

novus

INTERNATIONALE RECHNUNGSLEGUNG (IFRS)

Überblick zu den Angabepflichten in einem
EU-IFRS-Konzernabschluss zum 31.12.2023



Vorwort



Liebe Leserinnen und Leser,

in unserer letzten Ausgabe des Jahres 2023 haben wir für Sie die wesentlichen Anhangangaben zusammengestellt, über die in einem EU-IFRS Konzernabschluss zum 31.12.2023 hinsichtlich bereits verabschiedeter Standards und Interpretationen zu berichten ist. Die Neuerungen, die bereits für das Geschäftsjahr 2023 verpflichtend anzuwenden sind, betreffen u. a. die Offenlegung von Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden gemäß IAS 1, von der vermutlich alle IFRS-Bilanzierer betroffen sind, Änderungen an IAS 8 bzgl. der Definition von rechnungslegungsbezogenen Schätzungen und Änderungen an IAS 12 zu latenten Steuern, die sich auf Vermögenswerte und Schulden beziehen, die aus einer einzigen Transaktion entstehen.

Darüber hinaus geben wir Ihnen einen Überblick über die Veröffentlichungen des IASB. Das IASB hat neben dem Exposure Draft „Annual Improvements to IFRS Accounting Standards – Volume 11“, der Änderungsvorschläge zu IFRS 1, IFRS 7, IFRS 9, IFRS 10 und IAS 7 beinhaltet, Änderungen an IAS 21 „Auswirkungen von Änderungen der Wechselkurse – Mangel an Umtauschbarkeit“ veröffentlicht, die Leitlinien zur Bilanzierung bei mangelnder Umtauschbarkeit von Währungen enthalten sowie Änderungen an IAS 12 infolge der Säule-2-Modellregeln der OECD. Überdies hat das IASB die Arbeit an zwei laufenden Projekten abgeschlossen und wird 2024 zwei neue IFRS-Rechnungslegungsstandards herausgeben: „Primary Financial Statements“, der den bisherigen IAS 1 „Presentation of Financial Statements“ ersetzen soll, und „Subsidiaries without Public Accountability: Disclosures“, der neu aufgenommen wird.

Ein weiterer Beitrag behandelt die von der Europäischen Wertpapier- und Marktaufsichtsbehörde (ESMA) veröffentlichten Prüfungsschwerpunkte für Finanzberichte 2023. Die Prüfungsschwerpunkte beziehen sich sowohl auf die finanzielle als auch auf die nicht-finanzielle Berichterstattung und betreffen klima- und sonstige umweltbezogene Angelegenheiten und das makroökonomische Umfeld. Darüber hinaus werden Alternative Leistungskennzahlen (APM) und das ESEF-Tagging als Prüfungsschwerpunkte behandelt.

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 RSM Ebner Stolz in Stuttgart*



HINWEISE ZUM KONZERNABSCHLUSS

ERFORDERLICHE ANHANGANGABEN AUFGRUND IASB VERÖFFENTLICHUNGEN

Überblick zu den Angabepflichten in einem EU-IFRS-Konzernabschluss zum 31.12.2023	4
Noch nicht angewendete neue bzw. geänderte Standards und Interpretationen (IAS 8.30)	7

IASB UND IFRS IC

IASB: LAUFENDE STANDARDSETZUNGSPROJEKTE

IASB veröffentlicht Entwurf zu Annual Improvements to IFRS	11
Ankündigung des IASB zweier neuer Rechnungslegungsstandards für 2024	12

IFRS IC

Agenda-Entscheidungen des IFRS Interpretations Committee	12
--	----

ISSB

International Sustainability Standards Board: IFRS S1 und IFRS S2 veröffentlicht	14
--	----

IPTF

International Practices Task Force (IPTF): Beobachtungsliste zu hochinflationären Rechtskreisen aktualisiert	15
--	----

ENFORCEMENT-BEHÖRDEN

ESMA

Europäische Wertpapieraufsichtsbehörde ESMA: Gemeinsame europäische Prüfungsschwerpunkte 2024	16
Enforcement-Entscheidungen veröffentlicht	17

BAFIN

Bundesanstalt für Finanzdienstleistungsaufsicht: Fehlerfeststellungen	18
---	----



ERFORDERLICHE ANHANGANGABEN AUFGRUND IASB VERÖFFENTLICHUNGEN

Überblick zu den Angabepflichten in einem EU-IFRS-Konzernabschluss zum 31.12.2023

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 geben wir einen Überblick über den Stand der durch das IASB verabschiedeten Standards und Interpretationen (Stand: 27.11.2023), über die gemäß IAS 8.28 und IAS 8.30 in einem EU-IFRS-Konzernabschluss zum 31.12.2023 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 31.12.2023 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 01.01.2023 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. IAS 1, IFRS Practice Statement 2	Offenlegung von Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden	01.01.2023	01.01.2023	Grundsätzliche Bedeutung
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
Amed. IAS 12	Ertragsteuern – Internationale Steuerreform – Säule-2-Modellregeln	Sofort und 01.01.2023	Sofort und 01.01.2023***	Branchen- bzw. unternehmensspezifische Bedeutung
IFRS 17, Amend. IFRS 17	Versicherungsverträge	01.01.2023	01.01.2023	Branchen- bzw. unternehmensspezifische Bedeutung
IFRS 17, Amend. IFRS 17	Versicherungsverträge: Erstmalige Anwendung von IFRS 17 und IFRS 9 – Vergleichsinformationen	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.

*** Die Übernahme in EU-Recht der Änderungen an diesem Standard ist unterjährig im Jahr 2023 erfolgt. Gemäß der entsprechenden Verordnung der EU-Kommission können die Unternehmen die Ausnahmeregelung sofort anwenden; die Offenlegungspflicht gilt für Geschäftsjahre, die am oder nach dem 01.01.2023 beginnen.

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.

Änderungen an IAS 8: 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.

Änderungen an IAS 12: Ertragsteuern – Latente Steuern, die sich auf Vermögenswerte und Schulden beziehen, die aus einer einzigen Transaktion entstehen sowie Internationale Steuerreform – Säule-2-Modellregeln

Das IASB hat am 07.05.2021 **gezielte Änderungen** an IAS 12 veröffentlicht. 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 Hauptanwendungsfälle der überarbeiteten Regelung.

Ferner hat das IASB am 23.05.2023 **weitere Änderungen** an IAS 12 „Ertragsteuern“ – „Internationale Steuerreform – Säule-2-Modellregeln“ veröffentlicht. Damit wird eine vorübergehende Erleichterung bei der Bilanzierung latenter Steuern eingeführt, die sich infolge der geplanten Umsetzung der internationalen Steuerreform der OECD ergeben.

Durch die Einführung einer globalen Mindestbesteuerung soll sichergestellt werden, dass multinationale Unternehmen mit einem weltweit erzielten Konzernumsatz von mehr als 750 Mio. Euro zukünftig in jedem Rechtskreis, in dem sie tätig sind, einer effektiven Ertragsteuerbelastung von mindestens 15 % unterliegen.

Die vom IASB verabschiedeten Änderungen umfassen insb. die Einführung folgender Regelungen:

- ▶ vorübergehende Ausnahmeregelung zur Bilanzierungspflicht aktiver und passiver latenter Steuern i. Z. m. den Ertragsteuern der zweiten Säule der OECD,
- ▶ Angabepflichten zur Inanspruchnahme der Ausnahmeregelung für betroffene Unternehmen,
- ▶ gesonderter Ausweis des tatsächlichen Steueraufwands (bzw. -ertrags) eines Unternehmens im Zusammenhang mit Ertragsteuern der zweiten Säule sowie
- ▶ weitere Angabepflichten zur Darstellung der Betroffenheit der Unternehmen durch die Mindestbesteuerung, insb. in den Berichtsperioden, in denen die Rechtsvorschriften zur Umsetzung der Säule-2-Modellregeln noch nicht in Kraft getreten sind.

Hinweis: Die Ausnahmeregelung ist unmittelbar nach Veröffentlichung der Änderungen des IAS 12 „Ertragsteuern“ und retrospektiv gemäß IAS 8 „Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden, Änderungen von Schätzungen und Fehler“ anzuwenden. Die weiteren Angabevorschriften sind auf Geschäftsjahre anzuwenden, die am oder nach dem 01.01.2023 beginnen.

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 einheitliche Darstellung und Bewertung von Versicherungsverträgen zu gewährleisten. Die neuen Ansatz-, Bewertungs- und Ausweissvorschriften 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.



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 31.12.2023.

Bei den tabellarisch dargestellten Standards oder Interpretationen mit einem IASB Effective Date zum 01.01.2024 ist teilweise bereits

eine Übernahme in EU-Recht (EU-Endorsement) erfolgt, so dass diese ab 01.01.2024 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 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 **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 27.11.2023)				
Amend. IAS 1 (Januar 2020/ Juli 2020/ Oktober 2022)	Darstellung des Abschlusses – Klassifizierung von Schulden als kurz- oder langfristig, Klassifizierung von Schulden als kurz- oder langfristig – Verschiebung des Inkrafttretens und langfristige Verbindlichkeiten mit Covenants	01.01.2024	Ausstehend	Branchen- bzw. unternehmensspezifische Bedeutung
Amend. IAS 7 und IFRS 7 (Mai 2023)	Kapitalflussrechnung und Finanzinstrumente: Angaben – Lieferantenfinanzierungsvereinbarungen	01.01.2024	Ausstehend	Branchen- bzw. unternehmensspezifische Bedeutung
Amend. IFRS 16 (September 2022)	Leasingverbindlichkeiten aus Sale-and-leaseback Transaktionen	01.01.2024	01.01.2024	Branchen- bzw. unternehmensspezifische Bedeutung
Amend. IAS 21 (August 2023)	Auswirkungen von Änderungen der Wechselkurse – Mangel an Umtauschbarkeit	01.01.2025	Ausstehend	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** einzustufen, 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.

Änderungen an IAS 7 „Kapitalflussrechnung“ und IFRS 7 „Finanzinstrumente: Angaben“: Lieferantenfinanzierungsvereinbarungen

Das IASB hat am 25.05.2023 Änderungen an IAS 7 und IFRS 7 (Supplier Finance Arrangements) veröffentlicht, in dem ergänzende Angabevorschriften im Rahmen von IAS 7 „Kapitalflussrechnungen“ und IFRS 7 „Finanzinstrumente: Angaben“ enthalten sind.

Die zusätzlichen Angabevorschriften betreffen den Ausweis der gegenüber Lieferanten eingeräumten Finanzierungsvereinbarungen (sog. Supplier Finance Arrangements), zu denen insb. Reverse Factoring-Vereinbarungen zählen. Eine Definition dieser Vereinbarungen wird im Änderungsschreiben nicht vorgenommen; stattdessen werden die Merkmale einer Vereinbarung beschrieben, für die ein Unternehmen die vorgeschlagenen Angaben aufzunehmen hat. Weiter werden Beispiele für die verschiedenen Formen solcher Vereinbarungen dargestellt.

Die quantitativen und qualitativen Angabepflichten betreffen u. a.:

- ▶ die Vertragsbedingungen der Supplier Finance Arrangements (einschließlich verlängerter Zahlungsfristen, Sicherheiten bzw. Garantien),
 - für die Vereinbarungen zu Beginn und zum Ende der Berichtsperiode,
 - den Buchwert der finanziellen Verbindlichkeiten, die Teil der Vereinbarung sind, sowie
 - den Buchwert der zuvor genannten finanziellen Verbindlichkeiten, für die die Lieferanten bereits Zahlungen vom Finanzgebern erhalten haben,
 - die Bandbreite der Fälligkeitstermine der finanziellen Verbindlichkeiten (z. B. 30 bis 40 Tage nach Rechnungsdatum), die Teil der Vereinbarung sind, sowie

- die Bandbreite der Fälligkeitstermine von finanziellen Verbindlichkeiten und von vergleichbaren Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen, die nicht Teil eines Supplier Finance Arrangements sind.

Aggregierte Informationen über diese Vereinbarungen sind nach der Entscheidung des IASB in den meisten Fällen ausreichend, um den Informationsbedarf der Abschlussadressaten zu erfüllen; Angaben pro Lieferantenfinanzierungsvereinbarung sind daher nicht erforderlich.

Unternehmen müssen darüber hinaus auch Angaben offenlegen, die es den Abschlussadressaten ermöglichen, die Auswirkungen der Lieferantenfinanzierungsvereinbarungen auf die Schulden und Cashflows des Unternehmens zu beurteilen. Denn die Änderungen enthalten keine konkreten Vorgaben zum Ausweis der zugrundeliegenden Verpflichtungen. Die Angabepflichten gelten auch hinsichtlich der damit verbundenen Zahlungsströme, gleichgültig ob diese in der Kapitalflussrechnung als operative Cashflows oder als Cashflows aus Finanzierungstätigkeit ausgewiesen sind.

Zudem beinhalten die Änderungen in IFRS 7 Finanzinstrumente: ergänzende Angaben zur Steuerung des Liquiditätsrisikos unter Berücksichtigung bestehender Supplier Finance Arrangements sowie der damit verbundenen Risiken. Diese umfassen u. a. auch Risikokonzentrationen, die sich aus den Lieferantenfinanzierungsvereinbarungen ergeben. Die Unternehmen müssen zudem darstellen, wie betroffen sie sein könnten, wenn die Vereinbarungen nicht mehr zur Verfügung stehen würden.

Hinweis: Im Rahmen der Erstanwendung sind keine entsprechenden Vergleichsinformationen für die Vorjahresperiode anzugeben.

Bestehende Angabepflichten zu Lieferantenfinanzierungsvereinbarungen (Supply Chain Financing Arrangements – Reverse Factoring) hatte das IFRS IC bereits in einer Agenda-Entscheidung im Dezember 2020 erläutert.

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- und -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.

Änderungen an IAS 21: „Auswirkungen von Änderungen der Wechselkurse“ – Mangel an Umtauschbarkeit

Das IASB hat am 15.08.2023 Änderungen an IAS 21 „Auswirkungen von Änderungen der Wechselkurse – Mangel an Umtauschbarkeit“ veröffentlicht, die Leitlinien zur Bilanzierung bei mangelnder Umtauschbarkeit von Währungen enthalten.

Die Klarstellungen sollen Unternehmen bei ihrer Verpflichtung zur Bereitstellung nützlicher Informationen in ihren Abschlüssen unterstützen, wenn eine Währung nicht in eine andere Währung umtauschbar ist. Die Klarstellungen schließen damit eine bislang in IAS 21 vorherrschende Regelungslücke.

Die vom IASB verabschiedeten Änderungen betreffen insb.:

- Einheitlicher Ansatz zur Beurteilung, ob eine Währung umtauschbar ist:

Eine Währung gilt als umtauschbar, wenn ein Unternehmen zum jeweiligen Berichtszeitpunkt in der Lage ist, eine Währung für einen bestimmten Zweck über Märkte oder Umtauschmechanismen in eine andere Währung umzutauschen, sofern dabei ohne unangemessene Verzögerungen durchsetzbare Rechte und Pflichten geschaffen werden. Hingegen gilt eine Währung als nicht in eine andere Währung umtauschbar, wenn ein Unternehmen eine Währung lediglich in unwesentlicher Höhe erhalten kann.

- Vorgaben zur Bestimmung des anzuwendenden Stichtagskurses, wenn ein Umtausch in eine andere Währung nicht möglich ist:

Ist eine Währung zum Berichtszeitpunkt nicht in eine andere Währung umtauschbar, hat das Unternehmen den Stichtagskurs als den Kurs zu schätzen, der für eine ordnungsgemäße Transaktion zwischen Teilnehmern am Markt gegolten hätte, um die vorherrschenden wirtschaftlichen Bedingungen angemessen widerzuspiegeln.

- Zusätzliche Angabepflichten, wenn eine Währung nicht umtauschbar ist:

Das Unternehmen hat den Abschlussadressaten Informationen zur Verfügung zu stellen, die eine Beurteilung über die Auswirkungen auf die finanzielle Leistung, die finanzielle Lage und die Cashflows des Unternehmens ermöglichen, wenn eine Währung nicht in eine andere Währung umtauschbar ist.

Hinweis: Hintergrund der Änderungen war eine an das IFRS IC gestellte Anfrage, welchen Wechselkurs ein Unternehmen bei langfristiger mangelnder Umtauschbarkeit zu verwenden hat, wenn der Stichtagskurs nicht beobachtbar ist. Das IFRS IC hatte nach Prüfung der Anfrage dem IASB empfohlen, eng umrissene Änderungen an IAS 21 vorzunehmen. Daraufhin wurde seitens des IASB im April 2021 der Änderungsentwurf ED/2021/4 Lack of Exchangeability veröffentlicht, der nun finalisiert wurde.

Die Änderungen betreffen auch entsprechende Änderungen an IFRS 1, da darin bisher keine Definition zur Umtauschbarkeit enthalten war.

Hinweis: Die Änderungen an IAS 21 sind für Geschäftsjahre anzuwenden, die am oder nach dem 01.01.2025 beginnen. Bei EU-IFRS Abschlüssen gilt dies vorbehaltlich eines zuvor entsprechend erfolgten EU-Endorsements. Eine vorzeitige Anwendung der Änderung ist zulässig.



IASB: LAUFENDE STANDARDSETZUNGSPROJEKTE

IASB veröffentlicht Entwurf zu Annual Improvements to IFRS

Das IASB hat am 12.09.2023 den Exposure Draft Annual Improvements to IFRS Accounting Standards – Volume 11 veröffentlicht.

Der Entwurf enthält Änderungen an IFRS 1, IFRS 7, IFRS 9, IFRS 10 und IAS 7. Die jährlichen Verbesserungen des IASB beschränken sich entweder auf klarstellende Änderungen oder auf die Korrektur von relativ geringfügigen, unbeabsichtigten Konsequenzen, Versehen oder Konflikten zwischen Anforderungen in den Standards.

Die im Exposure Draft enthaltenen Änderungsvorschläge betreffen:

- ▶ IFRS 1 Erstmalige Anwendung der International Financial Reporting Standards – Bilanzierung von Sicherungsgeschäften durch einen Erstanwender
- ▶ IFRS 7 Finanzinstrumente: Angaben – Gewinn oder Verlust aus der Ausbuchung – Leitfaden zur Umsetzung von IFRS 7: Einführung – Angabe der abgegrenzten Differenz zwischen dem beizulegenden Zeitwert und dem Transaktionspreis – Angaben zum Kreditrisiko
- ▶ IFRS 9 Finanzinstrumente: Ausbuchung von Leasingverbindlichkeiten – Transaktionspreis
- ▶ IFRS 10 Konzernabschlüsse: Bestimmung eines „De-facto-Agenten“
- ▶ IAS 7 Kapitalflussrechnung: Anschaffungskostenmethode.

Hinweis: Die Kommentierungsfrist endete am 11.11.2023. Der Entwurf kann über den QR-Code abgerufen werden:



Ankündigung des IASB zweier neuer Rechnungslegungsstandards für 2024

Der International Accounting Standards Board (IASB) hat die Arbeiten an zwei laufenden Projekten abgeschlossen und kam in der Sitzung vom 26.07.2023 zu dem Entschluss, im Kalenderjahr 2024 zwei neue IFRS-Rechnungslegungsstandards herauszugeben: „Primary Financial Statements“, der den bisherigen IAS 1 „Presentation of Financial Statements“ ersetzen soll, und „Subsidiaries without Public Accountability: Disclosures“, der neu aufgenommen wird.

Durch „Primary Financial Statements“ (voraussichtlich IFRS 18) soll sichergestellt werden, dass Unternehmen Informationen über ihre finanzielle Leistungsbeurteilung klarer bereitstellen.

Dieser vorgesehene neue Standard umfasst insb. die Einführung folgender Regelungen:

- ▶ Unternehmen sollen konsistenter und transparenter, insb. im Bereich der Ergebnisrechnung, über ihre finanzielle Leistung berichten.
- ▶ Die Vergleichbarkeit von Unternehmen für die Investoren soll erleichtert werden.
- ▶ Das Vertrauen zwischen Unternehmen und Investoren soll gestärkt sowie die Darstellung des Kapitalflusses vereinfacht werden.

Aufgrund der im Jahr 2019 vom IASB veröffentlichten Vorschläge konnte der neue Standard durch Berücksichtigung des Feedbacks der Interessensgruppen verbessert werden. Der neue Standard ist das Ergebnis des Projekts „primäre Jahresabschlussbestandteile“ und wird IAS 1 „Darstellung von Jahresabschlüssen“ ablösen.

Der zweite neue Rechnungslegungsstandard „Subsidiaries without Public Accountability: Disclosures“ (voraussichtlich IFRS 19) soll die Abschlusserstellung von Tochterunternehmen eines börsennotierten (Teil-)Konzerns erleichtern. Dieser umfasst insb. die Einführung folgender Regelungen:

- ▶ Die Angabenanforderungen für Tochtergesellschaften, deren Anteile weder an einem öffentlichen Markt gehandelt werden, noch Vermögenswerte im Namen ihrer Kunden halten, sollen reduziert werden.
- ▶ Die Erstellung eines vollständigen IFRS-Abschlusses der Tochterunternehmen mit den reduzierten Informationen, die (unter Anwendung der Konzernbilanzierungsrichtlinie) auch an das Mutterunternehmen berichtet werden, soll ermöglicht werden.

Dieser neue Standard geht aus dem Projekt „Tochtergesellschaften ohne öffentliche Rechenschaftspflicht“ hervor und soll keinen der bisher anzuwendenden IAS ersetzen.

Für beide Projekte beginnt nun der Abstimmungsprozess im Rahmen des Genehmigungsverfahrens, um sicherzustellen, dass die neuen Standards den Entscheidungen des IASB entsprechen. Die neuen Rechnungslegungsstandards werden voraussichtlich in der ersten Hälfte des Jahres 2024 veröffentlicht und betreffen Geschäftsjahre, die am oder nach dem 01.01.2027 beginnen. Bei EU-IFRS Abschlüssen gilt dies vorbehaltlich eines zuvor entsprechend erfolgten EU-Endorsements. Eine vorzeitige Anwendung der Änderung ist zulässig.

Hinweis: Die Ankündigung des IASB und die Historie zur jeweiligen Standardentwicklung sind unter folgendem QR-Code abrufbar:



IFRS IC

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 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 07.06.2023 bis 27.11.2023. Die ausführliche Sachverhaltsbeschreibung sowie die Entscheidung sind als sog. IFRS IC Agenda-Entscheidung im IFRIC Update veröffentlicht.

IFRIC Update September 2023

Standard/Thema	Auszüge der wesentlichen Agenda-Entscheidungen
<p>IFRS 3: Unternehmenszusammenschlüsse</p> <ul style="list-style-type: none"> ▶ Zahlungen, die von der Fortsetzung des Arbeitsverhältnisses während der Übergabezeit abhängen 	<p>Hinsichtlich der Frage, wie ein Unternehmen Zahlungen (als Teil der Übereignungsvereinbarung) an die Veräußerer eines übernommenen Unternehmens bilanziert, kam das Committee zu dem Schluss, dass keine weiteren Maßnahmen erforderlich sind.</p> <p>Die Zahlungen und die Weiterbeschäftigung zielen darauf ab, einen angemessenen Wissenstransfer von den Veräußerern auf die neue Unternehmensleitung zu gewährleisten. Die Veräußerer erhalten für ihre Leistungen eine Vergütung, die mit der anderer Führungskräfte der Unternehmensleitung vergleichbar ist. Ein Teil des Entgelts für die Aktien wird jedoch bis zum Abschluss der Übergabe einbehalten und verfällt, wenn die Person vor Abschluss der Übergabe aus dem Unternehmen ausscheidet. Die Veräußerer haben außerdem Anspruch auf zusätzliche Zahlungen, die von der Erreichung eines bestimmten finanziellen Leistungsniveaus und der Weiterbeschäftigung während eines begrenzten Zeitraums abhängen.</p> <p>Das IFRS IC erhielt die Frage, ob das Unternehmen die Bilanzierung der zusätzlichen Zahlungen in eine Vergütung für Dienstleistungen nach dem Zusammenschluss und eine zusätzliche Gegenleistung für den Unternehmenszusammenschluss aufteilen kann. Das Committee hat keine unterschiedliche bilanzielle Behandlung festgestellt. Es hat den Anschein, dass die in der im Januar 2013 veröffentlichten Agendaentscheidung beschriebene Bilanzierung die von den Abschlussprüfern und Regulierungsbehörden durchgesetzte Behandlung ist, obwohl einige Stellungnehmende sagten, dass sie mit dem Ergebnis nicht einverstanden seien, weil sie nicht immer die wirtschaftliche Substanz der Vereinbarung widerspiegelt und sogar dazu führen könnte, einen Gewinn aus einem günstigen Erwerb anzusetzen.</p> <p>Das IFRS IC entschied, eine vorläufige Agendaentscheidung zu veröffentlichen, die besagt, dass keine weiteren Maßnahmen erforderlich sind.</p>

IFRIC Update Juni 2023

Standard/Thema	Auszüge der wesentlichen Agenda-Entscheidungen
<p>IAS 27: Separate Abschlüsse</p> <ul style="list-style-type: none"> ▶ Fusion zwischen Mutter- und Tochterunternehmen im separaten Abschluss 	<p>Hinsichtlich der Frage, wie ein Unternehmen IAS 27 anwendet, um eine Fusion mit seinem Tochterunternehmen in seinem separaten Abschluss zu bilanzieren, und ob das Mutterunternehmen die Vorschriften zur Bilanzierung von Unternehmenszusammenschlüssen in IFRS 3 anwenden sollte, kam das Committee zu dem Schluss, dass die „Buchwertmethode“ (d. h. das Mutterunternehmen setzt die Vermögenswerte und Schulden des Tochterunternehmens zu ihren früheren Buchwerten an) in der Praxis die vorherrschende Methode ist und diesbezüglich keine Abweichungen in der Rechnungslegung festgestellt wurden.</p>



ISSB

International Sustainability Standards Board: IFRS S1 und IFRS S2 veröffentlicht

Am 26.06.2023 hat das International Sustainability Standards Board (ISSB) die ersten beiden IFRS Sustainability Disclosure Standards IFRS S1 „Allgemeine Vorschriften für die Angabe von nachhaltigkeitsbezogenen Finanzinformationen“ und IFRS S2 „Klimabezogene Angaben“ veröffentlicht.

Die beiden Standards enthalten Anforderungen für die Angaben zu wesentlichen Informationen über die bedeutsamen nachhaltigkeitsbezogenen Risiken und Chancen eines Unternehmens und sollen – neben Finanzinformationen – eine global einheitliche Berichterstattung ermöglichen.

IFRS S1 enthält **allgemeine** Anforderungen mit dem Ziel, ein Unternehmen zu verpflichten, Informationen über seine nachhaltigkeitsbezogenen Risiken und Chancen offen-

zulegen, die den primären Adressaten der allgemeinen Finanzberichterstattung bei Entscheidungen über die Bereitstellung von Ressourcen für das Unternehmen nützlich sind.

IFRS S2 legt spezifische **klimabezogene** Offenlegungen fest und enthält Vorschriften für die Identifizierung, Bewertung und Offenlegung von Informationen über klimabezogene Risiken und Chancen, die für die primären Adressaten der allgemeinen Finanzberichterstattung nützlich sind.

Beide Standards berücksichtigen vollständig die Empfehlungen der Task Force on Climate-related Financial Disclosures (TCFD).

Die beiden Standards sind für Berichtsperioden, die am oder nach dem 01.01.2024 beginnen, anzuwenden. Eine frühere Anwendung

ist zulässig, sofern auch IFRS S2 angewendet wird. Jedoch ist die Anwendung der ISSB-Standards in Europa noch nicht verpflichtend und abhängig von ihrer Übernahme durch eine Jurisdiktion in geltendes Recht. Eine freiwillige (zusätzliche) Anwendung der Standards ist möglich.

Hinweis: Die Standards sowie weitere begleitende Dokumente (u. a. Basis for Conclusions, Accompanying Guidance, Effects Analysis etc.) sind auf der Internetseite des ISSB unter folgendem QR-Code abrufbar.



IPTF

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 10.05.2023 erstmals auch Haiti auf die Liste gesetzt, da es in den letzten drei Jahren eine kumulative Inflationsrate von über 100 % aufweist.

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

- ▶ Argentinien
- ▶ Äthiopien
- ▶ Haiti (neu im März 2023)
- ▶ Iran
- ▶ Libanon
- ▶ Simbabwe
- ▶ Sudan
- ▶ Südsudan
- ▶ Surinam
- ▶ Türkei
- ▶ Venezuela.

Die folgenden Länder werden in 2023 voraussichtlich hyperinflationär, da sie in 2023 eine vorhergesagte kumulative Dreijahresinflationsrate von über 100 % aufweisen werden:

- ▶ Ghana
- ▶ Sierra Leone
- ▶ Sri Lanka.

Der Jemen zeigt eine kumulative Inflation in den letzten Jahren von über 100 %, aber im letzten Jahr lediglich eine kumulative Inflation zwischen 70 % und 100 %.

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

- ▶ Angola
- ▶ Ägypten (neu im April 2023)
- ▶ Burundi (neu im April 2023)
- ▶ Demokratische Volksrepublik Laos (neu im April 2023)
- ▶ Jemen
- ▶ Malawi (neu im April 2023)
- ▶ Moldawien
- ▶ Pakistan (neu im April 2023)
- ▶ São Tomé und Príncipe (neu im April 2023)
- ▶ Ukraine.

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 der IPTF vom 10.05.2023 mit detaillierten Erläuterungen der Berechnung kann unter folgendem QR-Code abgerufen werden:



ESMA

Europäische Wertpapieraufsichtsbehörde ESMA: gemeinsame europäische Prüfungsschwerpunkte 2024

Die Europäische Wertpapieraufsichtsbehörde (ESMA) hat am 26.10.2023 die gemeinsamen europäischen Prüfungsschwerpunkte (European Common Enforcement Priorities (ECEP)) für die Unternehmensberichterstattung 2023 veröffentlicht. Diese beziehen sich sowohl auf die finanzielle als auch auf die nicht-finanzielle Berichterstattung und betreffen klima- und sonstige umweltbezogene Angelegenheiten und das makroökonomische Umfeld.

Die ESMA veröffentlicht jährlich Prüfungsschwerpunkte, die die europäischen nationalen Enforcer bei der Prüfung von Geschäftsberichten besonders im Fokus haben werden. Daher sollten insb. kapitalmarktorientierte Unternehmen und deren Abschlussprüfer diese Themen besonders sorgfältig bei der Erstellung der Konzern- und Jahresabschlüsse und bei deren Prüfung beachten:

- ▶ Einfluss von klima- und umweltbezogenen Themen

Insb. die Konsistenz zwischen den Informationen in den IFRS-Abschlüssen und in den nichtfinanziellen Erklärungen oder Nachhaltigkeitsberichten, die Bilanzierung von Emissionshandelssystemen und Zertifikaten für erneuerbare Energien, die Wertminderung nichtfinanzieller Vermögenswerte und Stromabnahmeverträge (PPAs) werden von der ESMA als Schwerpunkte aufgeführt.

Von den Finanzinstituten erwartet die ESMA, dass sie Informationen über ihr Engagement in der grünen Finanzierung offenlegen und dass das Klimarisiko bei der Bemessung der Rückstellung angemessen berücksichtigt wird.

Des Weiteren nimmt die ESMA Bezug auf ihren Bericht „Disclosures of Climate-Related Matters in the Financial Statements“, der praktische Beispiele zur Verbesserung von Angaben zu klimabezogenen Themen in IFRS-Abschlüssen enthält, sowie auf Lehrmaterialien des IASB.

- ▶ Makroökonomisches Umfeld

Darüber hinaus weist die ESMA auf die bilanzielle Berücksichtigung des aktuellen makroökonomischen Umfelds (insb. Zinsanstieg und Inflation) hin. Dieses wirkt sich nicht nur auf die Bilanzierung und Bewertung von Finanzinstrumenten sondern auch auf die Risikolage u. a. im Hinblick auf die Finanzierungs- und Liquiditätsrisiko aus.

- ▶ Prüfungsschwerpunkte in Bezug auf die nichtfinanzielle Berichterstattung

- Angaben im Zusammenhang mit Artikel 8 der EU-Taxonomie,
- die Berichterstattung über klimabezogene Ziele,
- Maßnahmen und Fortschritte sowie die Berichterstattung über Scope 3 – Treibhausgasemissionen.

Damit führt die ESMA die Schwerpunkte des Jahres 2022 inhaltlich auch für das Geschäftsjahr 2023 fort. Darüber hinaus wird auch auf eine konsistente Ermittlung und Bewertung von alternativen Leistungskennzahlen (Alternative Performance Measures (APM)) und auf die digitale Auszeichnung von Abschlüssen nach der ESEF-Verordnung hingewiesen. Die ESMA weist bei der Veröffent-

lichung von Alternativen Kennzahlen darauf hin, dass ihre eigenen APM-Leitlinien beachtet werden. Darüber hinaus ist es für die ESMA von besonderer Bedeutung, dass etwaige Bereinigungen ausreichend erläutert werden müssen und eine Überleitung zum Konzernabschluss möglich sein muss.

Hinweis: Im Gegensatz zu den meisten anderen europäischen Ländern wird sich das Bilanzkontrollverfahren der BaFin in Deutschland unverändert nur auf eine formelle Prüfung der nichtfinanziellen Berichterstattung beschränken. Beachten Sie aber bitte, dass die nichtfinanzielle Berichterstattung bei kapitalmarktorientierten Unternehmen nach der CSRD ab dem Geschäftsjahr 2024 auch in Deutschland einer materiellen Prüfung durch die BaFin unterliegen wird.

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 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 um IFRS-bilanzierenden Unternehmen und ihren Abschlussprüfern Einblicke in die Entscheidungsfindung der europäischen Enforcement-Stelle zu gewähren.

Aufgrund der einheitlichen Ausübung der IFRS ist davon auszugehen, dass diese Entscheidungen ebenfalls von der BaFin im Rah-

men der Bilanzkontrolle berücksichtigt werden und auch Prüfverfahren, die nach dem 01.01.2022 von der BaFin angeordnet wurden (Übernahme der Bilanzkontrolle von der DPR), für eine anonymisierte Veröffentlichung in der ESMA-Datenbank bereitgestellt werden. Somit sind die Entscheidungen auch für Unternehmen in Deutschland relevant.

Die nachfolgende Übersicht zeigt die jüngsten Veröffentlichungen (Juni 2022 bis Juli 2023, Bericht vom 09.10.2023), die auf der Internetseite der ESMA abrufbar sind.

Betroffener Standard	Überblick Sachverhalt	EU-Endorsement
IFRS 3	Earn-Out-Zahlungen im Zusammenhang mit Unternehmenszusammenschlüssen	Decision ref EECS/0124-01
IAS 32, IFRS 3	Einstufung einer Verbindlichkeit für eine Verkaufsoption im Zusammenhang mit einem Unternehmenszusammenschluss	Decision ref EECS/0124-02
IAS 38	Bilanzierung und Bewertung von Vertriebsrechten	Decision ref EECS/0124-03
IFRS 10	Verlust der Kontrolle	Decision ref EECS/0124-04
IFRS 10	Bewertung der Kontrolle	Decision ref EECS/0124-05
IFRS 15	Prinzipal vs. Agent	Decision ref EECS/0124-06
IFRS 9	Own-use exemption	Decision ref EECS/0124-07
IFRS 7	Angaben zur Bilanzierung von Sicherungsgeschäften	Decision ref EECS/0124-08
IFRS 16	Angaben im Zusammenhang mit Leasingverhältnissen	Decision ref EECS/0124-09

BAFIN

Bundesanstalt für Finanzdienstleistungsaufsicht: Fehlerfeststellungen

Im Folgenden werden die Fehlerfeststellungen der Bundesanstalt für Finanzdienstleistungsaufsicht (BaFin), die vom 07.06.2023 bis

27.11.2023 veröffentlicht wurden, aufgelistet. Ziel ist es, Fehler in diesen Bereichen zu vermeiden.

Hinweis: Die Veröffentlichungen der BaFin zu den Fehlerfeststellungen sind online unter www.bafin.de Bereich „Börsen & Märkte“ – „Transparenz“ – „Bilanzkontrolle“) abrufbar.

Veröffentlichung	Themenbereich
Veröffentlichung vom 27.11.2023	<ul style="list-style-type: none"> ▶ Fehlerbekanntmachung für den Lagebericht. ▶ Der Geschäftsverlauf und die Lage der Gesellschaft wurden nicht hinreichend dargestellt, weil nicht benannt wurde, dass die Geschäftstätigkeit der Gesellschaft durch die Arbeiten an der Übernahme und die Finanzierung der operativen Tätigkeit einer bilanziell überschuldeten, nicht börsennotierten Gesellschaft auch den Einstieg in die Solarbranche umfasste. Vielmehr stellte sich die Gesellschaft lediglich als ein Börsenmantel dar, der nach operativem Geschäft Ausschau hält. Sie beschrieb sich als eine Beteiligungsgesellschaft mit dem Fokus auf Investitionen in liquide börsennotierte Titel. ▶ Dies verstößt gegen § 289 Abs. 1 Satz 1 HGB, wonach im Lagebericht der Geschäftsverlauf einschließlich des Geschäftsergebnisses und die Lage der Kapitalgesellschaft so darzustellen sind, dass ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild vermittelt wird. ▶ Über die voraussichtliche Entwicklung der Gesellschaft mit ihren wesentlichen Risiken wurde nicht hinreichend berichtet. Es wurde nicht angeführt, dass eine von einer Gesellschaft zur Finanzierung der operativen Tätigkeiten einer in der Solarbranche tätigen Gesellschaft gezeichnete, nicht börsennotierte Anleihe mit einem Nennwert in Höhe von 800.000 Euro möglicherweise nicht zurückgezahlt werden kann. Dieser Umstand stellte aber ein wesentliches unternehmensspezifisches Risiko dar. Zum einen war die Nicht-Rückzahlung jedenfalls nicht unwahrscheinlich. Die Anleihe war lediglich mit Aktien einer ebenfalls in der Solarbranche tätigen Gesellschaft, die mit geringem Handelsvolumen im Freiverkehr gehandelt wurden, besichert. Zum anderen war für den Fall der Nicht-Rückzahlung mit einer negativen Prognoseabweichung zu rechnen. Der Nennwert der Anleihe belief sich auf dem bis zu Achtfachen des prognostizierten Jahresfehlbetrags. ▶ Dies verstößt gegen § 289 Abs. 1 Satz 4 HGB, wonach im Lagebericht die voraussichtliche Entwicklung mit ihren wesentlichen Chancen und Risiken zu beurteilen und zu erläutern ist.
Veröffentlichung vom 10.08.2023	<ul style="list-style-type: none"> ▶ Fehlerbekanntmachung für den Lagebericht. ▶ Im Rahmen der Lageberichterstattung und dort der Prognoseberichterstattung wird die voraussichtliche Entwicklung der Gesellschaft nicht hinreichend dargestellt, weil es für die Vermögens- und Ertragslage an Erklärungen, Kommentierungen, Verdeutlichungen und Bewertungen fehlt und zudem unzulässige rein komparative Prognosen oder qualitative Aussagen verwendet werden. ▶ Dies verstößt gegen § 289 Abs. 1 Satz 4 HGB, wonach im Lagebericht die künftige Entwicklung zu beurteilen und zu erläutern ist. ▶ Im Rahmen der Lageberichterstattung und dort der Chancen- und Risikoberichterstattung werden die möglichen Auswirkungen der dargestellten Chancen und Risiken auf die voraussichtliche Entwicklung der Gesellschaft nicht hinreichend dargestellt. ▶ Dies verstößt gegen § 289 Abs. 1 Satz 4 HGB, wonach im Lagebericht die voraussichtliche Entwicklung mit ihren wesentlichen Chancen und Risiken zu beurteilen und zu erläutern ist.

Veröffentlichung	Themenbereich
<p>Veröffentlichung vom 03.08.2023</p>	<ul style="list-style-type: none"> ▶ Fehlerbekanntmachung für den gebilligten Konzernabschluss. ▶ Im Konzernabschluss wurden die Umsatzerlöse zu hoch ausgewiesen, weil das Unternehmen erhaltene Transferzahlungen aus dem Transfer von Fußballspielern, für die eine in Vorjahren geleistete Transferzahlung als immaterieller Vermögenswert aktiviert wurde, als Umsatzerlöse erfasst hat. ▶ Dies verstößt gegen IAS 38.113, wonach als Gewinn oder Verlust aus der Ausbuchung die Differenz zwischen dem Nettoveräußerungserlös und dem Buchwert des immateriellen Vermögenswertes erfolgswirksam zu erfassen, aber ein Gewinn nicht als Umsatzerlös auszuweisen ist. Daraus folgt, dass auch der Bruttoveräußerungserlös – hier in Form der erhaltenen Transferzahlungen – nicht als Umsatzerlös auszuweisen ist. ▶ Im Konzernabschluss wurde der Cashflow aus operativer Tätigkeit zu hoch und der Cashflow aus Investitionstätigkeit um den gleichen Betrag zu niedrig ausgewiesen, weil erhaltene Zahlungen in Gestalt von Transferzahlungen aus dem Transfer von Fußballspielern als Cashflows aus operativer Tätigkeit statt als Cashflows aus Investitionstätigkeit erfasst worden sind. ▶ Dies verstößt gegen IAS 7.10 in Verbindung mit IAS 7.6, wonach Veräußerungen langfristiger Vermögenswerte zur Investitionstätigkeit zählen und zugehörige Einzahlungen in der Kapitalflussrechnung als Cashflows aus Investitionstätigkeit auszuweisen sind. Bei den erhaltenen Zahlungen aus dem Transfer von Fußballspielern handelt es sich um Einzahlungen aus dem Abgang von langfristigen Vermögenswerten in Form immaterieller „Spielerwerte“, die daher der Investitionstätigkeit und nicht der betrieblichen Tätigkeit zuzuordnen sind. ▶ Im Konzernabschluss wurden von zukünftigen Zahlungen an Spielervermittler, die im Konzernanhang als „variable Zahlungsverpflichtungen aus bestehenden Verträgen mit aufschiebenden Bedingungen“ angegeben sind, diejenigen nicht als Verbindlichkeit angesetzt, bei denen alle aufschiebenden Bedingungen für den Vergütungsanspruch bis auf den Bestand eines Arbeitsvertrags mit dem vermittelten Spieler im Fälligkeitszeitpunkt der jeweiligen Zahlung an den Vermittler erfüllt sind. ▶ Dies verstößt gegen IAS 39.14 in Verbindung mit IAS 32.19, wonach eine Verbindlichkeit anzusetzen ist, wenn das Unternehmen Vertragspartei eines Finanzinstruments wird und sich einer Zahlungsverpflichtung nicht uneingeschränkt entziehen kann.
<p>Veröffentlichung vom 12.07.2023</p>	<ul style="list-style-type: none"> ▶ Fehlerbekanntmachung für den offengelegten Konzernabschluss. ▶ Die Gesellschaft hat in ihrer Kapitalflussrechnung den Cashflow aus operativer Tätigkeit zu hoch und den Cashflow aus Finanzierungstätigkeit um den gleichen Betrag zu niedrig ausgewiesen. Das Unternehmen hat erhaltene Zahlungen aus der Aufnahme eines Bankdarlehens fälschlicherweise als Cashflow aus operativer Tätigkeit erfasst. ▶ Dies verstößt gegen IAS 7.10 in Verbindung mit IAS 7.17(c). Danach sind Einzahlungen aus der Aufnahme von Darlehen dem Cashflow aus Finanzierungstätigkeit zuzuordnen. ▶ Die Gesellschaft hat zudem den Cashflow aus operativer Tätigkeit zu hoch und den Cashflow aus Investitionstätigkeit um den gleichen Betrag zu niedrig ausgewiesen. Das Unternehmen hat erhaltene Zahlungen aus dem Verkauf von Aktien fälschlicherweise als Cashflow aus operativer Tätigkeit erfasst. ▶ Dies verstößt gegen IAS 7.10 in Verbindung mit IAS 7.16(d). Danach sind Einzahlungen aus der Veräußerung von Eigenkapitalinstrumenten anderer Unternehmen dem Cashflow aus Investitionstätigkeit zuzuordnen.

Veröffentlichung	Themenbereich
Veröffentlichung vom 13.06.2023	<ul style="list-style-type: none"> ▶ Fehlerbekanntmachung für den verkürzten Abschluss. ▶ In der Konzernbilanz ist der Posten Geschäfts- oder Firmenwert zu hoch ausgewiesen. Dies verstößt gegen IAS 8.42 in Verbindung mit IAS 36.104(a). Ein Unternehmen hat nach IAS 8.42 wesentliche Fehler aus früheren Perioden rückwirkend zu korrigieren und nach IAS 36.104(a) einen Wertminderungsaufwand für eine zahlungsmittelgenerierende Einheit (ZGE) zunächst zu Lasten des Geschäfts- oder Firmenwerts zu erfassen, sofern deren erzielbarer Betrag geringer ist als ihr Buchwert. ▶ Die unterbliebene Wertminderung des Geschäfts- oder Firmenwerts ist fehlerhaft, weil die Gesellschaft im Rahmen der Ermittlung des erzielbaren Betrags bei der Berechnung des Nutzungswerts entgegen IAS 36.44 in Verbindung mit IAS 36.74 nicht auf den gegenwärtigen Zustand der relevanten ZGE abgestellt hat. Stattdessen hat sie zukünftige Mittelzu- und -abflüsse berücksichtigt, die auf einer Ausweitung der Geschäftstätigkeit und damit einer Erhöhung der Ertragskraft über den gegenwärtigen Zustand hinaus beruhen. Da es sich beim erzielbaren Betrag um den höheren der beiden Beträge aus beizulegendem Zeitwert abzüglich Kosten der Veräußerung und Nutzungswert handelt und der um die entsprechenden Mittelzu- und -abflüsse reduzierte Nutzungswert unter dem beizulegenden Zeitwert abzüglich Kosten der Veräußerung lag, war letzterer als erzielbarer Betrag mit dem Buchwert zu vergleichen.
Veröffentlichung vom 13.06.2023	<ul style="list-style-type: none"> ▶ Fehlerbekanntmachung für den gebilligten Konzernabschluss. ▶ In der Konzernbilanz ist der Posten Geschäfts- oder Firmenwert zu hoch ausgewiesen. Die unterlassene Wertminderung verstößt gegen IAS 36.104(a), wonach ein Wertminderungsaufwand für eine zahlungsmittelgenerierende Einheit (ZGE) zunächst zu Lasten des Geschäfts- oder Firmenwerts zu erfassen ist, sofern deren erzielbarer Betrag geringer ist als ihr Buchwert. ▶ Im Rahmen der Ermittlung des erzielbaren Betrags hat die Gesellschaft bei der Berechnung des Nutzungswerts entgegen IAS 36.44 in Verbindung mit IAS 36.74 nicht auf den gegenwärtigen Zustand der relevanten ZGE abgestellt. Stattdessen hat sie zukünftige Mittelzu- und -abflüsse berücksichtigt, die auf einer Ausweitung der Geschäftstätigkeit und damit einer Erhöhung der Ertragskraft über den gegenwärtigen Zustand hinaus beruhen. Da es sich beim erzielbaren Betrag um den höheren der beiden Beträge aus beizulegendem Zeitwert abzüglich Kosten der Veräußerung und Nutzungswert handelt und der um die entsprechenden Mittelzu- und -abflüsse reduzierte Nutzungswert unter dem beizulegenden Zeitwert abzüglich Kosten der Veräußerung lag, war letzterer als erzielbarer Betrag mit dem Buchwert zu vergleichen. ▶ Die Gesellschaft hat es unterlassen, für eine dem Vorstandsvorsitzenden für dessen Aktien an der Gesellschaft vom Mehrheitseigentümer eingeräumte Verkaufsoption eine Rechnungslegungsmethode zur Abbildung im Konzernabschluss zu entwickeln und anzuwenden. Die Ausübung der Verkaufsoption war an die weitere Tätigkeit des Vorstandsvorsitzenden im Unternehmen für einen bestimmten Zeitraum geknüpft und daher bei wirtschaftlicher Betrachtung als Vergütung zu beurteilen. ▶ Die unterlassene Entwicklung und Anwendung einer Rechnungslegungsmethode zur Abbildung der Verkaufsoption im Konzernabschluss des Jahres 2019 verstößt gegen IAS 8.10, wonach beim Fehlen eines IFRS, der ausdrücklich auf einen Geschäftsvorfall oder sonstige Ereignisse oder Bedingungen zutrifft, das Management darüber zu entscheiden hat, welche Rechnungslegungsmethode zu entwickeln und anzuwenden ist, um zuverlässige und entscheidungserhebliche Informationen zu vermitteln.

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

The **RSM Ebner Stolz** group companies are members of RSM network and trade as RSM. RSM is the trading name used by the members of the RSM network.

Each member of the RSM network is an independent accounting and consulting firm, each of which practices in its own right. The RSM network is not itself a separate legal entity of any description in any jurisdiction.

The RSM network is administered by RSM International Limited, a company registered in England and Wales (company number 4040598) whose registered office is at 50 Cannon Street, London, EC4N 6JJ.

The brand and trademark RSM and other intellectual property rights used by members of the network are owned by RSM International Association, an association governed by article 60 et seq of the Civil Code of Switzerland whose seat is in Zug.

© RSM International Association, 2023

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:

Alle Bilder: © www.gettyimages.com