

novus

INTERNATIONALE RECHNUNGSLEGUNG (IFRS)

IFRS-Bilanzierung in der Corona-Pandemie



Vorwort



Sehr geehrte Leserin, sehr geehrter Leser,

das gesellschaftliche Leben sowie das Wirtschaftsgeschehen werden weiterhin von der Corona-Pandemie massiv beeinträchtigt. Dies stellt die Unternehmen nicht nur vor wirtschaftliche Herausforderungen, sondern auch vor neue Bilanzierungsanforderungen.

In dieser Ausgabe des novus IFRS haben wir wichtige Publikationen zur IFRS-Rechnungslegung während der Corona-Pandemie, die im Laufe des Jahres von Standardsetter und Institutionen veröffentlicht wurden, für Sie überblicksartig zusammengestellt. Damit finden Sie gezielt Aussagen zu den für Sie relevanten Themen.

Darüber hinaus finden Sie in dieser Ausgabe des novus IFRS wesentliche Anhangangaben, über die in einem EU-IFRS Konzernabschluss zum 31.12.2020 hinsichtlich bereits verabschiedeter Standards und Interpretationen zu berichten ist. Von besonderer Relevanz werden für viele Unternehmen die Änderungen aus IFRS 16 „Leasingverhältnisse“ sein, die ein Bilanzierungswahlrecht für anlässlich Covid-19 gewährte Mieterleichterungen ermöglichen.

Die DPR hat im vierten Quartal 2020 die Prüfungsschwerpunkte 2021 für die Jahres- und Konzernabschlüsse 2020 veröffentlicht. Auch hier liegt der Fokus auf den Auswirkungen der Corona-Pandemie auf die Finanzberichterstattung. Die ersten beiden Prüfungsschwerpunkte liegen auf IAS 1 und IAS 36, wobei der Fokus auf der Darstellung der Auswirkungen von Covid-19 auf die Annahmen zur Unternehmensfortführung, auf Schätzunsicherheiten sowie auf die Wertminderung von nichtfinanziellen Vermögenswerten liegt. Zwei weitere Schwerpunkte betreffen die Finanzinstrumente (IFRS 9 und IFRS 7), u. a. hinsichtlich der Liquiditätsrisiken, sowie die Leasingverhältnisse nach IFRS 16. Die weiteren Prüfungsschwerpunkte der DPR beziehen sich auf Angaben über Beziehungen zu nahestehenden Unternehmen und Personen sowie auf ausgewählte Aspekte zur Risikoberichterstattung im Konzernlagebericht.

Viel Freude bei der Lektüre des novus IFRS. Sollten Sie zu einem der Themen Fragen haben, unterstützen wir Sie gerne.

Sonja Kolb
Wirtschaftsprüferin und Partnerin
bei Ebner Stolz in Stuttgart

Uwe Harr
Wirtschaftsprüfer, Steuerberater und Partner
bei Ebner Stolz in Bonn



■ IM FOKUS	
Änderungen an IFRS 16: Wahlweise bilanzielle Erleichterungen für anlässlich Covid-19 gewährte Mieterleichterungen	4
Diskussionspapier zur Verbesserung der Angaben zu Unternehmenszusammenschlüssen und zur Wertminderung von Geschäfts- oder Firmenwerten	5
IFRS-Bilanzierung in der Corona-Pandemie	6
■ HINWEISE ZUM KONZERNABSCHLUSS	
Erforderliche Anhangangaben aufgrund von IASB-Veröffentlichungen	7
Auswirkungen neuer bzw. geänderter Standards oder Interpretationen (IAS 8.28)	7
Noch nicht angewendete neue bzw. geänderte Standards und Interpretationen (IAS 8.30)	11
■ IASB und IFRS IC	
Entwurf eines Standards zum Thema Allgemeine Darstellung und Angaben zur Ersetzung von IAS 1: Wie die neue GuV künftig aussehen soll	16
Agenda-Entscheidungen des IFRS Interpretations Committee	16
Disclosure Initiative – Tochtergesellschaften, die kleine und mittlere Unternehmen (KMU) sind	18
IFRS-Leitliniendokument zur Lageberichterstattung	18
Preisregulierte Geschäftsvorfälle	18
■ SONSTIGE STANDARDSETTER	
IDW – Institut der Wirtschaftsprüfer: weitere Module zu IDW RS HFA 50 zur Klärung von Anwendungsfragen im Zusammenhang mit IFRS 1, IFRS 9 und IFRS 16	19
DRSC Interpretation 1 zur Bilanzgliederung nach Fristigkeit zurückgenommen	21
Veröffentlichung von DRS 28 „Segmentberichterstattung“	21
Überarbeitung von DRSC Anwendungshinweis AH 3 (IFRS) zu Krisensituationen	21
■ EU-ENDORSEMENT	
EU Endorsement Status Report	22
■ DPR/ESMA	
Tätigkeitsbericht 2019 der Deutschen Prüfstelle für Rechnungslegung (DPR)	23
DPR-Prüfungsschwerpunkte 2021	24
Fehlerfeststellungen der DPR	25
ESMA – Enforcement-Entscheidungen veröffentlicht	26
■ INTERN	
	27



Änderungen an IFRS 16: Wahlweise bilanzielle Erleichterungen für anlässlich Covid-19 gewährte Mieterleichterungen

Von den Maßnahmen zur Eindämmung der Corona-Pandemie und den damit verbundenen Umsatzeinbußen sind die leasingintensiven Branchen Handel, Dienstleistungen und Luftfahrt besonders schwer getroffen worden. Da jedoch die meisten Miet- und Leasingzahlungen trotz eines Lockdowns weiterhin fällig bleiben, entstehen insb. in diesen Branchen hohe wirtschaftliche Belastungen.

Durch die neu verabschiedeten Änderungen an IFRS 16 erhalten Leasingnehmer ein Wahlrecht, coronabedingte Leasinganpassungen vereinfachend als (negative) variable Leasingrate zu verbuchen.

Um dem Leasingnehmer in dieser schwierigen Lage entgegen zu kommen, haben sich einige Leasinggeber bereiterklärt, ihren Vertragspartnern Konzessionen, wie z. B. mietfreie Monate oder eine Reduktion des Leasingumfangs, zu gewähren. Im Rahmen der IFRS-Bilanzierung ist dann zu prüfen, ob nach den Vorgaben von IFRS 16 eine sog. lease modification vorliegt, die zu einer Anpassung der Buchwerte des Nutzungsrechts und der Leasingverbindlichkeit führt. Damit sind aufwendige Einzelfallprüfungen verbunden. Um Leasingnehmern kurz nach der erstmaligen Anwendung von IFRS 16

den damit verbundenen hohen Aufwand zu ersparen, hat das IASB zum 1.6.2020 eine Änderung an IFRS 16 beschlossen, die eine vorübergehende Ausnahme von dieser Bilanzierungspraxis erlaubt. Eine rückwirkende Anwendung der Standardänderung ist auch für Geschäftsjahre, die vor dem 1.6.2020 begonnen haben, erlaubt.

Den bisherigen Regelungen zufolge liegt eine lease modification immer dann vor, wenn das Nutzungsrecht am geleasteten Vermögenswert und/oder die Höhe der Leasingzahlungen über die verbleibende Vertragslaufzeit in einer Weise angepasst werden, die in den ursprünglichen Vertragsbedingungen nicht vorgesehen war. Liegt eine solche Anpassung vor, sind die verbleibenden Leasingzahlungen gemäß den neuen Bedingungen mit einem aktualisierten Diskontierungszinssatz abzuzinsen und die Leasingverbindlichkeit anzupassen, sofern der so ermittelte Barwert von dem Barwert vor der Anpassung abweicht. Der Buchwert des Nutzungsrechts wird bei zeitlichen oder umfangsmäßigen Reduktionen des Leasingverhältnisses proportional gekürzt und ansonsten gemäß der Veränderung der Leasingverbindlichkeit angepasst. Da die Restbuchwerte der Leasingverbindlichkeit und des Nutzungsrechts einander wegen der unterschiedlichen Folgebewertung meist nicht entsprechen, ergibt sich häufig eine Diffe-

renz zwischen den beiden Anpassungsbeträgen. Die Differenz ist erfolgswirksam zu verbuchen.

Davon abweichend verfügen Leasingnehmer nun über ein Wahlrecht zur vereinfachten Bilanzierung von Leasinganpassungen. Das Wahlrecht besteht,

- ▶ sofern eine Änderung des Leasingverhältnisses die direkte Folge der Corona-Pandemie ist,
- ▶ die Gesamtleasingzahlungen durch die Änderung nicht erhöht werden,
- ▶ die Änderung nur Zahlungen mit Fälligkeit vor dem 1.7.2021 betreffen und
- ▶ sonst keine wesentlichen Punkte der Leasingvereinbarung verändert werden.

Wenn alle diese Voraussetzungen erfüllt sind, und der Leasingnehmer sich entscheidet, das Wahlrecht auszuüben, darf er auf die Prüfung, ob eine lease modification vorliegt, verzichten und stattdessen die Anpassung des Leasingverhältnisses als (ggf. negative) variable Leasingrate verbuchen. Das EU-Endorsement dieser Regelung erfolgte am 9.10.2020. Die Änderungen treten für IFRS Bilanzierer in der EU bereits für Abschlüsse, die am 1.1.2020 beginnen, in Kraft.

Diskussionspapier zur Verbesserung der Angaben zu Unternehmenszusammenschlüssen und zur Wertminderung von Geschäfts- oder Firmenwerten

Unternehmenszusammenschlüsse sind für die beteiligten Unternehmen oft bedeutende Transaktionen. Deshalb hat das IASB in den letzten Jahren vermehrt das Augenmerk auf die diesbezügliche Finanzberichterstattung gerichtet. Am 19.3.2020 wurde das Discussion Paper DP/2020/1 „Unternehmenszusammenschlüsse – Angaben, Goodwill und Wertminderung“ veröffentlicht. Das Papier ist das vorläufige Ergebnis des „Goodwill and Impairment“-Projekts, das auch Erkenntnisse aus dem sog. Post-Implementation Review nach der Einführung von IFRS 3 berücksichtigt. Die Kommentierungsfrist für das Discussion Paper wurde coronabedingt bis zum 31.12.2020 verlängert.

Das IASB stellt den „indicator-only-approach“ zur Diskussion: Verzicht auf den zwingend jährlich durchzuführenden Impairmenttest.

In dem Diskussionspapier stellt das IASB u. a. Folgendes zur Diskussion:

- ▶ Auf die zwingend jährliche Durchführung des Impairmenttests soll verzichtet werden.
- ▶ Nach dem „indicator-only approach“ soll die Durchführung des Impairmenttests nur erfolgen, wenn Indikatoren für die potentielle Wertminderung eines Goodwills vorliegen.
- ▶ Bei der Berechnung des value in use können Cash Flows aus erwarteten Restrukturierungen und die Nutzung von Nach-Steuer-Werten bzw. -Diskontierungssätzen verwendet werden.
- ▶ Angaben sollen erfolgen, um die strategischen Gründe des Managements für eine Akquisition beurteilen zu können.
- ▶ Zur Nachvollziehung, ob die Entwicklung mit der Akquisition die ursprüngliche Erwartung des Managements erfüllt, sollen Soll-Ist-Vergleiche angegeben werden.

Das IASB schlägt vor, den Impairment-only Ansatz für Geschäfts- oder Firmenwerte beizubehalten, will jedoch Vereinfachungen im Hinblick auf den Wertminderungstest einführen.

Darüber hinaus wird erörtert, ob neue Argumente oder neue Erkenntnisse hinsichtlich der bestmöglichen Folgebewertung des Goodwills bestehen. Daher werden auch die Vor- und Nachteile bezüglich einer Rückkehr zur planmäßigen Abschreibung (Amortisation) des Goodwills dargestellt.

Mit den Ausführungen zum Goodwill geht das Discussion Paper auf Kritik am aktuell in den IFRS festgelegten „Impairment only“-Ansatz ein, der keine planmäßige Abschreibung des Goodwills vorsieht. Das IASB kam in der Vorbereitung des Discussion Papers mit knapper Mehrheit zu dem Schluss, dass die Wiedereinführung von planmäßigen Abschreibungen auf den Goodwill nicht umgesetzt werden soll. Aus Sicht der Befürworter des „Impairment only“-Ansatzes würde die Entscheidungsnützlichkeit des IFRS-Abschlusses durch einen Systemwechsel nicht erhöht, weil die Nutzungsdauer des Goodwills willkürlich festgelegt werden muss.

Insb. durch die Corona-Pandemie kann die Werthaltigkeit des Goodwill gefährdet sein. Mit dem **Goodwill Check** bietet Ebner Stolz IFRS-Bilanzierern eine Möglichkeit, Risiken frühzeitig zu erkennen und stellt spezifische Handlungsempfehlungen bereit. Mehr Informationen finden Sie unter <https://www.ebnerstolz.de/de/covid-19-goodwill-336891.html>.

Darüber hinaus wird die Wirksamkeit des Goodwill-Werthaltigkeitstests diskutiert. Dieser wird mitunter dafür kritisiert, dass er notwendige Abschreibungen auf den Goodwill zu spät erfasst. Das Board kommt hier zu dem Schluss, dass ein effektiverer Ansatz für den Werthaltigkeitstest ohne wesentliche Zusatzkosten derzeit nicht verfügbar ist. Daher sollen die bestehenden Regelungen beibehalten werden.

Das Discussion Paper beschäftigt sich auch mit der Frage, ob es möglich ist, den bestehenden Werthaltigkeitstest zu vereinfachen, ohne gleichzeitig die Informationslage für die Abschlussadressaten zu verschlechtern. Die nun mit knapper Mehrheit vorgeschlagene Lösung sieht vor, den Werthaltigkeitstest für den Goodwill sowie für immaterielle Vermögenswerte mit unbestimmter Nutzungsdauer nicht mehr zwingend jährlich durchzuführen, sondern nur noch bei Vorliegen von Anhaltspunkten für eine Wertminderung. Zudem sollen zukünftig für die Bestimmung des Nutzungswerts (value in use) Zahlungsflüsse aus Restrukturierungen sowie Nach-Steuer-Cashflows und Abzinsungssätze verwendet werden dürfen. Dies war bisher untersagt.

Das IASB schlägt auch vor, dass die Abschlussersteller zusätzliche Angaben zu den strategischen Gründen für einen Unternehmenszusammenschluss machen sollen, die vor allem die Motive für den Zusammenschluss und die Messung der Zielerreichung in einem Soll-Ist-Vergleich umfassen. Dadurch sollen die Abschlussadressaten besser beurteilen können, ob ein Zusammenschluss erfolgreich und der Kaufpreis gerechtfertigt war.

Schließlich geht das IASB in dem Papier noch darauf ein, ob es notwendig ist, bei Unternehmenszusammenschlüssen alle immateriellen Vermögenswerte vom Goodwill zu trennen oder ob hierauf verzichtet werden kann. Es kommt zu dem Schluss, dass die bisherige Regelung, die eine solche Trennung vorsieht, nicht verändert werden soll.

IFRS-Bilanzierung in der Corona-Pandemie

Der Ausbruch und die weltweite Verbreitung des Coronavirus haben Gesellschaft und Wirtschaft 2020 in einen Ausnahmezustand versetzt. Obwohl nach dem Lockdown im Frühjahr wieder zahlreiche Lockerungen der zuvor zur Eindämmung der Pandemie ergriffenen Maßnahmen umgesetzt wurden, prägt die Pandemie und der erneute Lockdown „light“ das wirtschaftliche Geschehen weiter. Im November 2020 wurden durch Bund und Länder weitere massive Maßnahmen beschlossen, um auf die erneut stark gestiegenen Corona-Infektionszahlen zu reagieren.

Auch auf die IFRS-Bilanzierung wirkt sich die Pandemie aus. In der 1. Ausgabe des novus IFRS dieses Jahres wurden bereits Auswirkungen der Pandemie auf die Rechnungslegung nach internationalen Standards aufgezeigt. Im Laufe des Jahres haben sich Standardsetter und Institutionen zur bilanziellen Abbildung der Konsequenzen aus der Pandemie geäußert. Im Folgenden werden Links zu den wichtigsten offiziellen Verlautbarungen zur IFRS-Rechnungslegung überblicksartig dargestellt.

Grundlegender Überblick über rechnungslegungsbezogene Fragen in der Corona-Pandemie

- ▶ DRSC: Frei herunterladbare, überarbeitete Version des DRSC-Anwendungshinweises 3 (IFRS)
- ▶ IDW: Übersichtsseite mit Informationen zur Corona-Krise
- ▶ IDW: Fachlicher Hinweis „Auswirkungen der Ausbreitung des Coronavirus auf die Rechnungslegung zum 31.12.2019 und deren Prüfung“
- ▶ IDW: Fachlicher Hinweis „Auswirkungen der Ausbreitung des Coronavirus auf die Rechnungslegung und deren Prüfung (Teil 2)“
- ▶ IDW: Fachlicher Hinweis „Zweifelsfragen zu den Auswirkungen der Ausbreitung des Coronavirus auf die Rechnungslegung und deren Prüfung (Teil 3, 1. Update Juli 2020)“

Alternative Performance Measures

- ▶ ESMA: Q & A zu Alternative Performance Measures im Kontext der Corona-Pandemie

Erstellung des Zwischenberichts und Offenlegung

- ▶ ESMA: Auswirkungen des Covid-19-Ausbruchs im Zwischenbericht

Finanzinstrumente gemäß IFRS 9

- ▶ ESMA: Auswirkungen des Covid-19-Ausbruchs auf die Bestimmung des Expected Credit Loss gemäß IFRS 9
- ▶ IASB: Hinweise zur Anwendung von IFRS 9
- ▶ IDW: Fachlicher Hinweis „Auswirkungen der Coronavirus-Pandemie auf Wertminderungen von Finanzinstrumenten nach IFRS 9 im Halbjahresabschluss von Banken zum 30.6.2020“
- ▶ IDW: Fachlicher Hinweis „Auswirkungen der Coronavirus-Pandemie auf Wertminderungen von Finanzinstrumenten nach IFRS 9 im Quartalsabschluss von Banken zum 31.3.2020“

Kreditinstitute

- ▶ IDW: Fachlicher Hinweis „Fragen & Antworten: Auswirkungen der Coronavirus-Pandemie auf Kreditinstitute“

Leasing gemäß IFRS 16

- ▶ IASB: IFRS 16 und Covid-19 – Bilanzierung Covid-19-bezogener Leasingkonzessionen bei der Anwendung von IFRS 16 (Stand: April 2020)

Erforderliche Anhangangaben aufgrund von IASB-Veröffentlichungen

Überblick zu den Angabepflichten in einem EU-IFRS-Konzernabschluss zum 31.12.2020

Bei der Erstellung und Prüfung des Konzernabschlusses sollte ein besonderes Augenmerk auf die vollständigen Anhangangaben zu neuen bzw. geänderten Standards gelegt

werden. Anhangangaben sind sowohl für die neu angewendeten Standards und Interpretationen (IAS 8.28), als auch für die verabschiedeten, aber noch nicht angewandten Standards und Interpretationen zu machen (IAS 8.30). Im Folgenden wird ein Überblick über den Stand der durch das IASB verabschiedeten Standards und Interpretationen

(Stand: 12.10.2020) gegeben, über die gemäß IAS 8.28 und IAS 8.30 in einem EU-IFRS-Konzernabschluss zum 31.12.2020 zu berichten ist.

Auswirkungen neuer bzw. geänderter Standards oder Interpretationen (IAS 8.28)

IAS 8.28 verlangt die Angabe von neuen bzw. geänderten Standards und Interpretationen, wenn ihre erstmalige Anwendung Auswirkungen auf die Berichtsperiode oder eine frühere Periode hat. Der Anwendungsbereich von IAS 8.28 umfasst daher alle Änderungen von Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden, die sich aus der erstmaligen Anwendung eines neuen oder geänderten Standards oder einer Interpretation ergeben. Die Anhangangaben müssen dann in Bezug auf den neuen Standard oder die Interpretation u. a. folgende Inhalte umfassen:

- ▶ Titel des Standards bzw. der Interpretation,
- ▶ falls zutreffend, eine Beschreibung der Übergangsvorschriften,
- ▶ Art und Änderung der Rechnungslegungsmethode,
- ▶ Betrag der Änderung jedes betroffenen Abschlusspostens (einschließlich des Ergebnisses je Aktie) für den Beginn des Vorjahrs, für das Vorjahr und für das laufende Jahr, soweit praktikabel.

Ferner ist zu beachten, dass die Angaben nach IAS 8.28 auch bei einer frühzeitigen freiwilligen Anwendung eines neuen Standards oder einer Interpretation erforderlich sind.

Hinweis: Die folgende Tabelle gibt einen Überblick über potenziell angabepflichtige Vorschriften nach IAS 8.28 in einem EU-IFRS-Konzernabschluss zum 31.12.2020 sowie eine allgemeine Einschätzung hinsichtlich der Auswirkung auf die Bilanzierungspraxis. Eine Auflistung aller neuen bzw. geänderten Vorschriften ist nicht erforderlich. Ggf. kann nach der Erläuterung der neuen Standards und Interpretationen, deren Anwendung Auswirkungen auf den IFRS Konzernabschluss haben, eine allgemeine Formulierung aufgenommen werden, wonach die übrigen erstmals zum 1.1.2020 verpflichtend in der EU anzuwendenden Standards und Interpretationen keine wesentlichen Auswirkungen auf den Konzernabschluss haben.

Standard	Titel	IASB Effective date*	Vorausss. Erstanwendungszeitpunkt in der EU*	Auswirkung**
Amend. IAS 1 und IAS 8	Definition von Wesentlichkeit	1.1.2020	1.1.2020	Grundsätzliche Bedeutung
Amend. IFRS 3	Definition eines Geschäftsbetriebs	1.1.2020	1.1.2020***	Branchen- bzw. unternehmensspezifische Bedeutung
Amend. Verweise zum Rahmenkonzept IFRS	Aktualisierung der Verweise auf das Rahmenkonzept	1.1.2020	1.1.2020	Grundsätzliche Bedeutung
Amend. IFRS 9, IAS 39 und IFRS 7	Reform der Referenzzinssätze (Phase 1)	1.1.2020	1.1.2020***	Branchen- bzw. unternehmensspezifische Bedeutung
Amend. IFRS 16	Auf die Coronavirus-Pandemie bezogene Mietkonzessionen	1.6.2020	1.6.2020***	Branchen- bzw. unternehmensspezifische Bedeutung

* Für Jahresabschlüsse, die am oder nach diesem Datum beginnen.

** Die allgemeine Einschätzung hinsichtlich der Auswirkung auf die Bilanzierungspraxis dient als Orientierung – die individuellen Auswirkungen auf das einzelne Unternehmen sind davon unabhängig zu erläutern.

*** Die Übernahme in EU-Recht der Änderungen an diesem Standard ist unterjährig im Jahr 2020 erfolgt; gemäß der entsprechenden Verordnung der EU Kommission sind die Änderungen bereits für Jahresabschlüsse, die am oder nach dem 1.1.2020 beginnen, anzuwenden.

Definition von „wesentlich“ – Änderungen an IAS 1 und IAS 8

Das IASB hat am 31.10.2018 Änderungen an IAS 1 und IAS 8 vorgenommen, um die Definition von „wesentlich“ zu präzisieren sowie die unterschiedlichen Definitionen im Rahmenkonzept und in den Standards zu vereinheitlichen. Danach sind nun Informationen wesentlich, wenn vernünftiger Weise zu erwarten ist, dass ihre Auslassung, fehlerhafte Darstellung oder Verschleierung die auf der Basis des Abschlusses eines bestimmten Unternehmens getroffenen wirtschaftlichen Entscheidungen der primären Adressaten beeinflussen.

Die Gründe für die geänderte Definition stellen sich wie folgt dar:

- ▶ „Vernünftiger Weise zu erwarten“: Dieser Zusatz soll dazu dienen, die Angaben einzugrenzen und nicht zu viele Informationen zu fordern.

- ▶ „Verschleierung“: Die „Verschleierung“ von wesentlichen Informationen kann ähnliche Auswirkungen haben wie das Auslassen und die fehlerhafte Darstellung von wesentlichen Informationen. Möglichkeiten zur „Verschleierung“ von Informationen wurden dargestellt (u. a. unklare Formulierungen, Verstreuung von Informationen, Verdeckung wesentlicher Informationen durch unwesentliche Informationen).

- ▶ „Primäre Adressaten“: Da in der bislang geltenden Definition nur auf „Adressaten“ Bezug genommen wurde und dieser Begriff auslegbar war, hat das Board Beispiele für primäre Adressaten aufgeführt.

Zur Unterstützung der Wesentlichkeitseinschätzung hat das IASB bereits im September 2017 ein Leitliniendokument „Fälle von Wesentlichkeitsentscheidungen“ veröffentlicht.

Definition eines Geschäftsbetriebs – Änderungen an IFRS 3

Am 22.10.2018 hat das IASB eng umrissene Änderungen zu IFRS 3 veröffentlicht, die Klarstellungen zu der Frage enthalten, ob ein Erwerb bei einem Unternehmenszusammenschluss einen Geschäftsbetrieb oder eine Gruppe von Vermögenswerten darstellt.

Die Änderungen betreffen die Definitionen im Anhang A, die Anwendungsleitlinien von IFRS 3 sowie erläuternde Beispiele:

- ▶ Erworbene Aktivitäten und Vermögenswerte stellen nur dann einen Geschäftsbetrieb dar, wenn diese mindestens einen Input (Nutzung ökonomischer Ressourcen) und einen bedeutenden Prozess beinhalten, die gemeinsam wesentlich zur Generierung eines Outputs (Ergebnisses) beitragen können.

- ▶ Es erfolgt eine Schärfung der Definition eines Geschäftsbetriebs, wobei eine Konzentration auf der Erbringung von Waren und Dienstleistungen für Kunden liegt.
- ▶ Es wurden Beispiele und Leitlinien aufgenommen, die zum Verständnis beitragen sollen, ob ein bedeutender Prozess erworben wurde.
- ▶ Es wurden Hinweise zur vereinfachten Beurteilung aufgenommen, ob erworbene Aktivitäten und Vermögenswerte keinen Geschäftsbetrieb darstellen.

***Hinweis:** Unternehmen haben das Wahlrecht, einen sog. Konzentrationstest durchzuführen. Dabei wird geprüft, ob der beizulegende Zeitwert der erworbenen Aktivitäten und Vermögenswerte im Wesentlichen in einem Vermögenswert oder einer Gruppe gleichartiger Vermögenswerte konzentriert ist. Beim Vorliegen einer solchen Konzentration kann ohne weitere Prüfung davon ausgegangen werden, dass kein Geschäftsbetrieb erworben wurde.*

Aktualisierung der Verweise auf das Rahmenkonzept

Am 29.3.2018 hat das IASB das überarbeitete Rahmenkonzept (Framework) herausgegeben. Die Änderungen beinhalten überarbeitete Definitionen von Vermögenswerten und Schulden sowie neue Leitlinien zur Bewertung und Ausbuchung, zum Ausweis und zu Angaben. Das überarbeitete Rahmenkonzept konzentriert sich auf die Themenbereiche, die bislang ungeregelt waren bzw. erkennbare Defizite aufwiesen; eine grundlegende Überarbeitung ist somit nicht erfolgt.

Die wesentlichen Neuerungen der Kapitel 1 bis 8 werden nachfolgend dargestellt:

▶ **Kapitel 1 – Die Zielsetzung der Mehrzweckfinanzberichterstattung**

Das Ziel der Mehrzweckfinanzberichterstattung ist die Bereitstellung von wesentlichen Finanzinformationen für Abschlussadressaten, um auf dieser Basis Entscheidungen zu treffen. Das IASB hebt die Verantwortlichkeit der Unternehmensleitung hinsichtlich dieser Informationen hervor.

▶ **Kapitel 2 – Qualitative Merkmale entscheidungsnützlicher Finanzinformationen**

Die für die Entscheidungsfindung wichtigen Finanzinformationen zeichnen sich hauptsächlich durch die Kriterien Relevanz und wirklichkeitsgetreue Darstellung aus. Dabei soll der Nutzen durch die jeweilige Information größer sein als die Kosten der Beschaffung oder Aufbereitung. Das IASB hat ergänzend dazu neue Hinweise aufgenommen.

▶ **Kapitel 3 – Der Abschluss und die Berichtseinheit**

Der Begriff „Berichtseinheit“ wird neu definiert als kleinste Einheit mit freiwilliger oder obligatorischer Abschlusserstellung. Ferner wird betont, dass konsolidierte Abschlüsse nützlichere Informationen zur Entscheidungsfindung der Abschlussadressaten liefern als nicht konsolidierte.

▶ **Kapitel 4 – Elemente des Abschlusses**

Definitionen zu Vermögenswerten, Schulden, Eigenkapital, Erträgen und Aufwendungen sowie zum Begriff der wirtschaftlichen Ressourcen wurden überarbeitet und konkretisiert. Dabei erfolgte eine Abkehr von Wahrscheinlichkeitsüberlegungen hinsichtlich eines Nutzenzu- oder -abflusses, die Fokussierung auf Rechte und die Verwendung des Beherrschungsbegriffs bei der Definition von Vermögenswerten.

▶ **Kapitel 5 – Ansatz und Ausbuchung**

Die Ansatzkriterien wurden überarbeitet und neue Leitlinien zur Ausbuchung aufgenommen. Ausbuchung ist die vollständige oder teilweise Entfernung von bilanzierten Vermögenswerten oder Schulden mit dem Ziel, dass alle nach der zur Ausbuchung führenden Transaktion ggf. verbliebenen Vermögenswerte und Schulden wirklichkeitsgetreu dargestellt werden.

▶ **Kapitel 6 – Bewertung**

Im Rahmen der Erläuterung der verschiedenen Bewertungsmaßstäbe wird als neuer Bewertungsmaßstab nun auch die Bewertung zu gegenwärtigen Kosten aufgenommen. Dieser Begriff bezeichnet die Wiederbeschaffungskosten für einen gleichwertigen Vermögenswert oder eine gleichwertige Verbindlichkeit, bestehend aus dem Wert der Gegenleistung sowie Transaktionskosten zum Bewertungsstichtag.

▶ **Kapitel 7 – Ausweis und Angaben**

Es wurden Leitlinien aufgenommen bzgl. der Erfassung von Erträgen und Aufwendungen im Gewinn und Verlust (primäre Informationsquelle für die Beurteilung der finanziellen Leistung eines Unternehmens) oder im sonstigen Ergebnis einschließlich späterer Umgliederungen.

▶ **Kapitel 8 – Kapital- und Kapitalerhaltungskonzepte**

Im Wesentlichen unverändert aus dem Rahmenkonzept 2010 übernommen.

Da es sich beim Rahmenkonzept weder um einen Standard noch um eine Interpretation handelt, ist eine Übernahme in europäisches Recht (Endorsement) nicht vorgesehen. Der zeitgleich herausgegebene Änderungsstandard dient im Wesentlichen zur Aktualisierung der Verweise auf das Rahmenkonzept bzw. auf Zitate darauf und betrifft vielfache Standards und andere Verlautbarungen.



IBOR-Reform Phase 1 – Änderungen an IFRS 9, IAS 39 und IFRS 7

Das IASB hat am 26.9.2019 Änderungen an IFRS 9, IAS 39 und IFRS 7 hinsichtlich des Hedge-Accountings veröffentlicht und damit die Phase 1 des Projekts zur Reform der Referenzzinssätze (IBOR Reform) abgeschlossen.

Im Zuge der IBOR-Reform sollen die bisherigen IBOR-Sätze, die weltweit als Benchmarks für die Konditionen von Finanzinstrumenten herangezogen werden, bis Ende 2021 entweder reformiert oder nach und nach durch alternative Referenzzinssätze abgelöst werden.

Die erste Phase der Reform sieht Erleichterungen bei der Anwendung spezifischer Hedge Accounting-Anforderungen aus IFRS 9 und IAS 39 für Sicherungsbeziehungen vor, die direkt von der IBOR-Reform betroffen sind. Danach können Unternehmen u. a. bei zukunftsgerichteten Beurteilungen unterstellen, dass der Referenzzinssatz, auf dem ein Zahlungsstrom aus der Sicherungsbeziehung basiert, durch die Reform nicht verändert wird. Damit ist eine Fortfüh-

rung von Hedge-Beziehungen möglich, die ansonsten infolge der bestehenden Unsicherheit darüber, wann und wie die aktuellen Referenzzinssätze ersetzt werden, zu beenden wären.

IFRS 7 wurde um folgende Angabepflichten ergänzt, um die Betroffenheit des Unternehmens von der IBOR-Reform offenzulegen:

- ▶ Darstellung der wesentlichen Referenzzinssätze der Sicherungsbeziehungen,
- ▶ Prozess der Steuerung bei Übergang auf einen alternativen Zinssatz,
- ▶ Umfang des Risikovolumens,
- ▶ Ermessensentscheidungen sowie Darstellung der wesentlichen Annahmen, welche das Unternehmen bei der Anwendung der Änderungen von IFRS 9 und IAS 39 getroffen hat,
- ▶ den Nominalbetrag der Sicherungsinstrumente der Sicherungsbeziehungen, für welche das Unternehmen die o. g. Ausnahmeregelung anwendet.

Hinweis: Die zweite Phase der Reform befasst sich mit den potenziellen Auswirkungen der Änderung der Referenzzinssätze im Zeitpunkt ihres Ersetzens, siehe Abschnitt „Noch nicht angewendete neue bzw. geänderte Standards und Interpretationen (IAS 8.30) in dieser novus Ausgabe (S. 11).

Änderungen an IFRS 16 wegen der Corona-Pandemie

Für Mieterleichterungen, die Leasingnehmern während der Corona-Pandemie gewährt wurden, hat das IASB ein Bilanzierungswahlrecht eingeräumt. Wenn bestimmte Voraussetzungen erfüllt sind, dürfen Leasingnehmer auf die Prüfung verzichten, ob die Mietkonzessionen eine lease modification i. S. d. IFRS 16 darstellen und stattdessen die Anpassung des Leasingverhältnisses als (ggf. negative) variable Leasingrate verbuchen. Zu Einzelheiten verweisen wir auf Abschnitt „Im Fokus“ in dieser novus Ausgabe (S. 4).

Noch nicht angewendete neue bzw. geänderte Standards und Interpretationen (IAS 8.30)

Nach IAS 8.30 ist über bereits verabschiedete Standards oder Interpretationen des IASB zu berichten, sofern diese in dem Berichtszeitraum noch nicht verpflichtend anzuwenden sind und auch nicht vorzeitig angewandt werden.

Folgende Angaben im Anhang sind bspw. erforderlich:

- ▶ Titel des neuen Standards oder der neuen Interpretation,
- ▶ Art der bevorstehenden Änderung der Rechnungslegungsmethode,
- ▶ Zeitpunkt, ab dem die Anwendung des Standards bzw. der Interpretation verpflichtend ist,
- ▶ Zeitpunkt, ab dem das Unternehmen die Anwendung des Standards bzw. der Interpretation beabsichtigt,
- ▶ erwartete Auswirkungen auf den Abschluss oder wenn diese Auswirkungen unbekannt oder nicht verlässlich abzuschätzen sind, eine Erklärung mit diesem Inhalt.

Hinweis: Die folgende Tabelle gibt einen Überblick über die potenziell angabepflichtigen Vorschriften nach IAS 8.30 in einem EU-IFRS Konzernabschluss zum 31.12.2020. Bei sämtlichen der tabellarisch dargestellten Standards oder Interpretationen ist noch keine Übernahme in EU-Recht (EU-Endorsement) erfolgt, sodass diese noch nicht verpflichtend in der EU anzuwenden sind (ggf. vorzeitige freiwillige Anwendung). Allerdings gibt es einzelne Standards, bei denen ein EU-Endorsement noch bis zum 31.12.2020 erwartet wird und bei denen dann der verpflichtete Erstanwendungszeitpunkt der 1.1.2021 ist. Bei den dargestellten potenziell angabepflichtigen Vorschriften wird eine allgemeine Einschätzung hinsichtlich der Auswirkung auf die Bilanzierungspraxis vorgenommen. Auf Standards und

Interpretationen mit grundsätzlicher Bedeutung sowie solche, bei denen eine Auswirkung erwartet wird, sollte im Anhang eingegangen werden. Eine vollständige Darstellung der nicht angewendeten neuen bzw. geänderten Standards und Interpretationen ist nicht erforderlich.

Sofern sich bei mehreren neuen Standards oder Interpretationen keine wesentlichen Auswirkungen auf das Unternehmen ergeben, kann eine Formulierung verwendet werden, in der die betreffenden Standards und Interpretationen ohne wesentliche Auswirkung weder beschrieben noch aufgelistet werden. Dies könnte bspw. in Form einer Sammelaussage erfolgen, dass außer den ausführlich beschriebenen Standards und Interpretationen die übrigen vom IASB verabschiedeten Standards und Interpretationen erwartungsgemäß keinen wesentlichen Einfluss auf den Konzernabschluss haben werden. Ferner kann zum Zeitpunkt der Anwendung der Standards oder der Interpretationen durch das Unternehmen auch eine Sammelaussage getroffen werden, dass eine frühzeitige Anwendung der neuen Standards bzw. Interpretationen nicht geplant ist.

IFRS 17 „Versicherungsverträge“ und Änderungen an IFRS 17

Das IASB hat am 18.5.2017 IFRS 17 „Versicherungsverträge“ veröffentlicht, der IFRS 4 „Versicherungsverträge“ ersetzen soll. Zielsetzung des neuen Standards ist es, durch eine konsistente und prinzipienbasierte Bilanzierung relevante Informationen für Adressaten offen zu legen und eine einheitliche Darstellung und Bewertung von Versicherungsverträgen zu gewährleisten. Die neuen Ansatz-, Bewertungs- und Ausweisvorschriften sind von Unternehmen anzuwenden mit:

- ▶ Versicherungsverträgen und aktiven Rückversicherungsverträgen,
- ▶ passiven Rückversicherungsverträgen und

- ▶ Kapitalanlageverträgen mit ermessenabhängiger Überschussbeteiligung, die ein Unternehmen im Bestand hält, vorausgesetzt, dass das Unternehmen ebenso Versicherungsverträge ausgibt.

Sofern der primäre Zweck eines Vertrags, der nach IFRS 17 einen Versicherungsvertrag darstellt, die Erbringung von Dienstleistungen gegen ein festes Entgelt ist, kann die Bilanzierung nach IFRS 15 „Erlöse aus Verträgen mit Kunden“ anstatt nach IFRS 17 erfolgen.

Gezielte Änderungen und Klarstellungen an IFRS 17 hat das IASB am 25.6.2020 zusammen mit einer Änderung an IFRS 4 veröffentlicht. Dadurch können Versicherer, die bestimmte Anforderungen erfüllen, IFRS 17 weiterhin zusammen mit IFRS 9 erstmalig ab 1.1.2023 anwenden. Bis dahin sind Versicherer von der Anwendung des IFRS 9 befreit. Der verpflichtende Erstanwendungszeitpunkt von IFRS 17 (einschließlich der Änderungen) wurde somit um zwei Jahre verschoben. Die Änderungen bzw. Klarstellungen betreffen acht Bereiche von IFRS 17 und zielen insgesamt darauf ab, die Implementierung des Standards zu erleichtern. Dies soll u. a. durch folgende Änderungen ermöglicht werden:

- ▶ Zusätzliche Ausnahmen vom Anwendungsbereich des IFRS 17 für bestimmte Verträge,
- ▶ zusätzliche Erleichterungen bei der Anwendung der Risikominderungsoption,
- ▶ Änderungen im Rahmen des Ansatzes, der Bewertung und Vereinfachungen hinsichtlich des Ausweises von Versicherungsverträgen sowie
- ▶ zusätzliche Übergangserleichterungen, u. a. bei Unternehmenszusammenschlüssen.

Die grundlegenden Prinzipien des Standards wurden nicht geändert.

EU-Endorsement noch ausstehend (Stand 30.11.2020)

Standard	Titel	IASB Effective date*	Vorausss. Erstanwendungszeitpunkt in der EU*	Auswirkung**
IFRS 17, Amend. IFRS 17	Versicherungsverträge	1.1.2023	Ausstehend	Branchen- bzw. unternehmensspezifische Bedeutung
Amend. IAS 1	Darstellung des Abschlusses – Klassifizierung von Schulden als kurz- oder langfristig	1.1.2023	Ausstehend	Grundsätzliche Bedeutung
Amend. IFRS 3	Unternehmenszusammenschlüsse – Verweis auf das Rahmenkonzept	1.1.2022	Ausstehend	Branchen- bzw. unternehmensspezifische Bedeutung
Amend. IAS 16	Sachanlagen – Erlöse vor der beabsichtigten Nutzung	1.1.2022	Ausstehend	Branchen- bzw. unternehmensspezifische Bedeutung
Amend. IAS 37	Rückstellungen, Eventualschulden und Eventualforderungen – Belastende Verträge – Kosten für die Erfüllung eines Vertrages	1.1.2022	Ausstehend	Branchen- bzw. unternehmensspezifische Bedeutung
Jährlicher Verbesserungsprozess (Zyklus 2018-2020)	Änderungen an IFRS 1, IFRS 9, IFRS 16 und IAS 41	1.1.2022	Ausstehend	Branchen- bzw. unternehmensspezifische Bedeutung
Amend. IFRS 4	Versicherungsverträge – Anwendung von IFRS 9 Finanzinstrumente mit IFRS 4 Versicherungsverträge	1.1.2021	Ausstehend***	Branchen- bzw. unternehmensspezifische Bedeutung
Amend. IFRS 9, IAS 39, IFRS 7, IFRS 4, IFRS 16	Reform der Referenzzinssätze (Phase 2)	1.1.2021	Ausstehend***	Grundsätzliche Bedeutung

* Für Jahresabschlüsse, die am oder nach diesem Datum beginnen.

** Die allgemeine Einschätzung hinsichtlich der Auswirkung auf die Bilanzierungspraxis dient als Orientierung – die individuellen Auswirkungen auf das einzelne Unternehmen sind davon unabhängig zu erläutern.

*** Endorsement wird in Q4/2020 erwartet.

Änderungen an IAS 1 „Darstellung des Abschlusses“ – Klassifizierung von Schulden als kurz- oder langfristig

Am 23.1.2020 hat das IASB Änderungen an IAS 1 „Klassifizierung von Schulden als kurz- oder langfristig“ veröffentlicht. Dabei handelt es sich um Klarstellungen hinsichtlich der Klassifizierung von Schulden mit einem ungewissen Fälligkeitstermin als kurz- oder langfristig. Die Klassifizierung soll dabei ausgehend von bestehenden Rechten des Unternehmens zum Abschlussstichtag abgeleitet werden. Sofern ein Recht zur Verlängerung einer Schuld an Kreditbedingungen (z. B. Covenants) gekoppelt ist und nach dem Bilanzstichtag ein Vertragsbuch erfolgt, ist letztlich maßgebend, ob diese Kreditbedingungen am Abschlussstichtag eingehalten wurden. Erwartungen des Managements, ob ein Recht tatsächlich ausgeübt wird, sollen unberücksichtigt bleiben. Bei der Klassifizierung sind Kreditbedingungen, welche dem Gläubiger das Recht einräumen, die Erfüllung der Schuld in Eigenkapitalinstrumenten zu verlangen, zu berücksichtigen, es sei denn, es handelt sich dabei um ein separat zu bilanzierendes Eigenkapitalinstrument. Als Zeitpunkt des Inkrafttretens der Änderungen war der 1.1.2022 vorgesehen.

Am 15.7.2020 hat das IASB eine weitere Änderung an IAS 1 („Klassifizierung von Schulden als kurz- oder langfristig – Verschiebung des Zeitpunkts des Inkrafttretens“) veröffentlicht, durch die der verpflichtende Erstanwendungszeitpunkt der im Januar veröffentlichten Änderungen an IAS 1 um ein Jahr auf den 1.1.2023 verschoben wird. Dies ist vor dem Hintergrund der Auswirkungen der Corona-Pandemie erfolgt, die Unternehmen vor zahlreiche Herausforderungen stellen, damit sich diese zunächst darauf konzentrieren können.

Änderungen an IFRS 3 „Unternehmenszusammenschlüsse“ – Verweis auf das Rahmenkonzept

Das IASB hat am 14.5.2020 Änderungen an IFRS 3 herausgegeben, bei der eine Aktualisierung des Verweises auf das Rahmenkonzept (Framework) erfolgt ist. Das überarbeitete Rahmenkonzept wurde im März 2018 mit geänderten Definitionen von Vermögenswerten und Schulden veröffentlicht. Zeitgleich wurden damals die Verweise bei einer Vielzahl von Standards und anderen Verlautbarungen – jedoch nicht bei IFRS 3 – geändert, da dies aufgrund der unterschiedlichen Definitionen zu Konflikten bei IFRS 3-Anwendungen hätte führen können.

Nun wurde IFRS 3 neben dem Verweis auch um folgende Vorschriften geändert:

- ▶ Ein Erwerber hat bei der Identifizierung von übernommenen Verpflichtungen, die in den Anwendungsbereich von IAS 37 oder IFRIC 21 fallen, die Vorschriften des IAS 37 bzw. IFRIC 21 anstelle des Rahmenkonzeptes anzuwenden.
- ▶ Es wurde ein explizites Ansatzverbot für erworbene Eventualforderungen aufgenommen.

Hinweis: Die Neuerungen des überarbeiteten Rahmenkonzepts 2018 sind in Abschnitt „Aktualisierung der Verweise auf das Rahmenkonzept“ in dieser novus Ausgabe (S. 9) dargestellt.

Änderungen an IAS 16 „Sachanlagen“ – Erlöse vor der beabsichtigten Nutzung

Ferner hat das IASB am 14.5.2020 Änderungen an IAS 16 „Erlöse vor der beabsichtigten Nutzung“ verabschiedet. Die Änderungen stellen klar, dass Erlöse, die durch den Verkauf von Gegenständen entstehen, die hergestellt wurden, während der Vermögenswert zu seinem Standort und in den betriebsbereiten

Zustand gebracht wurde (bspw. Produktmuster), erfolgswirksam zu erfassen sind. Die Berücksichtigung derartiger Beträge bei der Ermittlung der Anschaffungs- oder Herstellungskosten einer Sachanlage scheidet somit aus. Dies gilt auch für die mit der Herstellung des Gegenstandes verbundenen Kosten. Die Bewertung der Herstellungskosten des Modells erfolgt nach IAS 2 „Vorräte“.

Zudem ist eine Klarstellung erfolgt, wann ein Vermögenswert „betriebsbereit“ ist. Die Betriebsbereitschaft ist maßgeblich für den Beginn der Abschreibung. Um als betriebsbereit zu gelten, ist es nicht erforderlich, dass eine von der Geschäftsleitung angestrebte finanzielle Leistungsfähigkeit erreicht wird (z. B. gewünschte operative Gewinnmarge).

Nicht aus der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit stammende Erlöse und Kosten im Zusammenhang mit hergestellten Gegenständen sind nach den Änderungen an IAS 16 getrennt auszuweisen.

Änderungen an IAS 37 „Rückstellungen, Eventualschulden und Eventualforderungen“ – Belastende Verträge – Kosten für die Erfüllung eines Vertrages

Ebenfalls am 14.5.2020 hat das IASB Änderungen an IAS 37 zu Belastenden Verträgen veröffentlicht. Die Änderungen betreffen eine Klarstellung, welche Kosten ein Unternehmen bei der Beurteilung, ob ein Vertrag verlustbringend sein wird, einbeziehen sollte. Demnach gehören zu den Kosten der Vertragserfüllung diejenigen Kosten, die sich direkt auf den Vertrag beziehen. Damit sind sowohl Kosten zu berücksichtigen, die ohne den Auftrag nicht anfallen würden, wie bspw. direkte Material- oder Arbeitskosten („incremental costs“), als auch andere dem Vertrag direkt zurechenbare Kosten. Diese können bspw. Abschreibungen für Sachanlagen betreffen, die bei der Erfüllung verwendet werden.

Jährlicher Verbesserungsprozess (Zyklus 2018 – 2020): Änderungen an IFRS 1, IFRS 9, IFRS 16 und IAS 41

Das IASB hat am 14.5.2020 die Annual Improvements to IFRS (2018 – 2020) veröffentlicht. Die Änderungen betreffen folgende Standards:

► IFRS 1 „Erstmalige Anwendung der International Financial Reporting Standards“ – Tochterunternehmen als Erstanwender

Für Tochterunternehmen, die nach ihren Mutterunternehmen erstmalige Anwender der IFRS werden, besteht das Wahlrecht, Vermögenswerte und Schulden mit den bisher im Konzernabschluss des Mutterunternehmens dafür angesetzten Buchwerten (u. a. ohne Konsolidierungsanpassungen) zu bewerten. Die im Rahmen des Annual Improvements erfolgte Änderung erweitert diese Vorschrift um die kumulierten Währungsumrechnungsdifferenzen des Tochterunternehmens, sodass diese ebenfalls mit den bisher in dem Konzernabschluss des Mutterunternehmens angesetzten Werten weitergeführt werden können.

► IFRS 9 „Finanzinstrumente“ – Einzubeziehende Gebühren in den „10 %-Test“ für die Ausbuchung von finanziellen Verbindlichkeiten

Bei substantiellen Änderungen von Vertragsbestandteilen, die dazu führen, dass sich der Barwert einer finanziellen Verbindlichkeit, um mehr als 10 % ändert („10 %-Test“) ist grundsätzlich eine Ausbuchung der Verbindlichkeit und der Ansatz einer neuen Verbindlichkeit vorzunehmen. Die Änderung in IFRS 9 stellt klar, welche Gebühren in den 10 %-Test für die Ausbuchung finanzieller Verbindlichkeiten einzubeziehen sind. Es sind nur solche Gebühren und Kosten zu berücksichtigen, die zwischen dem Unternehmen und dem Gläubiger gezahlt bzw. erhalten werden (einschließlich solchen, die im Namen des Unternehmens bzw. Gläubigers gezahlt werden). Nicht einzubeziehen sind an Dritte gezahlte oder von Dritten erhaltene Gebühren bzw. Kosten.

► IFRS 16 „Leasingverhältnisse“ – Leasinganreize

In den erläuternden Beispielen zu IFRS 16 (Illustrative Example 13) enthielt ein Beispiel auch Aussagen zu Zahlungen des Leasinggebers an den Leasingnehmer zur finanziellen Erstattung von Mietereinbauten, die ausdrücklich nicht als Leasinganreiz i. S. d. IFRS 16 eingestuft wurden. Da diese Aussagen in der Praxis zu Missverständnissen geführt haben, strich das IASB diese Passage aus dem Beispiel.

► IAS 41 „Landwirtschaft“ – Berücksichtigung von Steuereffekten bei der Bewertung zum beizulegenden Zeitwert

Mit der Änderung wird eine Vorschrift in IAS 41 gestrichen, die geregelt hatte, dass Unternehmen steuerliche Cashflows bei der Bemessung des beizulegenden Zeitwerts (Barwertmethode) eines biologischen Vermögenswertes nicht berücksichtigen sollen. Nun ist bei der Ermittlung des beizulegenden Zeitwerts nicht zwingend ein Vorsteuerzinssatz im Rahmen der Diskontierung zu verwenden. Die Änderung führt zu einer Angleichung der Anforderungen des IAS 41 an die Vorschriften des IFRS 13.

Änderungen an IFRS 4 „Versicherungsverträge“ – Anwendung von IFRS 9 Finanzinstrumente mit IFRS 4 Versicherungsverträge

Das IASB hat am 25.6.2020 eine Änderung an IFRS 4 „Versicherungsverträge“ herausgegeben, die mit den zeitgleich veröffentlichten Änderungen an IFRS 17 „Versicherungsverträge“ zusammenhängt. Der im Mai 2017 veröffentlichte IFRS 17 wird IFRS 4 ersetzen. Die vorgenommene Änderung an IFRS 4 betrifft die bestehende Option zur verzögerten Erstanwendung von IFRS 9, die auf den neuen Zeitpunkt des Inkrafttretens von IFRS 17 verlängert wurde. Dadurch können Versicherer, die bestimmte Anforderungen erfüllen, IFRS 17 weiterhin zusammen mit IFRS 9 erstmalig ab 1.1.2023 anwenden. Bis dahin sind Versicherer von der Anwendung des IFRS 9 befreit.



Änderungen an IFRS 9, IAS 39, IFRS 7, IFRS 4 und IFRS 16 – Reform der Referenzzinssätze (Phase 2)

Das IASB hat am 27.8.2020 den Änderungsstandard „Interest Rate Benchmark Reform – Phase 2“ herausgegeben und damit Änderungen an IFRS 9, IAS 39, IFRS 7, IFRS 4 und IFRS 16 vorgenommen. Während die im September 2019 publizierten Änderungen der Phase 1 Erleichterungen enthalten, die im Vorfeld der IBOR-Reform anwendbar sind (siehe Abschnitt „IBOR-Reform Phase 1 – Änderungen an IFRS 9, IAS 39 und IFRS 7“ in dieser novus Ausgabe auf S. 10), adressiert die Phase 2 Erleichterungen bei der Finanzberichterstattung nach der Reform eines Referenzzinssatzes, wenn also ein bestehender Referenzzinssatz tatsächlich ersetzt wird.

Die Änderungen betreffen folgende Bereiche:

► **Modifikation von finanziellen Vermögenswerten, finanziellen Verbindlichkeiten und Leasingverbindlichkeiten**

Das IASB hat durch Änderungen an IFRS 9 „Finanzinstrumente“ und IAS 39 „Finanzinstrumente: Ansatz und Bewertung“ praktische Erleichterungen gewährt, wenn vertragliche Zahlungsströme als direkte Folge der IBOR-Reform geändert werden und diese auf einer wirtschaftlich gleichwertigen Grundlage erfolgen. Nach der vorgenommenen Klarstellung kann es sich dabei um eine Modifikation handeln, auch wenn keine Änderung vertraglicher Bedingungen erfolgt ist. Um den Übergang auf die neuen Referenzzinssätze bilanziell abzubilden genügt es, wenn die Berücksichtigung durch Aktualisierung des Effektivzinssatzes erfolgt. Sofern weitere Modifikationen vorgenommen werden, sind diese unter Anwendung der bestehenden IFRS-Vorschriften bilanziell zu berücksichtigen. Durch die Änderungen an IFRS 4 und IFRS 16 werden Versicherern und Leasingnehmern ähnliche Erleichterungen in Bezug auf ihre Finanzinstrumente bzw. Leasingverhältnisse gewährt.

► **Bilanzierung von Sicherungsbeziehungen**

Die Änderungen ermöglichen die Fortführung des Hedge Accountings nach Übergang auf die neuen Referenzzinssätze. Um die durch den Übergang erfolgte Modifikation widerzuspiegeln, ist es jedoch erforderlich, die Sicherungsbeziehungen sowie die damit verbundene Dokumentation zu ändern. Ferner müssen die geänderten Sicherungsbeziehungen weiterhin alle Kriterien für das Hedge Accounting erfüllen.

► **Angabevorschriften nach IFRS 7**

Damit die Abschlussadressaten Art und Umfang der Risiken, denen das Unternehmen aufgrund der IBOR-Reform ausgesetzt ist sowie den Umgang mit diesen Risiken bzw. den Übergang auf alternative Referenzzinssätze verstehen können, sind umfassende Angaben dazu in den Notes zu machen.

Entwurf eines Standards zum Thema Allgemeine Darstellung und Angaben zur Ersetzung von IAS 1: Wie die neue GuV künftig aussehen soll

Am 17.12.2019 hat das IASB den Standardentwurf ED/2019/7 Allgemeine Darstellung und Angaben veröffentlicht, der IAS 1 ersetzen soll und zudem einige Ausweisfragen in anderen Standards ändert (z. B. in IAS 7, IAS 8, IAS 34 und IFRS 12). Dieser basiert auf den Rückmeldungen zur Agenda Consultation 2015, aus denen insb. hervorging, dass Struktur und Inhalt der Ergebnisrechnung von Unternehmen derselben Branche uneinheitlich sind, was die Vergleichbarkeit der IFRS-Abschlüsse einschränkt.

Die wesentlichen Änderungen, die im Standardentwurf vorgeschlagen werden, betreffen:

- ▶ Angabe von verbindlichen Kategorien („operating“, „integral associates and joint ventures“, „investing“ und „financing“) und Zwischensummen in der Gewinn- und Verlustrechnung
- ▶ Konkrete Vorschriften zur Zusammenfassung und Aufgliederung der Posten im Abschluss (Gesamtkosten- versus Umsatzkostenverfahren, ungewöhnliche Erträge und Aufwendungen)

- ▶ Einführung von Leitlinien für die zusätzliche Angabe und Erläuterung von Erfolgskennzahlen, die die Unternehmensleitung festlegt (sog. Management Performance Measures)
- ▶ Aufhebung einzelner Wahlrechte bei der Darstellung der Kapitalflussrechnung.

Die Vergleichbarkeit der Abschlüsse soll zukünftig durch folgende drei verpflichtend zu bildende Zwischensummen erhöht werden:

- ▶ „operating profit or loss“,
- ▶ „operating profit or loss and income and expenses from integral associates and joint ventures“ sowie
- ▶ „profit or loss before financing and income tax“

Dadurch kommt es zu einer Aufschlüsselung des Ergebnisses, da alle Erträge und Aufwendungen (Ausnahme: Ertragsteuern und auf-gegebene Geschäftsbereiche) den vier Kategorien „operating“, „integral associates and joint ventures“, „investing“ sowie „financing“ zugeordnet werden. Unter die Kategorie „integral associates and joint ventures“ fallen alle Erträge bzw. Aufwendungen aus assoziierten Unternehmen oder Gemeinschaftsunternehmen, mit denen eine signifikante Abhängigkeit besteht. Die übrigen Kategorien ähneln denen der Kapitalflussrechnung. Eine vollständige Übereinstimmung der Kategorien zwischen der zukünftigen Gewinn- und Verlustrechnung und der Kapitalflussrechnung ist seitens des IASB nicht vorgesehen.

Die Erfolgskennzahlen, die zukünftig im Abschluss dargestellt werden, sollen in einem eigenständigen Kapitel des Anhangs angegeben und erläutert werden. Zudem soll eine Überleitung auf die nächste (Zwischen-) Summe, die von den Standards definiert wird, erfolgen.

Die aufgrund der Corona-Pandemie verlängerte Kommentierungsfrist ist am 30.9.2020 abgelaufen.

Agenda-Entscheidungen des IFRS Interpretations Committee

Eignet sich eine an das IFRS IC adressierte Fragestellung nach Ansicht des Committees nicht als Grundlage für eine Interpretation, wird die Entscheidung über die Nichtaufnahme in das Arbeitsprogramm im IFRIC Update veröffentlicht. Diese sog. „Tentative Agenda Decision“ enthält neben einer Beschreibung des Sachverhalts auch eine Begründung für die Ablehnung. Nach Ablauf einer mindestens 30-tägigen Kommentierungsfrist beschließt das IFRS IC den endgültigen Wortlaut der Entscheidung einschließlich der Begründung.

Zum Teil enthalten die Ablehnungsentscheidungen des IFRS IC auch materielle Aussagen zur IFRS-Bilanzierung (Non-Interpretations, Non-IFRICs). Die Agenda-Entscheidungen werden vom IASB ausdrücklich nur zu Informationszwecken veröffentlicht. Dennoch dürfen nach Ansicht des IASB die Anwender diese Äußerungen des IFRS IC auch nicht ignorieren und nur bei Vorliegen gewichtiger Gründe von diesen abweichen.

Hinweis: Die nachfolgende Tabelle gibt einen kurzen Überblick über die Themen der Agenda-Entscheidungen des IFRS Interpretations Committee im Zeitraum 1.1.2020 bis 16.11.2020. Die ausführliche Sachverhaltsbeschreibung sowie die Entscheidung sind als sog. IFRS IC Agenda-Entscheidung im IFRIC Update veröffentlicht.

IFRIC Update Juni 2020

Standard/Thema	Auszüge aus Agenda-Entscheidungen
IFRS 15 & IAS 38: Zahlungen für Spielertransfers bei Profifußballern – Registration Right	Der abgebende Verein hat bei Ausbuchung der Lizenz gemäß IAS 38.113 die Differenz zwischen dem Nettoveräußerungserlös und dem Buchwert der Lizenz erfolgswirksam zu verbuchen, ein Ausweis als Umsatz ist ausgeschlossen.
IFRS 16: Sale-and-Lease-Back mit variablen Leasingzahlungen	Aus Sicht des IFRS IC ist es zulässig, bei der Aufteilung des Leasingobjekts zum Verkaufszeitpunkt in einen übertragenen und einen zurückbehaltenen Teil den Barwert der erwarteten variablen Leasingzahlungen ins Verhältnis zum beizulegenden Zeitwert des Leasingobjekts zu setzen.
IAS 12: Latente Steuern im Zusammenhang mit der Investition in ein Tochterunternehmen – nicht ausgeschüttete Gewinne	Die Muttergesellschaft hat für die nicht ausgeschütteten Gewinne nach IAS 12.39 passive latente Steuern einzubuchen und diese mit dem Steuersatz zu bewerten, der für die Ausschüttung von Dividenden gilt.

IFRIC Update April 2020

Standard/Thema	Auszüge aus Agenda-Entscheidungen
IAS 12: Latente Steuern im Zusammenhang mit erworbenen Lizenzen im Rahmen eines Unternehmenszusammenschlusses – mehrere steuerliche Konsequenzen	Die Gesellschaft soll für die beiden Teilaspekte der steuerlichen Behandlung der Lizenz jeweils separat die Vorschriften des IAS 12 anwenden und daher gleichzeitig eine zu versteuernde und eine abzugsfähige temporäre Differenz ansetzen.

IFRIC Update März 2020

Standard/Thema	Auszüge aus Agenda-Entscheidungen
IAS 21 & IAS 29: Ausweis von Effekten aus der Währungsumrechnung bei der Umrechnung eines ausländischen Geschäftsbetriebs – Restate/Translate-Ansatz	Umrechnungsdifferenzen dürfen nicht direkt im Eigenkapital erfasst werden. Da die Umrechnung nicht-hochinflationärer ausländischer Geschäftsbetriebe nach IAS 21.41 im OCI zu verbuchen ist, geht das IFRS IC davon aus, dass dieses Vorgehen auch bei hochinflationären ausländischen Geschäftsbetrieben anwendbar ist. In der Folge ist der Umrechnungseffekt im OCI und der Anpassungseffekt im Eigenkapital auszuweisen oder der Gesamteffekt aus beiden ist im OCI zu erfassen.
IFRS 15: Behandlung von Ausbildungskosten, die zur Erbringung einer Dienstleistung anfallen	Nach IAS 38.5 fallen Ausbildungskosten in den Bereich von IAS 38. Danach sind Ausbildungskosten zur Erzielung zukünftigen wirtschaftlichen Nutzens nicht aktivierungsfähig, sodass diese als Aufwand zu erfassen sind.

IFRIC Update Januar 2020

Standard/Thema	Auszüge aus Agenda-Entscheidungen
IFRS 16: Definition eines Leasingverhältnisses – Entscheidungsrechte	Der Betrieb und die Durchführung der Instandhaltung geben dem Lieferanten nicht das Recht zu bestimmen, wie und zu welchem Zweck das Schiff genutzt wird. Daher liegt ein Leasingverhältnis vor.

Disclosure Initiative – Tochtergesellschaften, die kleine und mittlere Unternehmen (KMU) sind

Als Folge der Agenda-Konsultation 2015 hat das IASB ein Projekt zu den Angabepflichten für KMU-Tochtergesellschaften von IFRS-Bilanzierern gestartet. Hintergrund dieses Projektes ist, dass Tochtergesellschaften, die selbst KMU sind und daher die weniger umfassenden Vorschriften der IFRS für KMU befolgen könnten, oft gleichzeitig für den Konzernabschluss Zahlen bereitstellen müssen, die den Vorgaben der Full-IFRS folgen.

Das IASB möchte prüfen, ob bzw. unter welchen Voraussetzungen eine gleichzeitige Anwendung der Full-IFRS in der Bilanz bzw. Ergebnisrechnung und der IFRS für KMU im Anhang möglich ist. Die Entscheidung darüber, ob zunächst ein Discussion Paper oder direkt ein Standardentwurf herausgegeben werden soll, soll im Dezember 2020 getroffen werden. Beim Board-Meeting am 29.10.2020 wurden vorläufige Entscheidungen darüber

getroffen, welche Anforderungen an KMU in einem Standardentwurf aufgenommen werden. Unter anderem soll offengelegt werden, dass reduzierte Anwendungsvorschriften angewendet wurden. Die Anforderungen von IAS 8 sollen jedoch vollumfänglich erfüllt werden.

IFRS-Leitliniendokument zur Lageberichterstattung

Im Dezember 2010 hat das IASB das Leitliniendokument (Practice Statement) zur Lageberichterstattung herausgegeben. Dieses soll bei der Erstellung eines IFRS-konformen Lageberichts unterstützen, stellt jedoch keinen IFRS-Standard dar und ist somit bei der Erstellung eines IFRS-konformen Abschlusses nicht verpflichtend anzuwenden, sofern die

nationale Gesetzgebung nicht etwas anderes bestimmt. In der Praxis kommt diesem Dokument bisher eine eher untergeordnete Rolle zu. Da das IASB jedoch im März 2017 beschlossen hat, eine aktivere Rolle in der allgemeinen Unternehmensberichterstattung zu übernehmen, wurde ein Projekt zur Überarbeitung des Leitliniendokuments auf die

Agenda genommen. Besonderes Augenmerk soll dabei auf der Verknüpfung von finanziellen und nichtfinanziellen Informationen liegen. Als nächster Schritt soll die Veröffentlichung eines Entwurfs erfolgen.

Preisregulierte Geschäftsvorfälle

Für Geschäftsvorfälle, die im Zusammenhang mit einer Preisregulierung auftreten, gibt es bisher in den IFRS keine gesonderten Vorschriften. Da hier die Preise und die Zeitpunkte, zu denen Rechnungen gestellt werden, von einer Regulierungsbehörde oder vom Staat vorgegeben werden, unterscheiden sich diese Geschäftsvorfälle von üblichen Markttransaktionen. Das IASB hat im Rahmen der Agenda-Konsultation 2011

beschlossen, dieses Thema auf die Agenda zu nehmen und anschließend ein diesbezügliches Projekt gestartet. Das vom IASB angestrebte Bilanzierungsmodell soll von Unternehmen, die der Preisregulierung unterliegen, insb. Angaben zu ihren Rechten und Pflichten bei der Preisgestaltung verlangen. Hierdurch und durch die gleichzeitige Anwendung von IFRS 15 sollen die Abschlussadressaten vollständigere und klarere Infor-

mationen über preisregulierte Geschäftsvorfälle erhalten. Im September 2014 wurde bereits ein Discussion Paper herausgegeben, auf das nun ein Standardentwurf folgen soll. Nach dem Ergebnis der Board-Sitzung im September 2020 wird dieser im Januar 2021 erwartet.

IDW – Institut der Wirtschaftsprüfer: weitere Module zu IDW RS HFA 50 zur Klärung von Anwendungsfragen im Zusammenhang mit IFRS 1, IFRS 9 und IFRS 16

Um zu Praxisfragen flexibler Stellung nehmen zu können und die Stellungnahmen gebündelt darzustellen, ist das Institut der Wirtschaftsprüfer (IDW) vor einigen Jahren dazu übergegangen, Hinweise zu abgegrenzten Fragen der IFRS-Rechnungslegung einheitlich in einer Modulverlautbarung zu behandeln.

Jedes der darin enthaltenen Module ist eigenständig und wird gesondert vom Hauptfachausschuss verabschiedet. In der Modulverlautbarung IDW RS HFA 50 werden die einzelnen Module dann zusammengefasst und in der Reihenfolge der IFRS sortiert.

Hinweis: Die nachfolgende Tabelle gibt einen Überblick über die im Jahr 2020 verabschiedeten Modulverlautbarungen. Zwei dieser Modulverlautbarungen, die u. E. in der Praxis die größte Bedeutung haben, haben wir nachfolgend zusammengefasst dargestellt.

IFRS 1

Nummer	Thema Modulverlautbarung
IFRS 1 – Modul M 1	Übergang von einem kombinierten Abschluss auf einen IFRS-Konzernabschluss für einen Geschäftsbereich aufgrund eines geplanten Börsengangs unter Anwendung der „extraction method“

IFRS 9

Nummer	Thema Modulverlautbarung
IFRS 9 – Modul M 2	Vereinbarkeit des Geschäftsmodells „Halten“ i. S. v. IFRS 9 mit dem Verkauf von Forderungen im Rahmen von Factoring-Vereinbarungen
IFRS 9 – Modul M 3	Beurteilung der Zahlungsstrombedingung bei unterschiedlichen Zugangszeitpunkten von Finanzinstrumenten mit identischen Vertragsbedingungen

IFRS 16

Nummer	Thema Modulverlautbarung
IFRS 16 – Modul M 1	Bilanzierung von Erbbaurechtsverträgen nach deutschem Recht
IFRS 16 – Modul M 2	Bilanzierung von Vereinbarungen zur Überlassung von Firmenwagen
IFRS 16 – Modul M 3	Bilanzierung von Mieterdarlehen aus Immobilienleasingverträgen

IFRS 9 – Modul M 2: Vereinbarkeit des Geschäftsmodells „Halten“ i. S. v. IFRS 9 mit dem Verkauf von Forderungen im Rahmen von Factoring-Vereinbarungen

In diesem Modul, das am 12.5.2020 durch den Hauptfachausschuss verabschiedet wurde, geht es um Factoring-Programme, bei denen Forderungen aus Lieferungen und Leistungen nach Erfüllung zuvor festgelegter Kriterien planmäßig zum Verkauf angeboten werden. Da die kurzfristig fälligen Forderungen per se zum Verkauf vorgesehen sind, ist fraglich, ob das Geschäftsmodell „Halten“ des IFRS 9 auf diese Forderungen angewen-

det werden kann. Das Modul kommt zu dem Schluss, dass dies im Regelfall nicht möglich ist.

IFRS 16 – Modul M 2: Bilanzierung von Vereinbarungen zur Überlassung von Firmenwagen

Das am 15.6.2020 verabschiedete Modul M 2 geht auf die Überlassung von Firmenwagen an Arbeitnehmer ein. Hier ist fraglich, ob durch die Nutzungsüberlassung an den Arbeitnehmer ein Unterleasingverhältnis entsteht oder ob die Überlassung nur eine

Form der Mitarbeitervergütung im Sinne von IAS 19 darstellt. Das Modul stellt dar, unter welchen Voraussetzungen ein Unterleasingverhältnis oder eine Vergütung vorliegt und gibt zudem Hinweise für die bilanzielle Erfassung der Abschreibungen, die sich aus dem Hauptleasingverhältnis des Arbeitgebers ergeben.



DRSC Interpretation 1 zur Bilanzgliederung nach Fristigkeit zurückgenommen

Das DRSC hat am 14.2.2020 beschlossen, die DRSC Interpretation 1 „Bilanzgliederung nach Fristigkeit gemäß IAS 1 ‚Darstellung des Abschlusses‘“ zurückzunehmen. Hintergrund für diese Entscheidung ist die Veröffentlichung der Änderungen an IAS 1 zur Klassifizierung von Schulden als kurz- oder langfristig durch das IASB zu Beginn des Jahres. Durch die darin enthaltenen Änderungen ist

nach Ansicht des DRSC der Anlass für eine eigene Interpretation zur Bilanzgliederung nicht mehr gegeben.

Die DRSC Interpretationen beschäftigen sich mit Fragestellungen, die einen nationalen Bezug aufweisen und durch das IFRS Interpretations Committee (IFRS IC) nicht in allgemeingültiger Weise gelöst werden können.

Für diese Fragen erarbeitet das DRSC in Abstimmung mit dem IFRS IC eigene Auslegungen. Die DRSC Interpretation 1 war 2005 erstmals anzuwenden und enthielt praktische Leitlinien zur Gliederung der Bilanz sowie ein Beispiel für ein Schema zur Bilanzgliederung.

Veröffentlichung von DRS 28 „Segmentberichterstattung“

Am 12.5.2020 hat der HGB-Fachausschuss des Deutschen Rechnungslegungs Standards Committee (DRSC) den Deutschen Rechnungslegungsstandard (DRS) Nr. 28 zur Segmentberichterstattung verabschiedet. Dieser ist für Geschäftsjahre, deren Beginn nach dem 31.12.2020 liegt, anzuwenden. Eine frühzeitige Anwendung wird vom DRSC empfohlen.

Der Standard beschäftigt sich mit der Segmentberichterstattung nach § 297 Abs. 1 Satz 2 HGB und folgt inhaltlich dem Management Approach, wonach die Abgrenzung der Segmente ebenso wie die Ermittlung und Auswahl der zu berichtenden Daten für die einzelnen Segmente der internen Berichts- und Entscheidungsstruktur des berichtestattenden Konzerns folgt. Er entspricht in wei-

ten Teilen dem zuvor vorgelegten Entwurf E-DRS 36. Abweichungen treten jedoch in Bezug auf zusätzliche Regelungen zur Zusammenfassung von Segmenten und die Angabe von Vergleichszahlen aus dem Vorjahr auf.

Überarbeitung von DRSC Anwendungshinweis AH 3 (IFRS) zu Krisensituationen

In seiner Sitzung vom 28.5.2020 hat der IFRS-Fachausschuss des DRSC die Anwendbarkeit des DRSC AH 3 (IFRS) „Ausgewählte IFRS-Bilanzierungsfragen unter besonderer Berücksichtigung gesamtwirtschaftlicher und unternehmensindividueller Krisensituationen“ auf die aktuelle coronabedingte Krisensituation diskutiert. Dabei wurde beschlossen, den Standard mittelfristig in Abstimmung mit dem HGB-Fachausschuss umfassend zu überarbeiten und die Anwendbarkeit des Hinwei-

ses über den deutschen Rechtskreis hinaus zu erweitern. Da einige der in dem Hinweis dargestellten Fundstellen überholt waren und einer Anpassung bedurften, wurden einige redaktionelle Anpassungen bereits jetzt umgesetzt.

Der Standard war ursprünglich im Zuge der Finanzmarktkrise 2009 entwickelt worden. Er gibt IFRS-Bilanzierern Hinweise, was bei der Bilanzierung in Krisensituationen im

deutschen Rechtskontext zu beachten ist. Im Zusammenhang mit der Corona-Pandemie hat das DRSC den Anwendungshinweis zudem auf seiner Website veröffentlicht, weil mehrere der damals veröffentlichten Hinweise auch in der aktuellen Krise relevant sind.

EU Endorsement Status Report

Die folgende Tabelle beinhaltet noch nicht übernommene oder ab 1.1.2020 von der EU übernommene Standards und

Interpretationen (Endorsement). Grundlage für die Tabelle ist der zuletzt von der EFRAG veröffentlichte EU Endorsement

Status Report vom 12.10.2020 (Stand 30.11.2020).

Standards	Inkrafttreten IASB	EU-Endorsement
IFRS 17: Versicherungsverträge (18.5.2017), inkl. der Änderungen an IFRS 17 (25.6.2020)	1.1.2023	ausstehend
Änderungen von Standards		
IAS 1: Klassifikation von Schulden als kurz- oder langfristig (23.1.2020) und IAS 1: Klassifikation von Schulden als kurz- oder langfristig – Verschiebung des Inkrafttretens (15.7.2020)	1.1.2023	ausstehend
IFRS 3: Unternehmenszusammenschlüsse; IAS 16: Sachanlagen; IAS 37: Rückstellungen, Eventualverbindlichkeiten und Eventualforderungen; Jährlicher Verbesserungsprozess Zyklus 2018–2020 (alle 14.5.2020)	1.1.2022	ausstehend
IFRS 4: Versicherungsverträge – Verschiebung von IFRS 9 (25.6.2020)	1.1.2021	erwartet in Q4 2020
IFRS 9, IAS 39, IFRS 7, IFRS 4, IFRS 16: Interest Rate Benchmark Reform – Phase 2 (27.8.2020)	1.1.2021	erwartet in Q4 2020
IFRS 16: Leasingverhältnisse (Covid-19-bezogene Leasingkonzessionen)	1.6.2020	9.10.2020
IFRS 3: Unternehmenszusammenschlüsse – Definition eines Geschäftsbetriebs (22.10.2018)	1.1.2020	21.4.2020
IFRS 9, IAS 39, IFRS 7: Interest Rate Benchmark Reform – Phase 1 (26.9.2019)	1.1.2020	15.1.2020
IAS 1 und IAS 8: Definition von "wesentlich"	1.1.2020	29.11.2019
Verweise zum Rahmenkonzept IFRS: Aktualisierung der Verweise auf das Rahmenkonzept	1.1.2020	29.11.2019



Tätigkeitsbericht 2019 der Deutschen Prüfstelle für Rechnungslegung (DPR)

Die DPR hat ihren Tätigkeitsbericht für das Jahr 2019 am 20.1.2020 veröffentlicht. Im Berichtsjahr hat die Prüfstelle insgesamt 86 (Vorjahr: 84) Prüfungen abgeschlossen. Davon waren 79 Stichprobenprüfungen, sechs Anlassprüfungen und eine Prüfung auf Verlangen der Bundesanstalt für Finanzdienstleistungsaufsicht (BaFin). Die dabei aufgedeckte Fehlerquote lag mit 20 % deutlich über dem niedrigen Niveau der vorausgegangenen Jahre. Die DPR sieht die Gründe für diesen Anstieg vor allem in der höheren

Anzahl durchgeführter Anlassprüfungen, die ausnahmslos zu Fehlerfeststellungen geführt haben. Die Fehlerschwerpunkte 2019 stellten im Bereich der IFRS-Anwendung die Bilanzierung von Unternehmenszusammenschlüssen einschließlich Goodwill, des Eigenkapitals und des Anlagevermögens dar, während im Bereich der Berichterstattung im Anhang und Lagebericht vor allem fehlerhafte Anhangangaben zu nahestehenden Personen sowie Fehler bei der Risiko- und Prognoseberichterstattung zu nennen sind.

Hinweis: Der Tätigkeitsbericht der DPR ist online unter <https://www.frep.info/presse/taetigkeitsberichte.php> verfügbar.

DPR-Prüfungsschwerpunkte 2021

Die deutsche Prüfstelle für Rechnungslegung e. V. (DPR) hat sich für 2021 (betreffend Jahres und Konzernabschlüsse 2020) folgende Prüfungsschwerpunkte vorgenommen:

1. IAS 1 Darstellung des Abschlusses
2. IAS 36 Wertminderung von Vermögenswerten
3. IFRS 9 Finanzinstrumente und IFRS 7 Finanzinstrumente: Angaben
4. IFRS 16 Leasingverhältnisse
5. IAS 24 Angaben über Beziehungen zu nahestehenden Unternehmen und Personen
6. § 315 HGB Konzernlagebericht – Risikoberichterstattung unter Beachtung der Auswirkungen von Covid-19

Die ersten vier Prüfungsschwerpunkte stellen die von den nationalen Enforcement-Institutionen gemeinsam mit der ESMA identifizierten „European Common Enforcement Priorities“ dar. Eine ausführliche Darstellung dieser Prüfungsschwerpunkte sowie der Schwerpunkte hinsichtlich der nichtfinanziellen Berichterstattung findet sich auf der Homepage der ESMA. Die beiden letzten Prüfungsschwerpunkte bilden die nationalen Schwerpunkte der DPR.

Im Fokus der Prüfungsschwerpunkte stehen die Auswirkungen der Corona-Pandemie auf die Finanzberichterstattung. Es wird erwartet, dass die Unternehmen diese Auswirkungen auf die Unternehmensentwicklung sowie die Lage des Unternehmens im Abschluss angemessen transparent darstellen.

Hinweis: Die Prüfungsschwerpunkte der DPR sind online unter https://www.frep.info/docs/pressemitteilungen/2020/20201109_pm.pdf abrufbar.

Zu 1. Darstellung des Abschlusses

Der Prüfungsschwerpunkt liegt auf folgenden Themen:

- ▶ Annahmen bezüglich der Unternehmensfortführung
- ▶ wesentliche Ermessensentscheidungen und Schätzunsicherheiten
- ▶ Darstellung von Covid-19-Sachverhalten im Abschluss

Zu 2. IAS 36 Wertminderung von Vermögenswerten

Kapitalmarktorientierte Unternehmen sollen bei der Würdigung, ob es Hinweise auf Wertminderungen bei nichtfinanziellen Vermögenswerten gibt, genau auf die Auswirkungen der Corona-Pandemie achten. Der erzielbare Betrag des Goodwills, von immateriellen Vermögenswerten und Sachanlagen kann durch die Verschlechterung der Prognose hinsichtlich der wirtschaftlichen Entwicklung betroffen sein. Es wird erwartet, dass die Unternehmen sämtliche Annahmen bei der Bewertung aktualisieren, um die neuesten verfügbaren Informationen zu berücksichtigen. Ferner wird erwartet, dass die Unternehmen Angaben dazu machen, ob und wann sie davon ausgehen, dass sie wieder Cash Flows in einer Höhe wie vor der Corona-Krise erzielen.

Zu 3. IFRS 9 Finanzinstrumente und IFRS 7 Finanzinstrumente: Angaben

Hinsichtlich der Anwendung von IFRS 9 werden in den Prüfungsschwerpunkten sowohl Besonderheiten für Kreditinstitute bei der Bestimmung des expected credit losses thematisiert als auch allgemeingültige Themen in Bezug auf Risiken von Finanzinstrumenten. Der Fokus liegt dabei auf den Liquiditätsrisiken. Es wird dabei auch betont, dass durch die Corona-Pandemie neue wesentliche Risiken vorliegen können, die es bislang nicht gab oder die zuvor nicht als wesentlich eingestuft wurden.

Zu 4. IFRS 16 Leasingverhältnisse

Die ESMA konkretisiert spezifische Themenbereiche im Hinblick auf die Anwendung von IFRS 16, einschließlich der notwendigen Angaben durch Leasingnehmer, die das Bilanzierungswahlrecht aus der in 2020 veröffentlichten Änderung von IFRS 16 auf erhaltene Mietkonzessionen angewendet haben.

Zu 5. IAS 24 Angaben über Beziehungen zu nahestehenden Unternehmen und Personen

Zu den Prüfungsschwerpunkten gehören insb.

- ▶ Abgrenzung / Identifizierung der nahestehenden Unternehmen und Personen (IAS 24.9)
- ▶ Angaben zum obersten beherrschenden Unternehmen (Ultimate Controlling Party, IAS 24.13)
- ▶ Angaben zur Art der Beziehung, zur Höhe und zu den Bedingungen von Geschäftsvorfällen sowie zu ausstehenden Salden (IAS 24.18)
- ▶ Kategorisierung der Angaben über die Beziehungen zu nahestehenden Unternehmen und Personen (IAS 24.19)
- ▶ Konsistenz der Angaben zum Abhängigkeitsbericht sowie korrekte Wiedergabe der Schlusserklärung (§ 312 Abs. 3 AktG)

Zu 6. § 315 HGB Konzernlagebericht – Risikoberichterstattung unter Beachtung der Auswirkungen von Covid-19

Die Schwerpunkte beziehen sich auf:

- ▶ Vollständigkeit und Angemessenheit der Berichterstattung über wesentliche Risiken (§ 315 Abs. 1 S. 4 HGB), insb. über:
 - ▶ Einzelrisiken und bestandsgefährdende Risiken (§ 315 Abs. 1 S. 4 HGB)
 - ▶ Risiken aus der Verwendung von Finanzinstrumenten (§ 315 Abs. 2 S. 1 Nr. 1 HGB): Ausmaß von Ausfall- und Liquiditätsrisiken, Darstellung und Erläuterung wesentlicher finanzieller Risiken im Zusammenhang mit Financial Covenants (IFRS 7.18 f. und IFRS 7.31 ff.)
- ▶ Einklang zwischen Risiko- und Prognoseberichterstattung.

Fehlerfeststellungen der DPR

Im Folgenden werden die Fehlerfeststellungen der DPR, die vom 1.1.2020 bis 16.11.2020 veröffentlicht wurden, aufge-

listet. Das Ziel ist es, Fehler in diesen Bereichen zu vermeiden.

Hinweis: Die Veröffentlichungen der DPR zu den Fehlerfeststellungen sind online unter www.bundesanzeiger.de (Bereich „Rechnungslegung/ Finanzberichte“ – „Fehlerbekanntmachungen“) abrufbar.

Veröffentlichung	Themenbereich
Veröffentlichung vom 29.1.2020	<ul style="list-style-type: none"> ▶ Berichterstattung im Lagebericht ▶ Werthaltigkeitstest des Goodwills
Veröffentlichung vom 21.2.2020	<ul style="list-style-type: none"> ▶ Berichterstattung im Lagebericht ▶ Werthaltigkeitstest des Goodwills ▶ Anhangangaben im Zusammenhang mit einer Kapitalerhöhung
Veröffentlichung vom 26.2.2020	<ul style="list-style-type: none"> ▶ Wertminderung von Vorräten
Veröffentlichung vom 17.3.2020	<ul style="list-style-type: none"> ▶ Werthaltigkeitstest des Goodwills ▶ Bilanzierung von im Rahmen eines Unternehmenszusammenschlusses zugewandenen immateriellen Vermögenswerten ▶ Ausbuchung von Lizenzen
Veröffentlichung vom 30.3.2020	<ul style="list-style-type: none"> ▶ Kosten im Zusammenhang mit dem Börsengang ▶ Aufnahme der Schlussklärung zum Abhängigkeitsbericht in den Lagebericht
Veröffentlichung vom 31.3.2020	<ul style="list-style-type: none"> ▶ Kosten im Zusammenhang mit einer mehrheitswahrenden Anteilsabstockung beim Börsengang einer Tochtergesellschaft
Veröffentlichung vom 14.7.2020	<ul style="list-style-type: none"> ▶ Forderungen gegen verbundene Unternehmen

ESMA – Enforcement-Entscheidungen veröffentlicht

Die nationalen europäischen Enforcement-Stellen prüfen die Abschlüsse von Unternehmen, deren Wertpapiere an einem geregelten Markt in Europa gehandelt werden oder sich in der Zulassung befinden. Die Abschlüsse werden in Übereinstimmung mit den IFRS erstellt und daraufhin untersucht, inwieweit sie die IFRS und anderweitige anzuwendende Berichtsanforderungen befolgen, einschließlich der maßgeblichen nationalen Rechtsvorschriften.

Die European Securities and Markets Authority (ESMA) hat eine anonymisierte Datenbank von Durchsetzungsentscheidungen, die von den einzelnen europäischen Enforcement-Stellen getroffen wurden, als Informa-

tionsquelle entwickelt, um die sachgerechte Anwendung der IFRS zu fördern, und damit IFRS-bilanzierende Unternehmen und ihre Abschlussprüfer Einblicke in die Entscheidungsfindung der europäischen Enforcement-Stelle erhalten.

Zwar enthalten die veröffentlichten Auszüge aufgrund der gesetzlichen Vorgaben in Deutschland keine Fälle der Deutschen Prüfstelle für Rechnungslegung (DPR). Allerdings ist aufgrund der einheitlichen Ausübung der IFRS davon auszugehen, dass diese Entscheidungen ebenfalls von der DPR berücksichtigt werden und sie somit auch für Unternehmen in Deutschland relevant sind.

Die nachfolgende Übersicht zeigt die jüngsten Veröffentlichungen. Die Veröffentlichungen sind auf der Internetseite der ESMA abrufbar.

Betroffener Standard	Überblick Sachverhalt	Quelle
IFRS 15	Identifikation separater Leistungsverpflichtungen im Zusammenhang mit der Suche nach Ölvorkommen	Decision ref EECS/0120-01
IFRS 7	Liquiditätsrisiko bei der Ausgabe von Anleihen mit Rückgabe- und Rücknahmeoption	Decision ref EECS/0120-02
IFRS 9, IAS 12	Aktive latente Steuern im Zusammenhang mit einer geänderten Besteuerung im Rahmen der Erstanwendung von IFRS 9	Decision ref EECS/0120-03
IFRS 10	Beurteilung des Vorliegens einer de-facto-Kontrolle über eine Beteiligung	Decision ref EECS/0120-04
IFRS 15	Aufgliederung der Umsätze im Anhang	Decision ref EECS/0120-05
IAS 34	Zusammenfassung von Positionen der Gesamtergebnisrechnung	Decision ref EECS/0120-06
IFRS 15	Identifikation separater Leistungsverpflichtungen bei Vorliegen eines Rahmenvertrags	Decision ref EECS/0120-07
IFRS 15	Identifikation von Leasing- und Nichtleasingkomponenten eines Leasingverhältnisses	Decision ref EECS/0120-08

PUBLIKATION „FINANZINSTRUMENTE“

Sonja Kolb: Covid-19 – Ermittlung
der Risikovorsorge nach IFRS 9,
Der Betrieb Spezial Nr. 11/2020, S. 2

PUBLIKATIONEN „LEASING GEMÄSS IFRS 16“

Sonja Kolb, Max Meinhövel:
Covid-19 und IFRS 16,
Der Betrieb Spezial Nr. 9/2020, S. 4

Sonja Kolb, Max Meinhövel:
IFRS 16 und Covid-19 – Besonderheiten der
Bilanzierung von Leasingverhältnissen in der
Corona-Pandemie,
Der Betrieb Nr. 30/2020, S. 1527

PUBLIKATIONEN „KURZARBEIT“

Hanno Rädlein, Simone Windeisen, Chris-
toph Eppinger, Julian Kübler:
Virales Kurzarbeitergeld –
rechtliche und bilanzielle Behandlung,
Der Betrieb Spezial Nr. 10/2020, S. 4

Hanno Rädlein, Simone Windeisen, Chris-
toph Eppinger, Julian Kübler:
Virales Kurzarbeitergeld –
Gesetzliche Voraussetzungen und
bilanzielle Behandlung,
Der Betrieb Nr. 25/2020, S. 1297

PUBLIKATION „DUE PROCESS-HANDBUCH“

IFRS-Stiftung veröffentlicht
Due Process-Handbuch

ANSPRECHPARTNER

BONN**Uwe Harr**

Wirtschaftsprüfer, Steuerberater
Tel. +49 228 85029-120
E-Mail: uwe.harr@ebnerstolz.de

HAMBURG**Florian Riedl**

Wirtschaftsprüfer, Steuerberater
Tel. +49 40 37097-186
E-Mail: florian.riedl@ebnerstolz.de

HANNOVER**Hans-Peter Möller**

Wirtschaftsprüfer, Steuerberater
Tel. +49 511 936227-39
E-Mail: hans-peter.moeller@ebnerstolz.de

KÖLN**Werner Metzen**

Wirtschaftsprüfer, Steuerberater
Tel. +49 221 20643-27
E-Mail: werner.metzen@ebnerstolz.de

STUTTGART**Dr. Volker Hecht**

Wirtschaftsprüfer, Steuerberater
Tel. +49 711 2049-1340
E-Mail: volker.hecht@ebnerstolz.de

FRANKFURT**Markus Groß**

Wirtschaftsprüfer
Tel. +49 69 450907-104
E-Mail: markus.gross@ebnerstolz.de

Sonja Kolb

Wirtschaftsprüferin
Tel. +49 711 2049-1070
E-Mail: sonja.kolb@ebnerstolz.de

IMPRESSUM

Herausgeber:

Ebner Stolz Mönning Bachem
Wirtschaftsprüfer Steuerberater Rechtsanwälte
Partnerschaft mbB
www.ebnerstolz.de

Ludwig-Erhard-Straße 1, 20459 Hamburg
Tel. +49 40 37097-0

Holzmarkt 1, 50676 Köln
Tel. +49 221 20643-0

Kronenstraße 30, 70174 Stuttgart
Tel. +49 711 2049-0

Redaktion:

Uwe Harr, Tel. +49 228 85029-120
Sonja Kolb, Tel. +49 711 2049-1070
Dr. Ulrike Höreth, Tel. +49 711 2049-1371

novus enthält lediglich allgemeine Informationen, die nicht geeignet sind, darauf im Einzelfall Entscheidungen zu gründen. Der Herausgeber und die Autoren übernehmen keine Gewähr für die inhaltliche Richtigkeit und Vollständigkeit der Informationen. Sollte der Empfänger des **novus** eine darin enthaltene Information für sich als relevant erachten, obliegt es ausschließlich ihm bzw. seinen Beratern, die sachliche Richtigkeit der Information zu verifizieren; in keinem Fall sind die vorstehenden Informationen geeignet, eine kompetente Beratung im Einzelfall zu ersetzen. Hierfür steht Ihnen der Herausgeber gerne zur Verfügung.

novus unterliegt urheberrechtlichem Schutz. Eine Speicherung zu eigenen privaten Zwecken oder die Weiterleitung zu privaten Zwecken (nur in vollständiger Form) ist gestattet. Kommerzielle Verwertungsarten, insbesondere der (auch auszugsweise) Abdruck in anderen Newslettern oder die Veröffentlichung auf Webseiten, bedürfen der Zustimmung der Herausgeber.

Fotonachweis:

Alle Bilder: © www.gettyimages.com