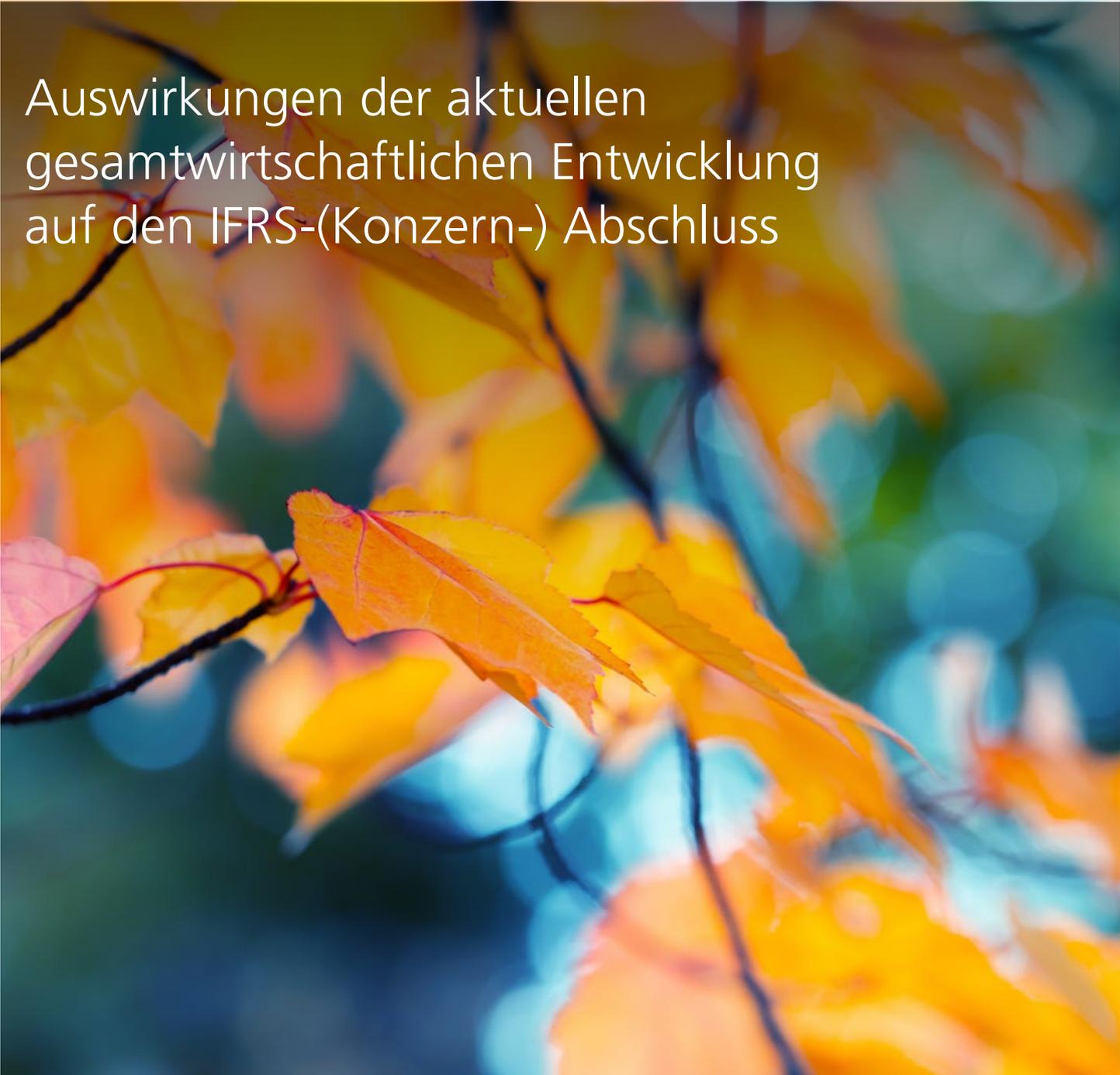


novus

INTERNATIONALE RECHNUNGSLEGUNG (IFRS)

Auswirkungen der aktuellen
gesamtwirtschaftlichen Entwicklung
auf den IFRS-(Konzern-) Abschluss



Vorwort



Sehr geehrte Leserin, sehr geehrter Leser,

die gesellschaftliche, politische und wirtschaftliche Lage in Deutschland und dem Rest der Welt ist durch die Auswirkungen der weiterhin andauernden Corona-Pandemie und des Ukraine-Krieges angespannt und verschärft sich weiter. Die Unternehmen sind mit vielfältigen Herausforderungen konfrontiert, bspw. hohen Inflationsraten, in vielen Branchen herrschendem Arbeitskräftemangel und mit der zu erwartenden Rezession in Deutschland und Europa. Diese Herausforderungen führen zu großen Unsicherheiten und Risiken, die sich auch auf die IFRS-Berichterstattung auswirken. In dieser Ausgabe des novus IFRS stellen wir die seitens des IDW und der ESMA veröffentlichten fachlichen Hinweise dar, die den Unternehmen in diesem unsicheren Umfeld spezifische Hilfestellungen zur Bilanzierung und Berichterstattung geben.



Darüber hinaus haben wir für Sie wesentliche Anhangangaben zusammengestellt, über die in einem EU-IFRS Konzernabschluss zum 31.12.2022 hinsichtlich bereits verabschiedeter Standards und Interpretationen zu berichten ist. Die Neuerungen, die bereits für das Geschäftsjahr 2022 verpflichtend anzuwenden sind, sind überschaubar und betreffen u. a. die Beurteilung von Vertragserfüllungskosten bei belastenden Verträgen nach IAS 37 „Rückstellungen, Eventualschulden und Eventualforderungen“.

Überdies erhalten Sie einen Überblick über die Ergebnisse des Post-Implementation Reviews von IFRS 10, IFRS 11 und IFRS 12 sowie über die seitens der International Practices Task Force (IPTF) aktualisierte Beobachtungsliste zu hochinflationären Rechtskreisen.

Die ESMA hat die gemeinsamen europäischen Prüfungsschwerpunkte 2023 veröffentlicht. Im Fokus der finanziellen Berichterstattung stehen die Konsistenz zwischen finanziellen und nichtfinanziellen Informationen, die Auswirkungen des Ukraine-Krieges sowie die Berücksichtigung des aktuellen makroökonomischen Umfelds. Prüfungsschwerpunkte in der nichtfinanziellen Berichterstattung bilden insb. die Angaben der Taxonomie-Verordnung sowie die Transparenz und der Umfang der nichtfinanziellen Berichterstattung. Zudem stehen Alternative Leistungskennziffern sowie das europäische einheitliche elektronische Format (ESEF) im Fokus.

Wir wünschen Ihnen eine schöne Vorweihnachtszeit. Sollten Sie zu einem der Themen Fragen haben, richten Sie diese gerne an uns.

Sonja Kolb

*Wirtschaftsprüferin und Partnerin
bei Ebner Stolz in Stuttgart*

Uwe Harr

*Wirtschaftsprüfer, Steuerberater und Partner
bei Ebner Stolz in Bonn*



■ IM FOKUS

Auswirkungen der aktuellen gesamtwirtschaftlichen Entwicklung auf den IFRS-(Konzern-) Abschluss	4
---	---

■ HINWEISE ZUM KONZERNABSCHLUSS

ERFORDERLICHE ANHANGANGABEN AUFGRUND IASB VERÖFFENTLICHUNGEN

Überblick zu den Angabepflichten in einem EU-IFRS-Konzernabschluss zum 31.12.2022	7
Auswirkungen neuer bzw. geänderter Standards oder Interpretationen (IAS 8.28)	8
Noch nicht angewendete neue bzw. geänderte Standards und Interpretationen (IAS 8.30)	10

■ IASB UND IFRS IC

IASB: LAUFENDE STANDARDSETZUNGSPROJEKTE

Post-Implementation Review von IFRS 10, IFRS 11 und IFRS 12	14
---	----

IFRS INTERPRETATIONS COMMITTEE

Agenda-Entscheidungen des IFRS Interpretations Committee	14
--	----

INTERNATIONAL PRACTICES TASK FORCE (IPTF)

Beobachtungsliste zu hochinflationären Rechtskreisen aktualisiert	15
---	----

■ ENFORCEMENT-BEHÖRDEN

ESMA

Gemeinsame europäische Prüfungsschwerpunkte 2023	16
Enforcement Entscheidungen veröffentlicht	17

BUNDESANSTALT FÜR FINANZDIENSTLEISTUNGSAUFSICHT – BAFIN

Fehlerfeststellungen der BaFin	18
--------------------------------	----



Auswirkungen der aktuellen gesamtwirtschaftlichen Entwicklung auf den IFRS-(Konzern-) Abschluss

Die gesellschaftliche, politische und wirtschaftliche Lage in Deutschland und dem Rest der Welt ist angespannt und verschärft sich weiter. Die Unternehmen werden mit vielfältigen Herausforderungen konfrontiert, welche zu großen Unsicherheiten und Risiken führen. Dies wirkt sich auch auf die Unternehmensberichterstattung aus.

Die Corona-Pandemie ist noch nicht überwunden und sorgt weiterhin für Belastungen. Durch den Angriffskrieg Russlands auf die Ukraine haben sich die bereits durch die Corona-Pandemie entstandenen Lieferkettenstörungen bzw. Lieferkettenunterbrechungen verschärft und zu enorm steigenden Energiekosten geführt, die Unternehmen stark belasten. Hohe Inflationsraten, der in vielen Branchen herrschende Arbeitskräftemangel und die zu erwartende Rezession in Deutschland und Europa sind weitere Herausforderungen, mit denen Unternehmen derzeit konfrontiert werden.

Vor diesem Hintergrund hat das **IDW** am 30.09.2022 einen **Fachlichen Hinweis** veröffentlicht, der Unternehmen spezifische Hilfestellungen zur Bilanzierung und Berichterstattung sowohl nach IFRS als auch nach HGB zum Abschlussstichtag 30.09.2022 und für Folgestichtage (insbesondere 31.12.2022) zur Verfügung stellt.

Auswirkungen der Unsicherheiten auf Prognosen

Für die sachgerechte Bewertung von Vermögensgegenständen und Schulden benötigen Unternehmen verlässliche Prognosen. Die Prognosen müssen auf vertretbaren Annahmen des Managements beruhen. Externen Hinweisen kommt hierbei eine besondere Bedeutung zu. Vor dem Hintergrund steigender Unsicherheiten wird es oftmals nicht möglich sein, vergangenheitsbasierte Annahmen unverändert fortzuschreiben. Bilanzierende Unternehmen haben sicher zu stellen, dass die Prognosen und Schätzungen über alle Posten und Abschlussbestandteile hinweg plausibel, kohärent und für Dritte nachvollziehbar sind. Mit zunehmenden Unsicherheiten wird die Unternehmensplanung, welche die Grundlage für die Prognose von Zahlungsströmen und die Festlegung von Inputfaktoren für Bilanzierungs- und Bewertungssachverhalte bildet, umso diffiziler. Hier bietet es sich an, verschiedene Szenarien zu bilden und die Abschlussadressaten transparent und umfassend, beispielsweise in Form von Sensitivitätsanalysen, zu informieren.

Das IDW betont in seinem fachlichen Hinweis insbesondere folgende Aspekte:

- ▶ Die aktuellen Entwicklungen beeinflussen den aktivierten Geschäfts- oder Firmenwert (Goodwill). Der dem letzten Buchwert gegenüberzustellende Vergleichswert gerät unter Druck: Im Zähler reduzieren sich aufgrund der gesamtwirtschaftlichen Entwicklung die Ertrags- bzw. Cash-flow-Erwartungen, im Nenner erhöht sich der Kapitalisierungszinssatz. In der Folge ergibt sich ein sinkender Barwert.
- ▶ Beim Wertminderungstest nach IAS 36 sind bei der Ermittlung des Nutzungswerts die Zahlungsströme zu prognostizieren. Hier kommt der Ermittlung des Barwerts der ewigen Rente (terminal value) besondere Bedeutung zu, da dieser auf einer langfristigen Fortschreibung von Trendentwicklungen basiert. Dies gilt auch im handelsrechtlichen Abschluss bei der zukunftsorientierten Ermittlung eines niedrigeren beizulegenden Werts (beispielsweise bei Beteiligungen).
- ▶ Bei der Bilanzierung von aktiven latenten Steuern aus abzugsfähigen temporären Differenzen und für den Vortrag noch nicht genutzter steuerlicher Verluste muss das Unternehmen ebenfalls auf Prognosen zurückgreifen. Der Ansatz von aktiven latenten Steuern setzt voraus, dass ein künftiges, zu versteuerndes Ergebnis wahrscheinlich zur Verfügung steht.

- ▶ Nach IAS 37 muss der als Rückstellung angesetzte Betrag die bestmögliche Schätzung der Ausgaben, die zur Erfüllung der gegenwärtigen Verpflichtung zum Abschlussstichtag erforderlich ist, darstellen. Die Schätzung ist abhängig von der Bewertung des Managements und ist zu jedem Abschlussstichtag zu prüfen und ggf. anzupassen (z. B. bei Änderungen des Zinssatzes). Bei der Prognose der Ausgaben hat das Management zukünftige Preis- und Kostensteigerungen zu berücksichtigen.
- ▶ Der Ukraine-Krieg sorgt für enorme Preissteigerungen bei Energie, Rohstoffen und anderen Inputfaktoren. Für am Abschlussstichtag schwebende Absatzgeschäfte mit vereinbarten fixen Entgelten kann sich hieraus das Erfordernis zur Bildung einer Drohverlustrückstellung ergeben. Die Bildung einer Drohverlustrückstellung ist geboten, wenn der Wert des Gegenleistungsanspruchs des bilanzierenden Unternehmens hinter dem Wert, der noch von ihm nach dem Abschlussstichtag zu erbringenden Lieferungen oder Leistungen zurückbleibt. Bezieht sich der drohende Verlust aus dem schwebenden Geschäft auf einen am Abschlussstichtag bereits aktivierten Vermögensgegenstand, ist dieser zunächst außerplanmäßig abzuschreiben und für einen noch darüberhinausgehenden Verlust ist eine Drohverlustrückstellung zu erfassen.
- ▶ Nach IFRS 9 kommt bei der Bilanzierung von Finanzinstrumenten der Beurteilung einer signifikanten Erhöhung des Kreditausfallsrisikos und damit einem gegebenenfalls erforderlichen Stufentransfer eine besondere Bedeutung zu.
- ▶ Die derzeitige Krisensituation führt zu großen Schätzunsicherheiten und Ermessensspielräumen, die sachgerecht ausgeübt werden müssen. Unternehmen müssen Schätzungen der erwarteten Zahlungsströme vornehmen, um erwartete Kreditverluste zu berechnen. Das IDW empfiehlt, verschiedene Szenarien darzustellen, wobei der Eintrittswahrscheinlichkeit der Szenarien eine entscheidende Rolle zukommt.
- ▶ Erwartete Kreditverluste für Forderungen aus Lieferungen und Leistungen sind nach dem simplified approach zu berechnen. Verwendet das bilanzierende Unternehmen Wertberichtigungstabellen (provision matrix), hat es die Wertberichtigungsquoten kritisch zu beurteilen und bei Bedarf anzupassen.
- ▶ Sind die bestehenden Unsicherheiten und Risiken zum Abschlussstichtag indes so schwerwiegend, dass die Bewertungsmodelle nach IFRS 9 diese nicht angemessen berücksichtigen, sind Post-Model Adjustments / Overlays zu bilden.

Ansatz und Bewertung von Finanzinstrumenten

Vor dem Hintergrund der aktuellen politischen und wirtschaftlichen Rahmenbedingungen stellt sich die Frage, ob und wie die Bilanzierung und Bewertung von Finanzinstrumenten für Abschlussstichtage zum oder nach dem 30.09.2022 angepasst werden muss.

Folgende Aspekte sind bei der Beurteilung der Wertminderung/Risikovorsorge nach IFRS besonders zu berücksichtigen:

Notwendigkeit einer transparenten Berichterstattung in (Konzern-)Anhang

▶ Schaffung von Transparenz

Im IFRS-Abschluss ist bei allen Unsicherheiten unter Darlegung der wesentlichen, für die Bilanzierung und Berichterstattung getroffenen Annahmen im (Konzern-)Anhang über die möglichen, unternehmensspezifischen Folgen des Kriegsgeschehens bis hin zum Bestehen bestandsgefährdender Risiken zu berichten. Die Abschlussadressaten müssen in der Lage sein, die Einschätzungen des Managements nachvollziehen zu können. IFRS-Bilanzierer haben Angaben zu Schätzunsicherheiten zu beachten bzw. Sensitivitätsanalysen durchzuführen.

▶ Nachtragsbericht im (Konzern-)Anhang

Bei wesentlichen, nicht zu berücksichtigenden Ereignissen müssen IFRS-Bilanzierer über die Art des Ereignisses berichten (IAS 10.21 (a)). Außerdem fordert IAS 10.21 (b) eine Schätzung der finanziellen Auswirkungen im (Konzern-)Anhang bzw. die Angabe, dass eine solche Schätzung nicht möglich ist.

Weitere fachliche Hinweise des IDW zu den Auswirkungen des Ukraine-Krieges auf die Rechnungslegung und Prüfung

Der am 30.09.2022 seitens des IDW veröffentlichte Fachliche Hinweis verweist in Teilen auf bereits zuvor vom IDW veröffentlichte Fachliche Hinweise vom 08.03.2022 (zuletzt ergänzt am 09.08.2022) sowie vom 18.07.2022 zu den Auswirkungen des Ukraine-Krieges auf die Rechnungslegung und deren Prüfung von (Halbjahres-)Finanzberichten. Bereits in dem fachlichen Hinweis vom 18.07.2022 betont das IDW, dass Unsicherheiten, die vor allem mit Lieferengpässen und hohen Inflationsraten in Verbindung stehen, bei der Abschlusserstellung nach HGB und IFRS sowie den Lageberichten zu berücksichtigen sind. Die zum Stichtag bestehenden Unsicherheiten sollen im Zuge von Szenariobetrachtungen (bspw. Gaslieferstopp

seitens Russlands) angemessen abgebildet werden. Die Unternehmen sollen dabei über die wesentlichen von ihnen getroffenen Annahmen und die möglichen Folgen des Krieges transparent berichten.

Das IDW hat auch branchenspezifische Fragestellungen bei Kreditinstituten thematisiert. Sofern die aus den Unsicherheiten resultierenden Risiken zum Stichtag nicht ohnehin schon im Rahmen der Anwendung des etablierten Bewertungsmodells nach IFRS 9 entsprechend berücksichtigt wurden, hat dies über sog. Post Model Adjustments / Overlays zu erfolgen.

In dem am 09.08.2022 zuletzt erfolgten dritten Update zum Fachlichen Hinweis vom 08.03.2022 hat das IDW insbesondere Ausführungen zum Verhältnis sanktionsrechtlicher Meldepflichten zur berufsrechtlichen Verschwiegenheitspflicht ergänzt sowie die Fragen über die Berichterstattung des Abschlussprüfers über Sanktionsverstöße aktualisiert.

Hinweis: Über den Fachlichen Hinweis des IDW vom 08.03.2022 einschließlich der beiden Updates am 08.04.2022 sowie am 14.04.2022 haben wir in unserem novus IFRS 1. Ausgabe 2022 berichtet.

Die Fachlichen Hinweise können auf der [Seite des IDW](#) abgerufen werden.

Hinweise der ESMA zu den Auswirkungen des Ukraine-Krieges auf die Rechnungslegung

In ihrer Verlautbarung vom 13.05.2022 hat sich auch die ESMA mit den Auswirkungen des Ukraine-Krieges auf die Rechnungslegung der (Halbjahres)abschlüsse auseinandergesetzt. Nach Auffassung der ESMA konstituiert der Ukraine-Krieg ein signifikantes Ereignis nach IAS 34.15 für alle Unternehmen mit einem wesentlichen Geschäftsbetrieb in den betroffenen Regionen sowie für Unternehmen in stark betroffenen Sektoren wie dem Agrar- und Energiesektor.

Für betroffene Unternehmen erinnert die ESMA an eine transparente Berichterstattung zu folgenden Themen:

- ▶ Zu den wichtigsten IFRS-Anforderungen, die im Zusammenhang mit dem Einmarsch der russischen Truppen in die Ukraine anwendbar sein könnten, z. B. der Wertminderung von nicht-finanziellen und finanziellen Vermögenswerte sowie dem Verlust der Kontrolle;
- ▶ Zu den Erwartungen der ESMA in Bezug auf Anhangangaben, bspw. hinsichtlich Ermessensentscheidungen, wesentlichen Unsicherheiten und Risiken der Unternehmensfortführung;
- ▶ Zu den Erwartungen der ESMA in Bezug auf Angaben der Unternehmensleitung in Zwischenberichten bspw. hinsichtlich direkter und indirekter Auswirkungen des Krieges und der verhängten Sanktionen auf die strategische Ausrichtung und die Ziele der Unternehmen, die Geschäftstätigkeit, das Geschäftsergebnis, die Finanzlage, die Cashflows sowie Maßnahmen zur Abmilderung der Auswirkungen und Risiken im Bereich Cybersicherheit.

In den (Halbjahres)abschlüssen sind aus Sicht der ESMA verstärkt wesentliche Annahmen des Managements zu überprüfen und Veränderungen zu erklären. Einen besonderen Fokus legt die ESMA auf Sensitivitätsanalysen, insbesondere im Zusammenhang mit der Werthaltigkeitsprüfung von Vermögensgegenständen. Die Prüfung der Werthaltigkeit von Vermögensgegenständen in dieser unsicheren und komplexen Situation stellt für die ESMA einen Schwerpunkt der Erstellung der (Halbjahres)abschlüsse dar. Die erwarteten Cash-Flows sind vorsichtig zu bewerten; abhängig vom Risikolevel des Vermögenswertes sind multiple Szenarien zu berücksichtigen. Die Gewichtung der Szenarien muss auf Basis von angemessenen und realistischen Erwartungen des Managements erfolgen. Die Unternehmen sollen auf die Konsistenz der Cash-Flow-Projektionen und Erwartungen im Rahmen der Impairmenttests mit den Änderungen an der strategi-

schon Ausrichtung des Unternehmens aufgrund der Folgen des Ukraine-Krieges achten.

Aufgrund der Auswirkungen des Ukraine-Krieges auf Zinssätze und Inflationstrends erwartet die ESMA eine Anpassung der Abzinsungszinssätze bei der Bewertung von Cash-Flow-Projektionen.

Die Komplexität der Situation erfordert aus Sicht der ESMA zudem eine stärkere Einbindung des Prüfungsausschusses des Aufsichtsrates, der in seiner Rolle als Aufsichts- und Kontrollorgan die Erstellung eines qualitativ hochwertigen (Halbjahres)abschlusses sicherstellen soll.

Hinweis: Die Hinweise der ESMA sind [auf ihrer Homepage](#) abrufbar.



ERFORDERLICHE ANHANGANGABEN AUFGRUND IASB VERÖFFENTLICHUNGEN

Überblick zu den Angabepflichten in einem EU-IFRS-Konzernabschluss zum 31.12.2022

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

wohl 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: 17.11.2022) gegeben, über die gemäß IAS 8.28 und IAS 8.30 in einem EU-IFRS-Konzernabschluss zum 31.12.2022 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 31.12.2022 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 01.01.2022 verpflichtend in der EU anzuwendenden Standards und Interpretationen keine wesentlichen Auswirkungen auf den Konzernabschluss haben.

Standard	Titel	IASB Effective date*	Erstanwendungszeitpunkt in der EU*	Auswirkung**
Amend.IFRS 3	Unternehmenszusammenschlüsse – Verweis auf das Rahmenkonzept	01.01.2022	01.01.2022	Branchen- bzw. unternehmensspezifische Bedeutung
Amend. IAS 16	Sachanlagen – Erlöse vor der beabsichtigten Nutzung	01.01.2022	01.01.2022	Branchen- bzw. unternehmensspezifische Bedeutung
Amend. IAS 37	Rückstellungen, Eventualschulden und Eventualforderungen – Belastende Verträge – Kosten für die Erfüllung eines Vertrages	01.01.2022	01.01.2022	Branchen- bzw. unternehmensspezifische Bedeutung
Jährlicher Verbesserungsprozess (Zyklus 2018-2020)	Änderungen an IFRS 1, IFRS 9, IFRS 16 und IAS 41	01.01.2022	01.01.2022	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.

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

Das IASB hat am 14.05.2020 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 Anwendern hätte führen können.

Die Änderungen an IFRS 3 enthalten neben dem Verweis auch folgende Vorschriften:

- ▶ 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.

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

Ferner hat das IASB am 14.05.2020 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 Musters 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 14.05.2020 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 lustbringend 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 14.05.2020 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 Änderung erweitert diese

Vorschrift um die **kumulierten Währungsumrechnungsdifferenzen** des Tochterunternehmens, sodass diese ebenfalls mit den bisher in den Konzernabschluss des Mutterunternehmens angesetzten Werten weitergeführt werden können.

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

Bei substanziellen 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 stellt klar, dass nur solche Gebühren in den 10 %-Test einzubeziehen sind, die zwischen dem Unternehmen und dem Gläubiger gezahlt bzw. erhalten 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. Diese Passage wurde gestrichen, da sie in der Praxis zu Missverständnissen geführt hat.

- ▶ 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.



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 31.12.2022.

Bei den tabellarisch dargestellten Standards oder Interpretationen mit einem IASB Effective Date zum 01.01.2023 ist bereits eine Übernahme in EU-Recht (EU-Endorsement) erfolgt, sodass diese ab 01.01.2023 verpflichtend in der EU anzuwenden sind (ggf. vorzeitige freiwillige Anwendung). Für die übrigen tabellarisch dargestellten Standards und Interpretationen ist noch keine Übernahme in EU-Recht erfolgt.

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 ver-

abschiedeten 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 **Sammel-**

aussage getroffen werden, dass eine frühzeitige Anwendung der neuen Standards bzw. Interpretationen nicht geplant ist.

Standard	Titel	IASB Effective date*	voraussichtlicher Erstanwendungszeitpunkt in der EU*	Auswirkung**
EU-Endorsement noch ausstehend (Stand 17.11.2022)				
Amend. IAS 1	Darstellung des Abschlusses – Klassifizierung von Schulden als kurz- oder langfristig	01.01.2024	Ausstehend	Branchen- bzw. unternehmensspezifische Bedeutung
Amend. IFRS 16 (September 2022)	Leasingverbindlichkeit bei Sale-and-leaseback Transaktionen	01.01.2024	Ausstehend	Branchen- bzw. unternehmensspezifische Bedeutung
IFRS 17, Amend. IFRS 17 (Juni 2020)	Versicherungsverträge	01.01.2023	01.01.2023	Branchen- bzw. unternehmensspezifische Bedeutung
IFRS 17, Amend. IFRS 17 (Dezember 2021)	Versicherungsverträge: Erstmalige Anwendung von IFRS 17 und IFRS 9 – Vergleichsinformationen	01.01.2023	01.01.2023	Branchen- bzw. unternehmensspezifische Bedeutung
Amend. IAS 1, IFRS Practice Statement 2	Offenlegung von Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden 1	01.01.2023	01.01.2023	Grundsätzliche Bedeutung
Amend. IAS 8	Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden, Änderungen von Schätzungen und Fehler – Definition von rechnungslegungsbezogenen Schätzungen	01.01.2023	01.01.2023	Grundsätzliche Bedeutung
Amend. IAS 12	Ertragsteuern – Latente Steuern, die sich auf Vermögenswerte und Schulden beziehen, die aus einer einzigen Transaktion entstehen	01.01.2023	01.01.2023	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.

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

Das IASB hat am 31.10.2022 Änderungen an IAS 1 zur Klassifizierung von Schulden mit Covenants im Zusammenhang mit langfristigen Darlehensverhältnissen als kurz- oder langfristig veröffentlicht. Die Änderung stellt klar, dass nur solche Covenants, die ein Unternehmen am oder vor dem Abschlussstichtag einhalten muss, die Klassifizierung einer Verbindlichkeit als kurz- oder langfristig beeinflussen.

Eine Verbindlichkeit ist als langfristig einzuordnen, wenn das bilanzierende Unternehmen am Abschlussstichtag ein substantielles Recht besitzt, die Erfüllung um mindestens zwölf Monate zu verschieben. Für diese als langfristig klassifizierte Verbindlichkeiten sind zwingend bestimmte Informationen anzugeben, die es den Abschlussadressaten ermöglichen sollen, das Risiko zu beurteilen, dass diese Verbindlichkeit innerhalb von zwölf Monaten rückzahlbar werden könnte. Die Angabepflicht umfasst folgende Informationen:

- ▶ den Buchwert der Verbindlichkeit
- ▶ Informationen über die Covenants, die das Unternehmen einzuhalten hat (z. B. die Art der Covenants und das Datum, zu dem das Unternehmen diese einhalten muss).
- ▶ Tatsachen und Umstände, die darauf hindeuten, dass das Unternehmen Schwierigkeiten haben könnte, die Covenants einzuhalten.

Hängt das Recht, die Erfüllung der Verbindlichkeit um mindestens zwölf Monate zu verschieben, davon ab, dass innerhalb von zwölf Monaten nach dem Abschlussstichtag Bedingungen (Covenants) erfüllt werden, haben diese Bedingungen keinen Einfluss auf den Ausweis als kurz- oder langfristig.

Ein zwischenzeitlich vorgesehener separater Ausweis von als langfristig klassifizierten Verbindlichkeiten, die innerhalb von zwölf

Monaten nach dem Abschlussstichtag an die Einhaltung von Bedingungen geknüpft sind, wird nicht mehr gefordert.

Die vorstehende Änderung des IAS 1 ändert die beiden – noch nicht verpflichtend anzuwendenden – Änderungen an IAS 1 zum gleichen Thema aus Januar 2020 und Juli 2020.

Hinweis: Der Zeitpunkt des Inkrafttretens der Änderungen wurde auf den 01.01.2024 verschoben. Die Änderungen sind in Übereinstimmung mit IAS 8 rückwirkend anzuwenden.

Änderungen an IFRS 16 „Leasingverhältnisse“: Leasingverbindlichkeit bei Sale-and-leaseback Transaktionen

Das IASB hat am 22.09.2022 Änderungen an IFRS 16 „Leasingverhältnisse“ veröffentlicht, die die Anforderungen an die Bilanzierung von Leasingverbindlichkeiten aus Sale-and-leaseback Transaktionen betreffen. Durch die Änderung soll klargestellt werden, dass ein Leasingnehmer im Anschluss an einen Verkauf die Leasingverbindlichkeit so zu bewerten hat, dass er keinen Betrag im Gewinn oder Verlust erfasst, der sich auf das zurückbehaltene Nutzungsrecht bezieht. Darüber hinaus werden, u. a. anhand von Beispielen, unterschiedliche mögliche Vorgehensweisen, insb. bei variablen Leasingzahlungen, erläutert.

Hinweis: Die Bilanzierung von Leasingverhältnissen, die nicht im Rahmen einer Sale-and-leaseback Transaktion entstehen, ändert sich hierdurch nicht.

IFRS 17 „Versicherungsverträge“ und Änderungen an IFRS 17

Das IASB hat am 18.05.2017 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 einheit-

liche 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 25.06.2020 zusammen mit einer Änderung an IFRS 4 veröffentlicht. Dadurch können Versicherer, die bestimmte Anforderungen erfüllen, IFRS 17 weiterhin zusammen mit IFRS 9 erstmalig ab 01.01.2023 anwenden. Bis dahin sind Versicherer von der Anwendung des IFRS 9 befreit. 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.

Hinweis: Die grundlegenden Prinzipien des Standards wurden nicht geändert.

Änderungen an IAS 1 und IFRS Practice Statement 2: Offenlegung von Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden

Das IASB hat am 12.02.2021 IAS 1 – Darstellung des Abschlusses einschließlich Änderungen am Begleitmaterial **IFRS Practice Statement 2** „Making Materiality Judgments“ herausgegeben. Die Änderungen an IAS 1 konkretisieren, in welchem Umfang Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden in einem IFRS-Anhang zu erläutern sind. Während die Angabepflicht bislang sämtliche bedeutende (significant) Methoden umfasst, ist künftig nur auf wesentliche (material) Methoden einzugehen (IAS 1.117). Um wesentlich zu sein, muss die Rechnungslegungsmethode zum einen mit wesentlichen Transaktionen oder anderen Ereignissen im Zusammenhang stehen. Zum anderen muss es einen Anlass für die Darstellung geben, wie z. B. die Änderung einer Bilanzierungsmethode infolge der Ausübung eines Wahlrechts oder das Vorliegen einer komplexen oder stark ermessensbehafteten Methode. Ferner kann die Angabepflicht auch solche Methoden umfassen, die aufgrund einer Regelungslücke innerhalb der IFRS vom Unternehmen in Übereinstimmung mit IAS 8.10-11 entwickelt wurden. Damit sollen zukünftig anstelle standardisierter Ausführungen unternehmensspezifische Ausführungen in den Fokus gerückt werden. Die Leitlinien im Practice Statement 2 wurden entsprechend angepasst.

Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden, Änderungen von Schätzungen und Fehler – Definition von rechnungslegungsbezogenen Schätzungen

Ebenfalls am 12.02.2021 hat das IASB Änderungen an IAS 8 Rechnungslegungsmethoden, Änderung von rechnungslegungsbezogenen Schätzungen und Fehler veröffentlicht. Über die Änderungen an IAS 8 wird erstmals eine **Definition des Begriffs einer „rechnungslegungsbezogenen Schätzung“** (accounting estimate) eingeführt, um Änderungen von Rechnungslegungsmethoden besser von Schätzungsänderungen abgrenzen zu können. In IAS 8 wird klargestellt, dass eine rechnungslegungsbezogene Schätzung immer auf eine Bewertungsunsicherheit einer finanziellen Größe im Abschluss bezogen ist. Ein Unternehmen verwendet neben Input-Parametern auch Bewertungsverfahren zur Ermittlung einer Schätzung. Bewertungsverfahren können Schätzverfahren oder Bewertungstechniken sein.

Eine Abgrenzung zu Bilanzierungsmethoden ist entscheidend, da IAS 8 unterschiedliche Folgen für die Änderung von Schätzungen und Rechnungslegungsmethoden vorsieht. Während Änderungen von Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden retrospektiv abgebildet werden müssen, hat eine Änderung von Schätzungen prospektiv zu erfolgen.

IAS 12: Ertragsteuern – Latente Steuern, die sich auf Vermögenswerte und Schulden beziehen, die aus einer einzigen Transaktion entstehen

Das IASB hat am 07.05.2021 gezielte Änderungen an IAS 12 veröffentlicht, die von der EU im [Amtsblatt vom 12.08.2022](#) in europäisches Recht übernommen wurden. Die Änderungen betreffen die bilanzielle Behandlung von latenten Steuern, die sich auf Vermögenswerte und Schulden beziehen, die aus einer einzigen Transaktion entstehen, also z. B. bei der Einbuchung von Leasingverhältnissen oder dem Einbezug von Stilllegungsverpflichtungen in die Erstbewertung eines Vermögenswerts.

Neu eingeführt wurde eine **Rückausnahme** zu den in IAS 12.15 b) und IAS 12.24 definierten Ausnahmen. Diese sehen jeweils vor, dass keine latente Steuerschuld anzusetzen ist, wenn diese aus dem erstmaligen Ansatz eines Vermögenswerts oder einer Schuld erwächst, die kein Unternehmenszusammenschluss ist und zum Zeitpunkt des Geschäftsvorfalles weder das bilanzielle Ergebnis vor Steuern noch das zu versteuernde Ergebnis beeinflusst.

Diese Ausnahmen gelten nun nicht mehr für Transaktionen, durch die beim berichterstattenden Unternehmen gleichzeitig sowohl abzugsfähige als auch zu versteuernde temporäre Differenzen entstehen. IAS 12.22A wurde neu eingeführt und enthält einen expliziten Verweis auf Leasingverhältnisse als Hauptanwendungsfall der überarbeiteten Regelung.



IASB: LAUFENDE STANDARDSETZUNGSPROJEKTE

Post-Implementation Review von IFRS 10, IFRS 11 und IFRS 12

Mit der Veröffentlichung des Projektberichts am 20.06.2022 schloss das IASB seine Überprüfung der Standards IFRS 10 Konzernabschlüsse, IFRS 11 Gemeinsame Vereinbarungen und IFRS 12 Angaben zu Beteiligungen an anderen Unternehmen nach deren Einführung ab. Nach dem Ergebnis der Überprüfung erfüllen die Anforderungen von IFRS 10, IFRS 11 und IFRS 12 ihre Rechnungslegungsziele.

Im Rahmen der Überprüfung wurden fünf Themenbereiche mit geringer Priorität identifiziert, die keine direkte Anpassung der Standards erfordern, jedoch im Rahmen einer

kommenden Agenda-Konsultation weiter untersucht werden könnten. Diese betreffen im Wesentlichen folgende Bereiche:

- ▶ Tochtergesellschaften, die Investmentgesellschaft sind;
- ▶ Transaktionen, die die Beziehung zwischen einem Investor und einem Beteiligungsunternehmen verändern;
- ▶ Transaktionen unter Einbeziehung von Unternehmensmängeln;
- ▶ gemeinsame Vereinbarungen außerhalb des Anwendungsbereichs von IFRS 11; und
- ▶ zusätzliche Angaben zu Beteiligungen an anderen Unternehmen
 - ▶ Annahmen und Entscheidungen des Managements
 - ▶ Tochtergesellschaften mit materiellen nicht-beherrschenden Beteiligungen
 - ▶ nicht-konsolidierte Tochterunternehmen
 - ▶ Segmentberichterstattung für gemeinschaftliche Unternehmen.

Themen von mittlerer bzw. hoher Priorität wurden nicht identifiziert.

Hinweis: Der Abschlussbericht des IASB kann unter diesem [Link](#) abgerufen werden.

IFRS INTERPRETATIONS COMMITTEE

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 min-

destens 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-Entschei-

dungen werden vom IASB ausdrücklich nur zu Informationszwecken veröffentlicht. Dennoch dürfen die Anwender nach Ansicht des IASB 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 vorläufigen Agenda-Entscheidungen des

IFRS Interpretations Committee im Zeitraum 07.04.2022 bis 17.11.2022. Die ausführliche Sachverhaltsbeschreibung sowie die

Entscheidung sind als sog. IFRS IC Agenda-Entscheidung im IFRIC Update veröffentlicht.

IFRIC Update Juni 2022

Standard/Thema	Auszüge der wesentlichen Agenda-Entscheidungen
<p>IFRS 17 und IAS 21: Gruppen von Versicherungsverträgen in mehreren Währungen</p> <ul style="list-style-type: none"> ▶ Bildung von Portfolios von Versicherungsverträgen ▶ Bewertung eines Portfolios von Versicherungsverträgen in unterschiedlichen Währungen 	<p>Hinsichtlich der Frage, ob Währungskursrisiken bei der Bildung von Portfolios von Versicherungsverträgen zu berücksichtigen sind, kam das Committee zu dem Schluss, dass bei der Bildung von Portfolios ähnliche Risiken zu berücksichtigen sind. „Ähnliche Risiken“ werden nach IFRS 17.14 nicht genauer spezifiziert, sodass grundsätzlich auch das Währungskursrisiko zu berücksichtigen ist. Allerdings hebt das Committee hervor, dass „ähnliche Risiken“ nicht „identische „Risiken“ bedeuten, sodass ein Portfolio durchaus auch aus Verträgen mit unterschiedlichen Währungen bestehen kann.</p> <p>Portfolios in unterschiedlichen Währungen sind nach IFRS 17.30 als monetäre Posten zu behandeln. Da weder IFRS 17 noch IAS 21 Regelungen zur Umrechnung von Portfolios mit Cashflows in mehreren Währungen enthalten, sollte das Vorgehen der Bewertung unter Berücksichtigung der bestehenden Regelungen des IFRS 17 und IAS 21 in einer Bilanzierungsrichtlinie geregelt werden.</p>

INTERNATIONAL PRACTICES TASK FORCE (IPTF)

Beobachtungsliste zu hochinflationären Rechtskreisen aktualisiert

Die International Practices Task Force (IPTF) hat mit der Veröffentlichung der aktualisierten Beobachtungsliste zu hochinflationären Rechtskreisen am 25.05.2022 erstmals auch die Türkei auf die Liste gesetzt, da diese in den letzten drei Jahren eine kumulative Inflationsrate von über 100% aufweist.

- ▶ Libanon
- ▶ Simbabwe
- ▶ Sudan
- ▶ Südsudan
- ▶ Surinam
- ▶ Türkei
- ▶ Venezuela.

Die Beobachtungsliste umfasst derzeit die folgenden elf Länder, bei denen die kumulative Inflation in den letzten drei Jahren 100% überschritten hat:

- ▶ Argentinien
- ▶ Äthiopien
- ▶ Iran
- ▶ Jemen

Zudem sind folgende zwei Länder auf der Beobachtungsliste (Grund: (vorhergesagte) kumulative Inflation zwischen 70% und 100% bzw. deutliche Steigerung (mehr als 25%) der Inflation (erwartet)):

- ▶ Angola
- ▶ Haiti.

Die IPTF ist eine Task Force des US-amerikanischen Zentrums für Prüfungsqualität (Center for Audit Quality) und erstellt die Beobachtungsliste von hochinflationären Ländern primär für Zwecke der Anwendung von US-GAAP. Da die Kriterien für die Identifizierung solcher Länder nach US-GAAP den Kriterien für die Identifizierung von „hochinflationären Volkswirtschaften“ nach IAS 29 ähneln, sollten auch die IFRS Anwender diese Einstufung entsprechend berücksichtigen.

Hinweis: Die Beobachtungsliste mit detaillierten Erläuterungen der Berechnung kann unter diesem [Link](#) abgerufen werden.

ESMA

Gemeinsame europäische Prüfungsschwerpunkte 2023

Die Europäische Wertpapieraufsichtsbehörde (ESMA) hat am 28.10.2022 die gemeinsamen europäischen **Prüfungsschwerpunkte** (European Common Enforcement Priorities (ECEP)) für die Unternehmensberichterstattung 2022 veröffentlicht.

Prüfungsschwerpunkte in der finanziellen Berichterstattung

Die nachfolgenden Schwerpunkte sollten von kapitalmarktorientierten Unternehmen bei der Erstellung von IFRS Konzernabschlüssen und freiwillig offengelegten IFRS Einzelabschlüssen beachtet werden. Die BaFin wird diese Prioritäten bei der risikoorientierten Auswahl der zu prüfenden Unternehmen berücksichtigen und bei den in der Stichprobe gezogenen Unternehmen verstärkt als Prüffelder in den Bilanzkontrollverfahren auswählen:

- ▶ **Finanzielle und nichtfinanzielle Informationen**
 - ▶ Konsistenz zwischen den im IFRS-Abschluss offengelegten Informationen und den nicht-finanziellen Informationen zu klimabezogenen Themen,
 - ▶ Transparente Darstellung der Auswirkungen von Klimarisiken bei den Wertminderungstests von nicht-finanziellen Vermögenswerten sowie beim Ansatz und der Bewertung von Rückstellungen,
 - ▶ Offenlegung der bilanziellen Behandlung beim Abschluss von Stromabnahmeverträgen.
- ▶ **Auswirkungen des russischen Einmarsches in der Ukraine** auf die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage

▶ Berücksichtigung des aktuellen makroökonomischen Umfelds bei der

- ▶ Bewertung von Leistungen an Arbeitnehmer,
- ▶ Wertminderung nicht-finanzieller Vermögenswerte,
- ▶ Erfassung von Erträgen und erwarteten Kreditverlusten bei Finanzinstrumenten.

Hinweis: Im Hinblick auf die Prüfungsschwerpunkte sollten **vollständige und verständliche Buchführungsunterlagen** erstellt werden, da diese in einem **Bilanzkontrollverfahren mit einer kurzen Frist** von in der Regel zwei Wochen angefordert werden. Dies beinhaltet auch die Dokumentation von Managemententscheidungen bei unklaren Bilanzierungssachverhalten, insbesondere aber die Dokumentation von Ermessensentscheidungen des Managements bei Schätzunsicherheiten aufgrund des Ukraine-Kriegs und des makroökonomischen Umfelds. Die wichtigsten zukunftsbezogenen Annahmen und wesentliche Quellen von Schätzunsicherheiten sind darüber hinaus im (Konzern-)Anhang gemäß IAS 1.125 ff. anzugeben.

Prüfungsschwerpunkte in der nicht-finanziellen Berichterstattung

Im Fokus der europäischen Enforcer und der ESMA stehen neben den Angaben der Taxonomie-VO die Transparenz und der Umfang der nichtfinanziellen Berichterstattung (mögliche Abdeckung von Wertschöpfungsketten) sowie die Robustheit der hierfür verwendeten Daten.

Hinweis: Im Gegensatz zu den meisten anderen europäischen Ländern wird sich das Bilanzkontrollverfahren in Deutschland nach aktuellem Stand weiterhin nur auf eine formelle Prüfung beschränken. Hier folgt die Bilanzkontrolle der Abschlussprüfung, bei der ebenfalls nur eine formelle und keine materielle Prüfung gesetzlich vorgeschrieben

ist. Dies ergibt sich aus der Begründung zum Bilanzkontrollgesetz (BilKoG, Drucksache 15/3421), wonach sich die Prüfung der BaFin an dem Prüfungsmaßstab auszurichten hat, der gemäß § 317 Abs. 2 HGB für die Abschlussprüfung anzuwenden ist (vgl. auch Beschlussempfehlung und Bericht CSR-Richtlinie-Umsetzungsgesetz, BT-Drs. 18/11450, 46). Aus demselben Grund unterliegen auch die Berichtspflichten der Unternehmen nach der Taxonomie-VO innerhalb des nichtfinanziellen Berichts grundsätzlich keiner materiellen Prüfung im Rahmen eines Bilanzkontrollverfahrens durch die BaFin.

Sonstige Fokus-Themen der ESMA

▶ Alternative Leistungskennziffern (Alternative Performance Measures)

Die ESMA erwartet von den Emittenten bei der Verwendung von alternativen Leistungskennziffern im (Konzern-)Lagebericht die Einhaltung der Guidelines on Alternative Performance Measures vom 30.06.2015 unter Berücksichtigung des Questions & Answers Berichts zu diesen Leitlinien vom 01.04.2022. Betroffen ist insbesondere die Lageberichterstattung anhand von nicht in den IFRS definierten Zwischensummen (z. B. EBITDA) des Konzernabschlusses.

Hinweis: Auch wenn die APM Leitlinien nicht rechtsverbindlich sind, wird die BaFin im Rahmen von Bilanzkontrollverfahren schon auf Basis der nationalen Vorschriften (§ 315 Abs. 1 S. 3 HGB i.V.m. DRS 20.101-20.113) die verständliche und sachgerechte Verwendung und transparente Definition von alternativen Leistungskennziffern im (Konzern-)Lagebericht enforzen.

▶ Europäisches Einheitliches Elektronisches Format (ESEF)

Die europäischen Enforcer und auch die BaFin werden bei der Prüfung des ESEF-Formats besonderes Augenmerk auf das erstmalig erforderliche Block-Tagging des Anhangs legen.

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 Berichtsansforderungen befolgen, einschließlich der maßgeblichen nationalen Rechtsvorschriften.

Die ESMA hat eine anonymisierte Datenbank von Durchsetzungsentscheidungen, die von den einzelnen europäischen Enforcement-

Stellen getroffen wurden, als Informationsquelle 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 bislang im Rahmen der Bilanzkontrolle tätigen Deutschen Prüfungsstelle für Rechnungslegung (DPR). Allerdings ist aufgrund der einheitlichen Ausübung der IFRS davon auszugehen, dass

diese Entscheidungen ebenfalls von der ab 01.01.2022 hoheitlich tätigen BaFin im Rahmen der Bilanzkontrolle berücksichtigt werden und sie somit auch für Unternehmen in Deutschland relevant sind.

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

Betroffener Standard	Überblick Sachverhalt	EU-Endorsement
IFRS 9	Messung des Expected Credit Losses	Decision ref EECS/0122-01
IAS 2	Messung des Nettoveräußerungswertes	Decision ref EECS/0122-02
IAS 2	Messung des Nettoveräußerungswertes	Decision ref EECS/0122-03
IFRS 15	Zeitraumbezogene Umsatzerlösrealisierung	Decision ref EECS/0122-04
IFRS 15	Signifikante Finanzierungskomponente	Decision ref EECS/0122-05
IFRS 15	Ausweis von Erlösen aus einem Rechtsstreit als Umsatzerlöse	Decision ref EECS/0122-06
IFRS 16, IAS 36	Impairmenttest einer zahlungsmittelgenerierenden Einheit, die Nutzungsrechte umfasst	Decision ref EECS/0122-07
IAS 36	Indikatoren eines Covid-19 Impairments	Decision ref EECS/0122-08
IAS 36	Identifizierung von zahlungsmittelgenerierenden Einheiten	Decision ref EECS/0122-09
IFRS 8	Identifizierung multipler Geschäftseinheiten als operative Geschäftssegmente	Decision ref EECS/0122-10
IAS 7, IAS 8	Veränderungen in der Zusammensetzung von Zahlungsmitteln und Zahlungsmitteläquivalenten	Decision ref EECS/0122-11

BUNDESANSTALT FÜR FINANZDIENSTLEISTUNGSAUFSICHT – BAFIN

Fehlerfeststellungen der BaFin

Im Folgenden werden die Fehlerfeststellungen der BaFin, die vom 07.04.2022 bis 17.11.2022 veröffentlicht wurden, aufgelistet. Ziel ist es, Fehler in diesen Bereichen zu vermeiden.

Hinweis: Die Veröffentlichungen der BaFin zu den Fehlerfeststellungen sind online unter www.bundesanzeiger.de (Bereich „Rechts-

nungslegung/ Finanzberichte“ – „Fehlerbekanntmachungen“) abrufbar.

Veröffentlichung	Themenbereich
Veröffentlichung vom 09.11.2022	<ul style="list-style-type: none"> ▶ Verstoß gegen IFRS 10.6f., IFRS 10.8, IFRS 10.B24 i. V. m. IFRS 10.B65 aufgrund Bilanzierung gemäß der Equity-Methode anstatt der Konsolidierung des Tochterunternehmens ▶ Verstoß gegen IFRS 10.6ff. aufgrund Entkonsolidierung einer Projektgesellschaft trotz weiterhin bestehender Kontrolle
Veröffentlichung vom 25.08.2022	<ul style="list-style-type: none"> ▶ Verstoß gegen IFRS 5.6, 5.5(d) i.V.m. IAS 40.33 i. V. m. IFRS 13.9, 13.15, 13.22, 13.27 aufgrund zu hoher Bewertung der „Zur Veräußerung bestimmte langfristige Vermögenswerte“
Veröffentlichung vom 14.04.2022	<ul style="list-style-type: none"> ▶ Verstoß gegen IAS 36.8 i. V. m. IAS 36.12 ff. durch unterlassene Wertminderungsprüfung trotz Anhaltspunkten auf das Vorliegen einer Wertminderung
Veröffentlichung vom 14.04.2022	<ul style="list-style-type: none"> ▶ Verstoß gegen IAS 36.8 i. V. m. IAS 36.12 ff. aufgrund unterlassener Wertminderungsprüfung trotz Anhaltspunkten auf eine Wertminderung ▶ Fehlerhafte Darstellung des Cashflows aus operativer Tätigkeit und Investitionstätigkeit aufgrund der fehlerhaften Berücksichtigung von Zahlungsmitteln im Zuge einer Entkonsolidierung gemäß IAS 7.39 ▶ Verstoß gegen IAS 1.7 und IAS 1.96 sowie IAS 19.122 und IFRS 10B99 i. Z. m. der Erfassung von versicherungsmathematischen Verlusten aus Pensionsrückstellungen bei Entkonsolidierung einer Tochtergesellschaft
Veröffentlichung vom 14.04.2022	<ul style="list-style-type: none"> ▶ Verstoß gegen IAS 12.68(a) durch die ergebniswirksame (anstatt ergebnisneutrale) Erfassung von aktiven latenten Steuern aus Verlustvorträgen i. Z. m. dem Erwerb einer Tochtergesellschaft
Veröffentlichung vom 14.04.2022	<ul style="list-style-type: none"> ▶ Verstoß gegen IFRS 2.19 aufgrund fehlerhafter Erfassung von Aufwand für anteilsbasierte Vergütung trotz des Verfalls von Optionen
Veröffentlichung vom 14.04.2022	<ul style="list-style-type: none"> ▶ Verstoß gegen IAS 8.42, da bei Fehlerkorrektur bzgl. Transaktionspreisallokationen aus Mehrkomponentengeschäften nicht alle früheren betroffenen Perioden korrigiert wurden ▶ Verstoß gegen IFRS 15.74 i. V. m. IFRS 15.79(b) aufgrund fehlenden Einbezugs von Versicherungskosten bei Aufteilung des Transaktionspreises

ANSPRECHPARTNER

BONN**Uwe Harr**

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

KÖLN**Werner Metzen**

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

HAMBURG**Prof. Dr. Bettina Thormann**

Wirtschaftsprüferin, Steuerberaterin
Tel. +49 40 37097-187
E-Mail: bettina.thormann@ebnerstolz.de

Florian Riedl

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

STUTTGART**Dr. Volker Hecht**

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

Sonja Kolb

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

HANNOVER**Hans-Peter Möller**

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

FRANKFURT**Markus Groß**

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

Klaudija Etter, Tel. +49 711 2049-1539
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 Newsletter oder die Veröffentlichung auf Webseiten, bedürfen der Zustimmung der Herausgeber.

Wir legen großen Wert auf Gleichbehandlung. Aus Gründen der besseren Lesbarkeit verzichten wir jedoch auf die gleichzeitige Verwendung der Sprachformen männlich, weiblich und divers. Im Sinne der Gleichbehandlung gelten entsprechende Begriffe grundsätzlich für alle Geschlechter. Die verkürzte Sprachform beinhaltet also keine Wertung, sondern hat lediglich redaktionelle Gründe.

Fotonachweis:

©www.gettyimages.com

