die Europäische Union IFRS 9 „Finanzinstrumente“ in europäisches Recht übernommen. Mit Veröffentlichung der Verordnung (EG) Nr. 2016/2067 vom 22. November 2016 im Amtsblatt der EU vom 29. November 2016 wurde der Standard, den der IASB im Juli 2014 herausgegeben hat, übernommen. IFRS 9 tritt in der EU ab dem 1. Januar 2018 (mit gestatteter vorzeitiger Anwendung) in Kraft.

1.2. Ausstehende Übernahmen

Das *endorsement* der nachfolgenden Standards und Änderungen steht noch aus (erwartetes EU-Übernahmedatum in Klammern; Stand: 8. Dezember 2016):

- IFRS 14 (eine Übernahme in europäisches Recht ist aufgrund eingeschränkter Relevanz nicht geplant; Phase II des Projekts wird abgewartet),
- IFRS 16 „Leasing“ (H2/2017).
- Änderungen an IFRS 10 und IAS 28: Verkauf oder Zuwendung von Vermögenswerten zwischen einem Investor und einem assoziierten Unternehmen oder *joint venture* (auf unbestimmte Zeit verschoben),
- Änderungen an IAS 12: Ansatz von aktiven latenten Steuern für unrealisierte Verluste (Q2/2017),
- Änderungen an IAS 7: Angabeninitiative (Q2/2017),
- Klarstellungen an IFRS 15: Erlöse aus Verträgen mit Kunden (Q2/2017),
- Änderungen an IFRS 2: Klassifizierung und Bewertung von Geschäftsvorfällen mit anteilsbasierter Vergütung (H2/2017),

- Änderungen an IFRS 4: Anwendung von IFRS 9 „Finanzinstrumente“ in Zusammenhang mit IFRS 4 „Versicherungsverträge“ (2017),
- Jährliche Verbesserungen an den IFRS 2014-2016 (H2/2017),
- IFRIC Interpretation 22: Transaktionen in fremder Währung und im Voraus gezahlter Gegenleistungen (H2/2017),
- Änderungen an IAS 40: Übertragung von als Finanzinvestition gehaltene Immobilien (H2/2017).

2. NATIONALES ENFORCEMENT

2.1 Prüfungsschwerpunkte 2016 der ESMA und der DPR

Die DPR hat am 19. November 2015 ihre Prüfungsschwerpunkte 2016 veröffentlicht. Ende Oktober 2016 hat darüber hinaus auch die ESMA ihre Prüfungsschwerpunkte veröffentlicht, die bei der Überprüfung der 2015er Abschlüsse kapitalmarkt-orientierter Unternehmen durch die nationalen *enforcement*-Stellen in Europa zugrunde gelegt werden. Die ESMA-Prüfungsschwerpunkte ergänzen die DPR-Schwerpunkte und sind für die Abschlussersteller daher von gleicher Relevanz wie die nationalen Prüfungsschwerpunkte. Folgende Prüfungsschwerpunkte sind von DPR und ESMA festgelegt worden:

1. ESMA: Präsentation der finanziellen Messgrößen (*financial performance*)
 - Ausweis von Informationen im Abschluss, die nicht ausdrücklich in den IFRS gefordert werden,
 - Zusätzlich ausgewiesene Posten, Überschriften und Zwischensummen,
 - Segmentinformationen,
 - Veränderungen im sonstigen Ergebnis,
 - Ergebnis je Aktie,
 - Beachtung der ESMA-Leitlinie zu alternativen Finanzkennzahlen.
2. ESMA: Finanzinstrumente - Unterscheidung zwischen Eigen- und Fremdkapital.
3. ESMA: Angaben zur Auswirkung neuer Standards auf IFRS-Abschlüsse:
 - IFRS 9 „Finanzinstrumente“,
 - IFRS 15 „Erlöse aus Verträgen mit Kunden“, und
 - IFRS 16 „Leasingverhältnisse“.
4. ESMA: Einschätzung und Offenlegung ggf. erwarteter Risiken im Zusammenhang mit dem Brexit.
5. DPR: Anteile an anderen Unternehmen

- Ermessensentscheidungen bei „atypischen“ Fällen (IFRS 10, IFRS 11, IAS 28) und Vollständigkeit der jeweiligen Anhangangaben (Nichtkonsolidierung ohne Stimmrechtsmehrheit, Konsolidierung trotz fehlender Stimmrechtsmehrheit, Anwendung der Equity-Methode),
 - Änderung der Beherrschung eines Beteiligungsunternehmens (Konsolidierungszeitpunkt, Neubewertung von Anteilen),
 - Beurteilung der quantitativen und qualitativen Wesentlichkeit bei nicht konsolidierten Tochterunternehmen und Darstellung bei erstmaliger Einbeziehung.
6. DPR: Werthaltigkeitstest von Sachanlagevermögen
- Werthaltigkeitstest bei Hinweis auf Wertminderung (IAS 36.12-.14) und Bestimmung der Testebene (IAS 36.66),
 - Plausibilität der Annahmen zur Ermittlung des erzielbaren Betrags,
 - Einbeziehung von Schulden bei der Ermittlung des Nutzungswerts und des Buchwerts,
 - Nachweis der Wertuntergrenze und Prüfung zusätzlicher Anhangangaben bei nicht vollständiger Erfassung der rechnerischen Wertminderung einer wesentlichen zahlungsmittelgenerierenden Einheit.

Sind bei einem Unternehmen einzelne der oben genannten Sachverhalte im Geschäftsjahr 2016 bzw. 2016/2017 von besonderer Relevanz, besteht eine hohe Wahrscheinlichkeit für einen Aufgriff dieser Sachverhalte im Rahmen von (Stichproben-)Prüfungen.

2.2 ESMA fordert einheitliche Anwendung von IFRS 9

Die ESMA hat eine Erklärung veröffentlicht, in der sie auf die Wichtigkeit einer einheitlichen Anwendung von IFRS 9 „Finanzinstrumente“ durch europäische Emittenten, die an einem regulierten Markt notiert sind, aufmerksam macht. Vor allem die erwarteten Auswirkungen und die Bedeutung der Umsetzung von IFRS 9 veranlassen die ESMA dazu, eine einheitliche und hochwertige Umsetzung sowie eine entsprechende Transparenz hinsichtlich der Auswirkungen gegenüber den Abschlussadressaten zu fordern. In der Erklärung geht die ESMA auf die folgenden Aspekte ein:

- Transparenz bezüglich der Umsetzung und der Auswirkungen von IFRS 9,
- Beachtung von Besonderheiten für Finanzinstitute/Kreditinstitute,

- Zeitschiene und Beispiele guter Angabepaxis für Finanzinstitute, sowie
- nächste Schritte.

Die ESMA erwartet, dass die Forderungen im Rahmen der Abschlusserstellung 2016 bzw. 2017 und den Zwischenabschlüssen 2017 (ähnlich wie bei der Erklärung, die sie im Juli 2016 hinsichtlich IFRS 15 herausgegeben hat) berücksichtigt werden.

2.3 ESMA beendet Konsultationsprozess zur technologischen Umsetzung der EU-Transparenzrichtlinie

Die EU-Transparenzrichtlinie fordert ab dem 1. Januar 2020 eine einheitliche elektronische Veröffentlichung der Jahresberichte von Emittenten eines geregelten Markts in der Europäischen Union. Zu diesem Zweck hat die ESMA eine Konsultation angestoßen, um zu analysieren, welche Technologie für die Umsetzung des Vorhabens am geeignetsten ist. Die Konsultation hat ergeben, dass Inline XBRL die Anforderungen der EU am besten erfüllt, weil sie die Lesbarkeit für Maschinen und Menschen gleichermaßen sicherstellt. Die ESMA wird im kommenden Jahr detaillierte technische Regelungen erarbeiten und die Lösungsvorschläge testen. Im Anschluss will sie einen technischen Standard zum *endorment* bei der Europäischen Kommission einreichen.

3. AKTIVITÄTEN VON DRSC UND IDW

3.1 DRSC-Stellungnahme zu den vorgeschlagenen Änderungen an IFRS 3 und IFRS 11

Am 28. Juni 2016 hat der IASB den Entwurf ED/2016/1 „Definition eines Geschäftsbetriebs und Bilanzierung zuvor gehaltener Anteile (Vorgeschlagene Änderungen an IFRS 3 und IFRS 11)“ veröffentlicht. Zu den Änderungen, welche die Abgrenzung eines Geschäftsbetriebs (*business*) von einer Gruppe von Vermögenswerten und die Bilanzierung zuvor gehaltener Anteile (*previously held interests*) bei erstmaliger Erlangung von (gemeinschaftlicher) Kontrolle betreffen, nimmt der IFRS-Fachausschuss (IFRS-FA) des Deutscher Rechnungslegungs Standards Committee e.V. (DRSC) am 7. Oktober 2016 Stellung. Die Änderungsvorschläge an IFRS 11 (bezüglich der Bilanzierung zuvor gehaltener Anteile) werden durch das DRSC unterstützt. Die Änderungsvorschläge an IFRS 3 (bezüglich der Abgrenzung eines Geschäftsbetriebs) sieht der IFRS FA indes kritisch. Der ED/2016/1 sieht für die Identifizierung eines Geschäftsbetriebs einen zweistufigen Test (*screening test*) vor. Im ersten Schritt soll geprüft werden, ob sich der Fair Value des erworbenen Vermögens auf eine Gruppe von ähnlichen Vermögenswerten oder nur einen einzigen identifizierbaren Vermögenswert bezieht. Es liegt gem. ED/2016/1 nur dann ein Geschäftsbetrieb vor, wenn mit dem gezahlten Kaufpreis eine Gruppe von Vermögenswerten erworben wird. Ist dies der Fall, ist in einem zweiten Schritt zu prüfen, ob diese mindestens einen Ressourceneinsatz (*input*) und einen substanziellen Prozess (*process*) umfassen, um zusammen eine Leistung (*output*) zu generieren. Das DRSC kritisiert z.B., dass in dem Änderungsentwurf nicht deutlich wird, wie im Rahmen des ersten Schrittes ein einzelner Vermögenswert von einer Gruppe von Vermögenswerten abgegrenzt und eine Gruppe von ähnlichen Vermögenswerten („*similar unit of account*“) definiert wird. Darüber hinaus würde bezüglich des zweiten Schrittes kein einheitliches Verständnis über die Komponenten eines Geschäftsbetriebs (Ressourceneinsatz, substanzieller Prozess, Leistung) bestehen. Insbesondere das (Nicht-)Vorliegen des Erwerbs eines Mitarbeiterstamms (*workforce*) sei nicht klar. Die Beispiele in IFRS 3.B8 würden darauf hinweisen, dass es sich hierbei um ein entscheidendes Kriterium handelt, jedoch bemängelt das DRSC, dass dieses Kriterium dann vom IASB stärker hervorgehoben werden müsste.

3.2 DRSC-Stellungnahme zur Fortsetzung von IDW ERS HFA 48 mit Einzelfragen zur Wertminderung nach IFRS 9

Das DRSC nimmt zur zweiten Fortsetzung des vom Institut der Wirtschaftsprüfer (IDW) veröffentlichten IDW ERS HFA 48 mit Einzelfragen zur Wertminderung nach IFRS 9 Stellung. Das DRSC bestätigt, dass das IDW mit ERS HFA 48 keine über IFRS 9 hinausgehenden Berichtspflichten auferlegt und gleichzeitig keine Freiheitsgrade, die durch IFRS 9 gewährleistet werden, einschränkt. Das DRSC bestätigt der Fortsetzung außerdem eine gute Lesbarkeit - schränkt diese lediglich dahingehend ein, dass die Ausführungen primär für Finanzdienstleister formuliert sind, die Regelungen indes auch Nicht-Finanzdienstleister betreffen.

3.3 DRSC-Stellungnahme zur EFRAG-Konsultation zur Übernahme von IFRS 16

Die Europäische Beratungsgruppe für Finanzberichterstattung (*European Financial Reporting Advisory Group*, EFRAG) hat zur Übernahme von IFRS 16 „Leasingverhältnisse“ in Europa im Oktober 2016 ein vorläufiges Konsultationsdokument veröffentlicht. Darin schätzt sie die Übernahme des Standards als positiv ein, gibt aber keine finale Auskunft über ihre Meinung zum Kosten-Nutzen-Verhältnis der Regelungen. Zu diesem Konsultationspapier nimmt das DRSC jetzt Stellung und wägt die offenen Punkte zur Übernahme von IFRS 16 in Europa ab. Das DRSC erörtert den neuen Standard in Bezug auf Relevanz, Verlässlichkeit sowie Vergleichbarkeit, wägt diese Anforderungen im Lichte von Vollständigkeit und einer Darstellung der tatsächlichen Verhältnisse auch gegen die entstehenden Kosten und erhöhten Komplexitäten ab. Insgesamt unterstützt das DRSC die Übernahme von IFRS 16 in europäisches Recht. Das DRSC weist ausdrücklich auf die Bedeutsamkeit eines zeitnahen *endorsement* des Standards hin, so dass den Unternehmen die Möglichkeit einer frühzeitigen freiwilligen Anwendung (in Verbindung mit IFRS 15) gewährt wird.

3.4 DRSC bittet IFRS IC um Interpretation von IAS 33 bezüglich Genussrechten

Bezüglich IAS 33 hat das DRSC das IFRS IC um eine Klarstellung gebeten. Der Sachverhalt betrifft Genussrechte, die unter IFRS als Eigenkapital klassifiziert sind, steuerlich aber als Fremdkapital behandelt werden. Hinsichtlich der Ermittlung des

Ergebnisses je (Stamm-)Akte scheint IAS 33 in dieser Hinsicht eine Regelungslücke zu enthalten. Es stellt sich die Frage, ob der den Genussrechten zuzurechnende Anteil am Gewinn vor oder nach Berücksichtigung von Steuereffekten zu ermitteln ist.

3.5 IDW-Positionspapier zum Brexit

Das IDW hat ein Positionspapier herausgegeben, in dem es erörtert, welche Folgen der Austritt des Vereinigten Königreiches aus der EU auf Unternehmen hat. Der sog. Brexit hat je nach Intensität der wirtschaftlichen Beziehungen und Verflechtungen mit Großbritannien unterschiedliche Auswirkungen auf deutsche Unternehmen. Der Austritt hat gesellschaftsrechtliche, steuerrechtliche, arbeitsrechtliche und weitere rechtliche Auswirkungen, die auch einen Einfluss auf die Rechnungslegung und Prüfung haben können.

3.6 IDW-Stellungnahme zum Regierungsentwurf für ein Umsetzungsgesetz zur CSR-Richtlinie

Das IDW nimmt Stellung zum Regierungsentwurf eines Gesetzes zur Stärkung der nichtfinanziellen Berichterstattung der Unternehmen in ihren Lage- und Konzernlageberichten. Der Gesetzesentwurf soll die sog. CSR-Richtlinie in nationales Gesetz umsetzen (CSR steht für Corporate Social Responsibility). Große Unternehmen von öffentlichem Interesse müssen bei einer nichtfinanziellen Erklärung verfassen, die Informationen zu Umwelt-, Sozial- und Arbeitnehmerbelangen, der Achtung der Menschenrechte und der Bekämpfung von Korruption und Bestechung enthält. Das IDW empfiehlt drei Änderungen an dem Regierungsentwurf:

- ergänzende Klarstellung, dass die inhaltliche Prüfung der nichtfinanziellen Erklärung Wirtschaftsprüfern vorbehalten ist,
- keine Veröffentlichungspflicht für das die CSR-Belange betreffende Prüfungsurteil bei einer freiwilligen Abschlussprüfung,
- Streichung der Schutzklausel: Keine Möglichkeit des Weglassens nachteiliger Angaben.

3.7 IDW veröffentlicht ersten Modul-Entwurf zu IDW RS HFA 50 mit dem Thema IAS 19

Die IDW-Stellungnahmen zur Rechnungslegung nach IFRS haben teilweise einen beachtlichen Umfang, da sie zahlreiche Einzelthemen erörtern und darüber hinaus neben den interpretativen Ausführungen auch die wesentlichen Anforderungen aus den einschlägigen IASB-Standards wiedergeben.

Durch einen modularen Ansatz sollen die Stellungnahmen in Zukunft strukturierter und übersichtlicher gestaltet werden. Jedes Modul wird einzeln vom Hauptfachausschuss verabschiedet. Das IDW erhofft sich dadurch eine höhere Flexibilität und die Möglichkeit, kurzfristig auf eilbedürftige Praxisprobleme reagieren zu können. Gleichzeitig soll die ‚Verschlankung‘ der Prozesse eine effizientere Vorbereitung und Verabschiedung der Module sicherstellen. Die modulare Gestaltung wird nur für neue Themen angewendet. Wenn sich eine bestehende Stellungnahme und ein Modul auf denselben Standard des IASB beziehen, soll in der Stellungnahme auf das neue Modul verwiesen werden. Das erste, bereits im Entwurf veröffentlichte Modul bezieht sich auf IAS 19 und stellt thematisch auf die Bilanzierung von Versorgungszusagen mit versicherungsförmigen Durchführungswegen angesichts der andauernden Niedrigzinsphase ab. Das Modul betrachtet die Abbildung des Übergangs von einer Bilanzierung als beitragsorientierter Plan auf eine Bilanzierung als leistungsorientierter Plan im IFRS-Abschluss, sofern eine Inanspruchnahme des Arbeitgebers zum Abschlusstichtag nicht mehr als sehr unwahrscheinlich gilt. Gem. IDW hängt die Abbildung des Übergangs u.a. davon ab, auf welcher Grundlage der Plan bislang als beitragsorientiert eingestuft wurde. Das IDW bittet bis zum 24. Januar 2017 um Stellungnahmen zum Entwurf.

3.8 IDW verabschiedet IDW RS HFA 30 zur Bilanzierung von Altersversorgungsverpflichtungen

Im Rahmen des Gesetzes zur Umsetzung der Wohnimmobilienkreditrichtlinie ergeben sich einige Änderungen mit Rückwirkungen auf die Bilanzierung von Altersversorgungsverpflichtungen. An der darauf abstellenden Entwurfsfassung des IDW RS HFA 30 vom September 2016 wurden nunmehr noch einige Änderungen vorgenommen, unter deren Berücksichtigung die endgültige Verlautbarung des RS HFA 30 in der Ausgabe von *IDW Life* im Januar 2017 veröffentlicht werden soll.

4. AKTIVITÄTEN DES IASB

4.1 Ergebnisse der IASB-Agendakonsultation 2015

Der IASB hat im Zuge seiner zweiten Agendakonsultation Fragen zur Ausgewogenheit seiner Aktivitäten, seinem Forschungsprogramm, seinen Projekten auf Standardebene und Projekten mit begrenztem Umfang sowie der Umsetzungsunterstützung, dem Grad und dem Tempo von Änderungen und der gewünschten Häufigkeit von Agendakonsultationen gestellt. Auf Basis der Rückmeldungen hat der IASB vier wesentliche Themen herausgearbeitet, welche die Grundlage für das Arbeitsprogramm 2017-2021 darstellen.

- Abschluss der verbliebenen großen Standardsetzungsprojekte: Die Beendigung der großen Standardsetzungsprojekte genießt die höchste Priorität des IASB. Derzeit noch nicht fertiggestellt sind der neue Standard zu Versicherungsverträgen und das Rahmenkonzept. Der Standard zu Leasingverträgen, der zum Zeitpunkt der Rückmeldungen zur Agendakonsultation noch ausstand, ist mittlerweile finalisiert. Darüber hinaus wurde vielfach darauf hingewiesen, dass ein prinzipienorientierter Ansatz der IFRS weiterhin verfolgt werden soll.
- Bessere Kommunikation in der Finanzberichterstattung: Der IASB sieht vor, Projekte wie die Angabe initiative und Projekte zu den Hauptbestandteilen des Abschlusses weiter zu unterstützen, um das Motto „Bessere Kommunikation“ des IASB-Vorsitzenden Hans Hoogervorst für seine zweite Amtszeit umzusetzen. Projekte, welche die Interessen der Abschlussadressaten berücksichtigen, sollen Priorität haben.
- Weitere Entwicklung der Umsetzungsunterstützung: Das IASB diskutiert die weitere Unterstützung von Anwendern nach der Einführung neuer Standards. In den Rückmeldungen wird angeregt, dass der IASB sich auf wenige Standardsetzungsprojekte konzentrieren sollte, damit Anwender die jüngst veröffentlichten Standards vollumfänglich verstehen und anwenden können.
- Forschungsprogramm: Dass die Standardsetzung einem evidenzbasierten Ansatz folgt, wird grundsätzlich unterstützt. Nichtsdestotrotz haben die Rückmeldungen aus der Agendakonsultation eine grundsätzliche Verwirrung hinsichtlich der Strategie, der Ziele und des Prozesses des Forschungsprogramms sowie der

Beziehung zwischen dem Forschungsprogramm und anderen Aktivitäten des IASB verdeutlicht. Die Forschungsagenda enthält demzufolge auch zu viele Themen. Aus diesem Grund hat der IASB mit der Fokussierung des Forschungsprogramms begonnen.

Über diese vier wesentlichen Themen hinaus hat der IASB auf Basis der Rückmeldungen beschlossen, den Zeitraum zwischen den Agendakonsultationen auf fünf Jahre zu erhöhen. Eine entsprechende Anpassung des Handbuchs für den Konsultationsprozess ist bereits im Juni 2016 erfolgt.

4.2 IASB legt Zeitpunkt des Inkrafttretens von IFRS 17 fest

Der IASB hat den verpflichtenden Zeitpunkt der Erstanwendung von IFRS 17 „Versicherungsverträge“, welcher voraussichtlich im ersten Halbjahr 2017 veröffentlicht wird, festgelegt. Der IASB gewährt den Anwendern dreieinhalb bis vier Jahre Vorlaufzeit, bis der Standard zum 1. Januar 2021 verpflichtend in Kraft tritt. Der IASB hat darüber hinaus entschieden, dass Unternehmen IFRS 17 auch vorzeitig anwenden dürfen, sofern spätestens zum selben Zeitpunkt auch IFRS 9 „Finanzinstrumente“ und IFRS 15 „Erlöse aus Verträgen mit Kunden“ angewendet werden.

4.3 IASB beendet den Prozess der jährlichen Verbesserungen für den Zyklus 2014-2016

Der IASB hat die endgültigen Änderungen im Rahmen der jährlichen Verbesserungen an den IFRS (Zyklus 2014-2016) veröffentlicht. Es handelt sich dabei um Anpassungen an IFRS, die notwendig, aber nicht dringlich sind, und nicht im Rahmen eines größeren Projekts vorgenommen werden. Die Verbesserungen des Zyklus 2014-2016 betreffen Änderungen an IFRS 1, IFRS 12 und IAS 28.

- IFRS 1 „Erstmalige Anwendung der IFRS“: Die befristeten Ausnahmen in den Paragraphen E3-E7 des IFRS 1 werden aufgrund der Erfüllung ihres beabsichtigten Zwecks gestrichen.
- IFRS 12 „Angaben zu Beteiligungen an anderen Unternehmen“: Der Anwendungsbereich des Standards wird dahingehend klargestellt, dass die Angabevorschriften gem. IFRS 12.5 grundsätzlich auch anzuwenden sind auf die als zu Veräußerungszwecken oder als zu Ausschüttungszwecken gehaltenen Beteiligungen bzw. auf aufgegebenen Geschäftsbereiche (IFRS 5).

- IAS 28 „Anteile an assoziierten Unternehmen und Joint Ventures“: Das Wahlrecht einer erfolgswirksamen Bewertung zum Fair Value für eine Beteiligung an einem assoziierten Unternehmen oder einem Joint Venture kann bei erstmaligem Ansatz für jede einzelne Beteiligung individuell ausgeübt werden (*investment-by-investment basis*).

Die Änderungen an IFRS 1 und IAS 28 gelten für Berichtsperioden, die am oder nach dem 1. Januar 2018 beginnen, die Änderungen an IFRS 12 gelten für Berichtsperioden, die am oder nach dem 1. Januar 2017 beginnen.

4.4 IASB finalisiert Änderungen an IAS 40 hinsichtlich der Übertragung von als Finanzinvestition gehaltenen Immobilien

Vor dem Hintergrund, dass das IFRS IC gebeten wurde, die Anwendung von IAS 40.57 hinsichtlich der Übertragung in den oder aus dem Bestand der als Finanzinvestition gehaltenen Immobilien klarzustellen, hat der IASB eng umrissene Änderungen an IAS 40 vorgenommen. Die Änderungen an Paragraph 57 verdeutlichen, dass ein Unternehmen eine Immobilie nur in den oder aus dem Bestand der als Finanzinvestition gehaltenen Immobilien übertragen kann, wenn eine entsprechende Nutzungsänderung belegt werden kann. Wird die Definition einer als Finanzinvestition gehaltenen Immobilie erfüllt oder nicht mehr erfüllt, entsteht eine solche Nutzungsänderung. Durch die Absicht der Unternehmensführung, eine Immobilie anders zu nutzen, wird keine Nutzungsänderung belegt. In Paragraphen 57 (a) bis (d) stellt das IASB eine nicht abgeschlossene Liste von Beispielen zur Verfügung, die als Belege einer Nutzungsänderung gelten. Die Änderungen gelten für Berichtsperioden, die am oder nach dem 1. Januar 2018 beginnen. Eine vorzeitige Anwendung ist möglich. Auch eine rückwirkende Anwendung ist möglich, wenn dafür keine späteren Erkenntnisse notwendig sind.

4.5 IASB veröffentlicht IFRIC 22 „Transaktionen in fremder Währung und im Voraus gezahlter Gegenleistungen“

Aufgrund abweichender Praxisanwendungen von IAS 21 „Auswirkungen von Änderungen der Wechselkurse“ in Hinblick auf die verwendeten Wechselkurse bei der Bilanzierung von Geschäftsvorfällen in fremder Währung, bei denen eine Gegenleistung erhalten und gezahlt wird, bevor der zugehörige Vermögenswert, der Aufwand oder der

Ertrag erfasst wird, hat das IFRS IC die Interpretation IFRIC 22 veröffentlicht. Die Interpretation bezieht sich auf Transaktionen oder Teile von Transaktionen in fremder Währung, die eine Gegenleistung nach sich ziehen, die in fremder Währung bezeichnet oder bepreist sind, bei der das Unternehmen vor der Erfassung des zugehörigen Vermögenswerts, des Aufwands oder des Ertrags einen Vermögenswert aus der Vorauszahlung oder eine Schuld aus aufgeschobenem Ertrag in Bezug auf die Gegenleistung ansetzt, oder bei welchen der Vermögenswert aus der Vorauszahlung oder der Schuld aus aufgeschobenem Ertrag nicht monetär ist. Die Interpretation legt fest, dass zur Bestimmung des Wechselkurses der Zeitpunkt der Transaktion zu wählen ist, an welchem der nicht monetäre Vermögenswert aus der Vorauszahlung oder die nicht monetäre Schuld aus aufgeschobenem Ertrag erstmals erfasst wurde. Es sind mehrere Transaktionszeitpunkte zu erfassen, wenn es im Voraus mehrere Zahlungen gab. IFRIC 22 ist für Berichtsperioden anzuwenden, die am oder nach dem 1. Januar 2018 beginnen. Eine frühere Anwendung ist zulässig. Darüber hinaus ist die Interpretation bei erstmaliger Anwendung entweder rückwirkend in Einklang mit IAS 8 oder prospektiv auf alle Vermögenswerte, Aufwendungen und Erträge in fremder Währung, die in den Anwendungsbereich fallen, anzuwenden.

5. AKTIVITÄTEN AUF EUROPÄISCHER EBENE

5.1 EFRAG-Konsultation zur Übernahme von IFRS 16 „Leasingvereinbarungen“

Jeder vom IASB verabschiedete neue Standard wird im Rahmen eines *endorsement*-Verfahrens, an dem die EFRAG maßgeblich beteiligt ist, und auf Basis der Beurteilungskriterien gem. IAS-Verordnung geprüft. Ein neuer Standard muss demnach u.a. von „öffentlichem europäischen Interesse“ sein. Dies wird auf Basis der Ausgewogenheit der qualitativen Anforderungen und der Abwägung von Kosten und Nutzen beurteilt. Nach dem formell zu durchlaufenden Prozess kann die EFRAG eine Übernahmeempfehlung an die Europäische Kommission aussprechen. Der Übernahmeprozess bezüglich IFRS 16 hat aufgrund der weitreichenden Auswirkung auf betroffene Unternehmen besondere Bedeutung erlangt. Am 12. Oktober 2016 hat die EFRAG ein vorläufiges Konsultationsdokument bezüglich der Übernahme von IFRS 16 in europäisches Recht herausgegeben. Die qualitativen Anforderungen sind demnach (vorläufig) erfüllt. Ebenso erkennt die EFRAG keine Wettbewerbsnachteile von europäischen Unternehmen aufgrund der diesbezüglichen, nicht vollständig erreichten Konvergenz mit den Vorschriften nach US-GAAP. Hinsichtlich des Kosten-Nutzen-Verhältnisses hat die EFRAG noch keine abschließende Meinung geäußert. Die weiteren Arbeiten der EFRAG haben vermutlich noch Einfluss auf die Beurteilung zur Übernahme.

5.2 Endgültige EFRAG-Stellungnahme zum ED/2016/1 „Definition eines Geschäftsbetriebs und Bilanzierung zuvor gehaltener Anteile (Vorgeschlagene Änderungen an IFRS 3 und IFRS 11)“

Die EFRAG nimmt zu den vom IASB vorgeschlagenen Änderungen an IFRS 3 und IFRS 11 Stellung. Grundsätzlich begrüßt die EFRAG die Vorschläge des IASB. Folgende Anmerkungen veröffentlicht sie in der Stellungnahme vom 9. November 2016:

- Die EFRAG begrüßt, dass der IASB einen umfassenderen Rahmen zur Abgrenzung zwischen Geschäftsbetrieben und Gruppen von Vermögenswerten zur Verfügung stellt und damit den Arbeitsaufwand für die Ersteller vermindert.
- Der vorgesehene zweistufige Test (*screening test*) könnte indes nach wie vor zu teilweise nicht sachgerechten Ergebnissen führen. Es

wird jedoch anerkannt, dass die Entwicklung eines solchen Tests schwierig ist.

- Die beiden Kriterienkataloge, welche in Abhängigkeit vom Vorliegen von Leistungen (*outputs*) anzuwenden sind, werden unterstützt. Es werden lediglich Vorschläge zur weiteren Detaillierung unterbreitet.
- Die Bereitstellung der erläuternden Beispiele wird begrüßt. Die EFRAG schlägt vor, Beispiele nur für solche Sachverhalte bereitzustellen, die ein hohes Maß an Ermessen verlangen.

Die EFRAG fordert den IASB und den *Financial Accounting Standard Board* (FASB) dazu auf, zu konvergierten Lösungen zu kommen.

5.3 Übernahme der Änderungen an IFRS 4 in Bezug auf IFRS 9 scheinen der IFRS 9-Übernahme zu folgen (EFRAG)

Um den Bedenken aufgrund der unterschiedlichen Erstanwendungsdaten von IFRS 9 und dem neuen Versicherungsstandard Rechnung zu tragen, hat der IASB im Dezember 2015 ED/2015/11 Applying IFRS 9 Financial Instruments with IFRS 4 Insurance Contracts (*Proposed amendments to IFRS 4*) veröffentlicht. Die EFRAG hat den Entwurf einer Übernahmeempfehlung zu diesen vorgesehenen Änderungen am 15. November 2016 veröffentlicht. Ohne die Übernahmeempfehlung einzuschränken, wird mit Bezug zu den vom IASB vorgeschlagenen Änderungen auf die kostenseitigen Bedenken einer Reihe von Unternehmen hingewiesen.

5.4 EFRAG-Übernahmeempfehlung hinsichtlich der Änderung an IFRS 2

Die Änderungen an IFRS 2 betreffen die Klassifizierung und Bewertung von Geschäftsvorfällen mit anteilsbasierter Vergütung. Die EFRAG gibt - nach einer erfolgten Konsultation - eine uneingeschränkte Übernahmeempfehlung heraus, da sie sowohl die Einschätzung der Änderungen vor dem Hintergrund der Übernahmekriterien der EU als auch die Einschätzung hinsichtlich der Kosten und des Nutzens, die sich aus der Übernahme der Änderung ergeben, unterstützt.

5.5 EFRAG fordert Leitlinien zur Asymmetrie im Rahmenkonzept des IASB

Die EFRAG unterstützt die Entscheidung des IASB, in seinem Rahmenkonzept anzuerkennen, dass in Rechnungslegungsstandards teilweise Asymmetrien (*accounting mismatches*) entstehen können. Nichtsdestotrotz fordert die EFRAG eine weitergehende Ausformulierung von Leitlinien im Hinblick

auf den Umgang mit solchen Asymmetrien bei Ansatz und Bewertung.

5.6 EBA berichtet über die Analyseergebnisse zu den Auswirkungen von IFRS 9 auf Banken

Die Europäische Bankenaufsichtsbehörde (*European Banking Authority*, EBA) hat eine Auswirkungsanalyse hinsichtlich der Anwendung von IFRS 9 „Finanzinstrumente“ bei rund 50 Finanzinstituten vorgenommen. Die EBA hat sowohl qualitative als auch quantitative Aspekte untersucht.

5.7 EBA will zweite Auswirkungsanalyse zu IFRS 9 durchführen

Die EBA führt aufbauend auf den vorstehenden Ergebnissen der Auswirkungsanalyse zu IFRS 9 eine weitere Analyse durch. Die EBA geht davon aus, dass die Finanzinstitute (Stichprobe von 50 Instituten in der EU) detailliertere und konkretere Antworten zu den Auswirkungen von IFRS 9 auf das regulatorische Eigenkapital der Banken, zu dem Zusammenwirken von IFRS 9 und anderen aufsichtsrechtlichen Vorschriften sowie zu Umsetzungsproblemen bei IFRS geben können. Die Fragestellungen ähneln denen der ersten Analyse. Die Erhebung enthält darüber hinaus Fragen zu spezifischen Aspekten wesentlicher Themenfelder aus der ersten Anwendungsanalyse.

6. BLICKPUNKT: AGENDA REJECTIONS

Nachfolgend werden die sog. *agenda rejections* (auch Non-IFRICs oder NIFRICs) des IFRS IC aus dem Kalenderjahr 2016 vorgestellt. Hierbei handelt es sich um an das IFRS IC gerichtete Anfragen zur Rechnungslegung mit der Bitte um Klarstellung, welche das IFRS IC jedoch aus verschiedenen Gründen nicht in sein Arbeitsprogramm aufgenommen hat. Den Non-IFRICs kommt eine faktische Bindungswirkung zu, die etwa mit der *implementation guidance* zu den IAS/IFRS vergleichbar ist. Nachfolgend findet sich eine tabellarische Darstellung aller 2016 veröffentlichter Non-IFRICs sowie eine inhaltliche Erläuterung ausgewählter Sachverhalte. Die nachfolgende Übersicht ist nach Standards in aufsteigender Reihenfolge sortiert. Neben dem betroffenen Standard (Norm) erfolgt eine kurze Inhaltsangabe der *agenda rejection*.

Tabelle: Wichtige Entscheidungen des IFRS IC im Jahr 2016

Norm	Inhalt/Gegenstand	Update
IAS 12	Aus den Differenzen der Umrechnung von steuerlichen Basen langfristiger Vermögenswerte in die funktionale Währung des Unternehmens entstehende latente Steuern sind als Ertrag oder Aufwand aus latenten Steuern zu erfassen.	Januar
IAS 12	In die Bewertung von latenten Ertragsteuern aus immateriellen Vermögenswerten, die eine unbegrenzte Nutzungsdauer haben, sind die allgemeinen Grundsätze und die steuerlichen Konsequenzen, die sich aus der Realisierung des Buchwerts des Vermögenswerts zum Abschlussstichtag ergeben, einzubeziehen.	November
IAS 16	Es wird kein Projekt in das Arbeitsprogramm aufgenommen, das die als zu weitreichend eingestuften Fragestellungen zur bilanziellen Abbildung von variablen Vergütungsvereinbarungen im Zusammenhang mit der Anschaffung von Sachanlagevermögen beantwortet.	März
IAS 20	Zahlungen, die durch die öffentliche Hand zur Finanzierung von F&E-Projekten geleistet werden, sind rückzahlungspflichtig, wenn die Erkenntnisse der Forschungsphase ausgenutzt und kommerzialisiert werden. Andernfalls werden die Rechte an der Forschung an die öffentliche Hand übertragen. Die bilanzielle Abbildung wird in IAS 20 geregelt (nicht in IAS 32/IFRS 9).	Mai
IAS 32	Die Verbindlichkeit, die entsteht, wenn eine Prepaidkarte gegen Zahlungsmittel ausgegeben wird, definiert sich unter bestimmten Ausgestaltungsmerkmalen und der Tatsache, dass eine vertragliche Verpflichtung zur Lieferung von flüssigen Mitteln oder anderen finanziellen Vermögenswerten an den Händler (mit Bezug zu dem Karteninhaber) besteht und sich das Unternehmen bei der Erfüllung der vertraglichen Verpflichtung der Lieferung der flüssigen Mittel oder anderer finanzieller Vermögenswerte nicht uneingeschränkt entziehen kann, als finanzielle Verbindlichkeit.	März
IAS 32	Ein physischer Transfer von Zahlungsmittelsalden aus Cash-Pooling Vereinbarungen zu Zeitpunkten, die nicht dem Abschlussstichtag entsprechen, ist allein kein ausreichender Nachweis dafür, dass die Absicht besteht, die gesamten Salden zum Abschlussstichtag auf Nettobasis auszugleichen. Individuelle Tatsachen und Umstände entscheiden über die Statthaftigkeit der Saldierung.	März
IAS 32	Es wird kein Projekt in das Arbeitsprogramm aufgenommen, das die bilanzielle Abbildung einer geschriebenen Option auf nicht beherrschende Anteile, die (bei Ausübung) eine variable Anzahl von Eigenkapitalinstrumenten des Mutterunternehmens als Gegenleistung hat. Die Fragestellung ist zu umfangreich und das IFRS IC beschäftigt sich darüber hinaus mit Derivaten hinsichtlich Eigenkapitalinstrumenten.	November
IAS 36	Ist im Rahmen eines Wertminderungstests zur Bestimmung des erzielbaren Betrags einer zahlungsmittelgenerierenden Einheit eine angesetzte Schuld zu beachten, ist der Buchwert der Schuld bei der Bestimmung des Buchwerts und des Nutzungswerts der zahlungsmittelgenerierenden Einheit zu berücksichtigen.	Mai
IAS 39	Ob ein in einen variabel verzinslichen Basiskreditvertrag eingebetteter Zinsfloor zu separieren ist, hängt nicht vom Zinsumfeld (positive oder negative Zinssätze) ab. Der „herrschende Marktzins“ hinsichtlich des Basiskreditvertrags ist mithilfe der spezifischen Bestimmungen des <i>host contracts</i> und relevanten transaktions-spezifischen <i>spreads</i> zu bestimmen.	Januar
IFRS 5	Der Wertminderungsaufwand, der für eine Veräußerungsgruppe zu erfassen ist, wird nicht durch den Fair Value abzüglich der Veräußerungskosten oder den Nutzungswert der Vermögenswerte, die als langfristig gelten und in den Anwendungsbereich der Bewertungsvorschriften des Standards fallen, beschränkt.	Januar

Norm	Inhalt/Gegenstand	Update
IFRS 5	Es wird kein Projekt in das Arbeitsprogramm aufgenommen, das die Konsolidierungsfragen hinsichtlich einer Transaktion zwischen aufgegebenen und fortgeführten Geschäftsbereichen (<i>intragroup transactions</i>) klärt.	Januar
IFRS 5	Es wird kein Projekt in das Arbeitsprogramm aufgenommen, das vielfältige Fragestellungen zum Anwendungsbereich, zur Bewertung und zum Ausweis klärt.	Januar
IFRS 9	Geht das Unternehmen von IAS 39 zu IFRS 9 über, ist es bei der Bilanzierung einer Sicherungsbeziehung zur Ausrichtung der Sicherung an dem unternehmensspezifischen Risikomanagementziel nicht möglich, das gesicherte Grundgeschäft einer bestehenden Sicherungsbeziehung von einem nichtfinanziellen Posten zu einer Komponente des Postens zu übertragen. Sofern die Anforderungen des IFRS 9 erfüllt werden, ist eine Weiterführung der ursprünglichen Bestimmung einer Sicherungsbeziehung eines (gesamten) nichtfinanziellen Postens bei Übergang auf IFRS 9 selbst dann möglich, wenn das Risikomanagementziel des Unternehmens nur eine Komponente des nichtfinanziellen Postens absichern soll.	Januar
IFRS 9	Das IFRS IC ist der Ansicht, dass der Standard ausreichend konkrete Vorgaben und Regelungen zur Beurteilung der Wirksamkeit einer Sicherungsbeziehung zur Absicherung einer Nettoinvestition mittels des für Cash Flow Hedges vorgeschriebenen <i>lower of</i> -Test und zur Bestimmung des effektiven Anteils der vom Sicherungsinstrument stammenden Gewinne und Verluste zur Verfügung stellt.	März
IFRS 9	Es wird aufgrund der vielfältigen möglichen praktischen Sachverhalte kein Interpretationsprojekt in das Arbeitsprogramm aufgenommen, das sich mit der Änderung oder dem Austausch von finanziellen Vermögenswerten, die zur Ausbuchung des ursprünglichen finanziellen Vermögenswerts führen können, befasst.	Mai
IFRS 11	Wenn Vermögenswerte oder Gruppen von Vermögenswerten im Rahmen einer gemeinschaftlichen Tätigkeit keinen Geschäftsbetrieb darstellen und durch die Transaktion entweder Beherrschung an der gemeinschaftlichen Tätigkeit erlangt wird oder die Besitzverhältnisse so verändert werden, dass sie zu einer gemeinschaftlichen Tätigkeit führt, welche die Beherrschung darüber erlangt, müssen zuvor gehaltene Anteile an Vermögenswerten und Schulden nicht neu bewertet werden.	Januar
IFRS 11	Die Frage, ob die im Rahmen einer gemeinschaftlichen Tätigkeit zurückbehaltenen Anteile an Vermögenswerten und Schulden neu zu bewerten sind, wenn die Beherrschung an einem Geschäftsbetrieb oder an (keinen Geschäftsbetrieb darstellenden) Vermögenswerten bzw. an einer Gruppe von Vermögenswerten verloren geht, wurde dem IASB zur Klärung vorgelegt.	Juli
IFRIC 12	Werden Zahlungen im Rahmen einer Dienstleistungskonzessionsvereinbarung vom Betreiber an den Konzessionsgeber gezahlt, die der Betreiber nicht selbst vereinnahmt, hängt die bilanzielle Abbildung von der Gegenleistung für solche Zahlungen ab. Das IFRS IC ist zu keiner Entscheidung bezüglich der Behandlung von variabel gestalteten Zahlungen des Betreibers im Fall des <i>intangible asset models</i> gekommen.	Juli
IFRIC 12	Die Vorschriften der Interpretation ermöglichen unter Berücksichtigung individueller Tatsachen und Umstände eindeutige Aussagen sowohl zum Anwendungsbereich wie auch zu Ansatz und Bewertung im Fall von Dienstleistungskonzessionsvereinbarungen, bei denen dem Betreiber die Infrastruktureinrichtungen im Rahmen einer Leasingvereinbarung zur Verfügung gestellt werden. Dies gilt auch für den Fall, dass Konzessionsgeber und Leasinggeber von der gleichen Regierungsstelle beherrscht werden.	September

HAMBURG (ZENTRALE)

Fuhrlentwiete 12
20355 Hamburg
Telefon: +49 40 30293-0
Telefax: +49 40 337691
hamburg@bdo.de

BERLIN

Katharina-Heinroth-Ufer 1
10787 Berlin
Telefon: +49 30 885722-0
Telefax: +49 30 8838299
berlin@bdo.de

BIELEFELD

Viktoriastraße 16-20
33602 Bielefeld
Telefon: +49 521 52084-0
Telefax: +49 521 52084-84
bielefeld@bdo.de

BONN

Potsdamer Platz 5
53119 Bonn
Telefon: +49 228 9849-0
Telefax: +49 228 9849-450
bonn@bdo.de

BREMEN

Bürgermeister-Smidt-Str. 128
28195 Bremen
Telefon: +49 421 59847-0
Telefax: +49 421 59847-75
bremen@bdo.de

BREMERHAVEN

Grashoffstr. 7/KAP
27570 Bremerhaven
Telefon: +49 471 8993-0
Telefax: +49 471 8993-76
bremerhaven@bdo.de

CHEMNITZ

Sophienstraße 7
09130 Chemnitz
Telefon: +49 (0) 371 4348-0
Telefax: +49 (0) 371 4348-300
chemnitz@bdo.de

DORTMUND

Stockholmer Allee 32 b
44269 Dortmund
Telefon: +49 231 419040
Telefax: +49 231 4190418
dortmund@bdo.de

DRESDEN

Am Waldschlößchen 2
01099 Dresden
Telefon: +49 351 86691-0
Telefax: +49 351 86691-55
dresden@bdo.de

DÜSSELDORF

Georg-Glock-Str. 8
40474 Düsseldorf
Telefon: +49 211 1371-0
Telefax: +49 211 1371-120
duesseldorf@bdo.de

ERFURT

Arnstädter Straße 28
99096 Erfurt
Telefon: +49 361 3487-0
Telefax: +49 361 3487-19
erfurt@bdo.de

ESSEN

Max-Keith-Straße 66
45136 Essen
Telefon: +49 201 87215-0
Telefax: +49 201 87215-800
essen@bdo.de

FLENSBURG

Am Sender 3
24943 Flensburg
Telefon: +49 461 90901-0
Telefax: +49 461 90901-1
flensburg@bdo.de

FRANKFURT/MAIN

Hanauer Landstraße 115
60314 Frankfurt am Main
Telefon: +49 69 95941-0
Telefax: +49 69 554335
frankfurt@bdo.de

FREIBURG

Bismarckallee 9
79098 Freiburg
Telefon: +49 761 28281-0
Telefax: +49 761 28281-55
freiburg@bdo.de

HANNOVER

Landschaftstraße 2
30159 Hannover
Telefon: +49 511 33802-0
Telefax: +49 511 33802-40
hannover@bdo.de

KASSEL

Theaterstraße 6
34117 Kassel
Telefon: +49 561 70767-0
Telefax: +49 561 70767-11
kassel@bdo.de

KIEL

Dahlmannstraße 1-3
24103 Kiel
Telefon: +49 431 51960-0
Telefax: +49 431 51960-40
kiel@bdo.de

KÖLN

Im Zollhafen 22
50678 Köln
Telefon: +49 221 97357-0
Telefax: +49 221 7390395
koeln@bdo.de

LEIPZIG

Großer Brockhaus 5
04103 Leipzig
Telefon: +49 341 9926600
Telefax: +49 341 9926699
leipzig@bdo.de

LÜBECK

Kohlmarkt 7-15
23552 Lübeck
Telefon: +49 451 70281-0
Telefax: +49 451 70281-49
luebeck@bdo.de

MÜNCHEN

Landaubogen 10
81373 München
Telefon: +49 89 55168-0
Telefax: +49 89 55168-199
muenchen@bdo.de

OLDENBURG

Moslestraße 3
26122 Oldenburg
Telefon: +49 441 98050-0
Telefax: +49 98050-18
kontakt@bdo-arbicon.de

ROSTOCK

Freiligrathstraße 11
18055 Rostock
Telefon: +49 381 493028-0
Telefax: +49 381 493028-28
rostock@bdo.de

STUTTGART

Augustenstraße 1
70178 Stuttgart
Telefon: +49 711 50530-0
Telefax: +49 711 50530-199
stuttgart@bdo.de

WIESBADEN

Gustav-Nachtigal-Straße 5
65189 Wiesbaden
Telefon: +49 611 99042-0
Telefax: +49 611 99042-99
wiesbaden@bdo.de

WELTWEIT


Brussels Worldwide Services BVBA
Brussels Airport
The Corporate Village, Elsinore Building
Leonardo Da Vincilaan 9 – 5/F
B-1935 Zaventem
Telefon: +32 2 778 01 00
Telefax: +32 2 771 56 56
www.bdointernational.com

BDO AG Wirtschaftsprüfungsgesellschaft, eine Aktiengesellschaft deutschen Rechts, ist Mitglied von BDO International Limited, einer britischen Gesellschaft mit beschränkter Nachschusspflicht, und gehört zum internationalen BDO Netzwerk voneinander unabhängiger Mitgliedsfirmen. BDO ist der Markenname für das BDO Netzwerk und für jede der BDO Mitgliedsfirmen.

Dieses Dokument wurde mit Sorgfalt erstellt, ist aber allgemein gehalten und kann daher nur als grobe Richtlinie gelten. Es ist somit nicht geeignet, konkreten Beratungsbedarf abzudecken, so dass Sie die hier enthaltenen Informationen nicht verwerten sollten, ohne zusätzlichen professionellen Rat einzuholen. Bitte wenden Sie sich an BDO AG Wirtschaftsprüfungsgesellschaft, um die hier erörterten Themen in Anbetracht Ihrer spezifischen Beratungssituation zu besprechen.

BDO AG Wirtschaftsprüfungsgesellschaft, deren Partner, Angestellte, Mitarbeiter und Vertreter übernehmen keinerlei Haftung oder Verantwortung für Schäden, die sich aus einem Handeln oder Unterlassen im Vertrauen auf die hier enthaltenen Informationen oder darauf gestützte Entscheidungen ergeben.

Vorsitzender des Aufsichtsrats: Johann C. Lindenberg;
Vorstand: WP StB RA Dr. Holger Otte (Vorsitzender)
WP StB RA Werner Jacob (stellv. Vorsitzender) • StB Frank Biermann • WP StB Andrea Bruckner • WP StB Klaus Eckmann • RA Parwáz Rafiqpoor • WP StB Manuel Rauchfuss
WP StB Kai Niclas Rauscher • WP StB Roland Schulz
Sitz der Gesellschaft: Hamburg; Amtsgericht Hamburg HR B 1981



BDO AG
Wirtschaftsprüfungsgesellschaft
Georg-Glock-Straße 8
40474 Düsseldorf

Telefon: +49 211 1371-200
Telefax: +49 211 1371-120
zar@bdo.de

www.bdo.de

