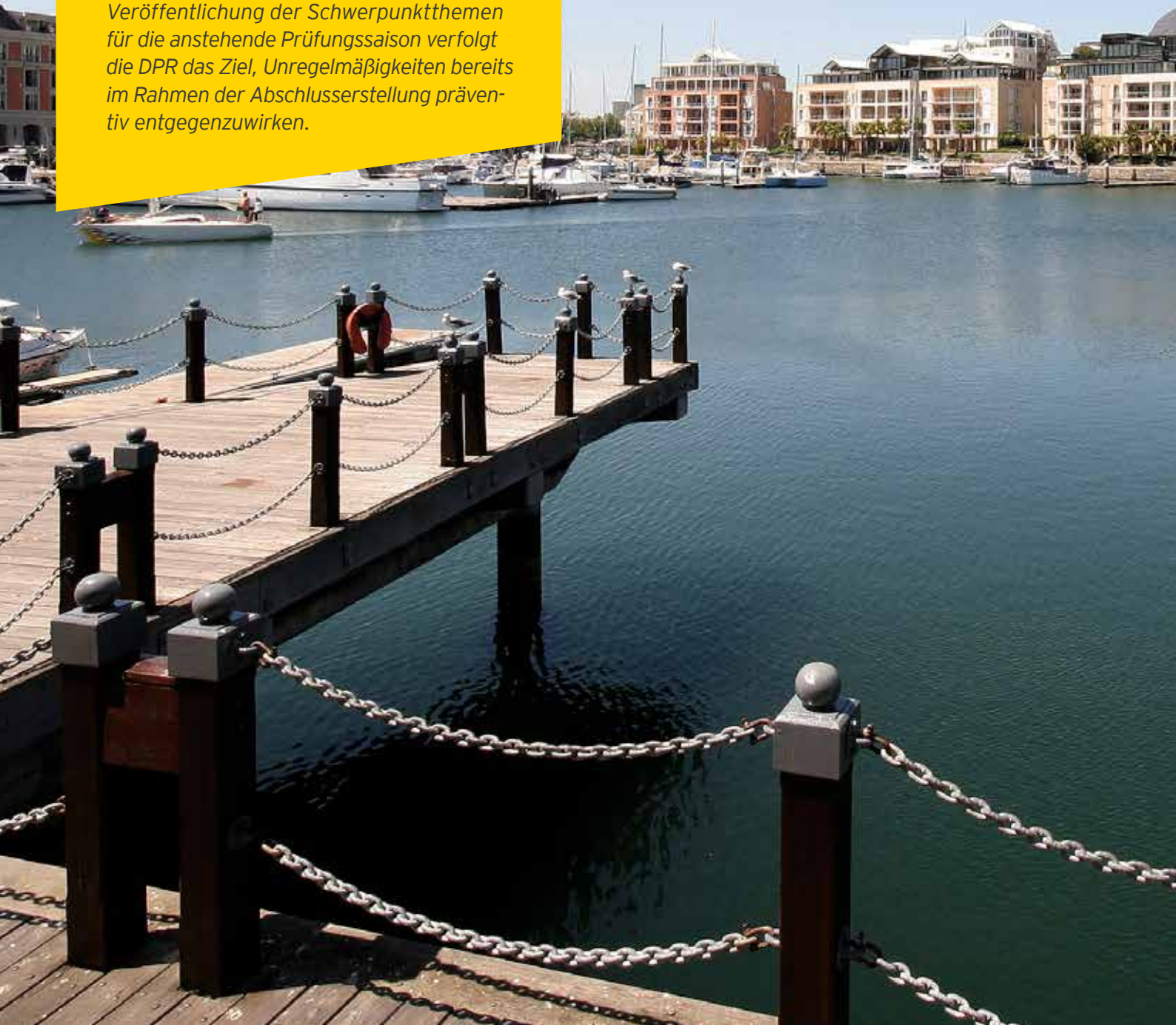


Die Deutsche Prüfstelle für Rechnungslegung e. V. (DPR) hat am 15. November 2018 die Liste der Prüfungsschwerpunkte für Konzernabschlüsse 2018 und Zwischenabschlüsse 2019 bekannt gegeben. Dabei hat die DPR - wie in den vergangenen Jahren - die von der Europäischen Wertpapier- und Marktaufsichtsbehörde (ESMA) veröffentlichten gemeinsamen europäischen Enforcementprioritäten um zusätzliche nationale Schwerpunkte ergänzt. Mit der jährlichen Veröffentlichung der Schwerpunktthemen für die anstehende Prüfungssaison verfolgt die DPR das Ziel, Unregelmäßigkeiten bereits im Rahmen der Abschlusserstellung präventiv entgegenzuwirken.





DPR-Prüfungsschwerpunkte 2019

Wichtige Fakten im Überblick

- ▶ Für 2019 umfassen die DPR-Prüfungsschwerpunkte folgende Themen:
 - ▶ Ausgewählte Aspekte der Anwendung von IFRS 15 *Erlöse aus Verträgen mit Kunden*
 - ▶ Ausgewählte Aspekte der Anwendung von IFRS 9 *Finanzinstrumente*
 - ▶ Anhangangaben zu den erwarteten Auswirkungen der Erstanwendung von IFRS 16 *Leasingverhältnisse*
 - ▶ Konzernlagebericht
 - ▶ Segmentberichterstattung
- ▶ Während es sich bei den ersten drei Themen um gemeinsame Prioritäten der europäischen Enforcer handelt, stellen die Schwerpunkte Konzernlagebericht und Segmentberichterstattung nationale Ergänzungen der DPR dar.
- ▶ Im Rahmen der Veröffentlichung der gemeinsamen europäischen Prüfungsschwerpunkte für 2019 nannte die ESMA zudem die Angaben in der nichtfinanziellen Erklärung zu Umwelt- und Klimabelangen, die Berichterstattung über alternative Leistungskennziffern und mögliche Auswirkungen des Brexits sowie die Einstufung Argentiniens als Hochinflationsland als weitere Themen mit Relevanz für die europäischen Enforcer.



DPR-Prüfungsschwerpunkte 2019

Ausgewählte Aspekte der Anwendung von IFRS 15 Erlöse aus Verträgen mit Kunden

Bereits in den vergangenen beiden Jahren gehörten die Anhangangaben zu den erwarteten Auswirkungen aus der erstmaligen Anwendung von IFRS 15 zu den gemeinsamen europäischen Prüfungsschwerpunkten. Es überrascht daher nicht, dass die Umsatzrealisierung nun auch im Jahr der verpflichtenden Erstanwendung des neuen Standards ganz oben auf der Agenda der europäischen Enforcer steht.

Der neue Standard ändert die wesentlichen Begriffe und Grundsätze der Umsatzrealisierung. Die ESMA betont daher, dass unabhängig von den quantitativen Umstellungseffekten unternehmensspezifische Rechnungslegungsmethoden formuliert werden sollten, aus denen klar hervorgeht, wie die Grundsätze des IFRS 15 auf die Erlösströme des Unternehmens angewendet werden.

Die ESMA erinnert die Abschlussersteller zudem an die Bedeutung der Angaben zur gewählten Übergangsmethode sowie den unternehmensspezifischen Umstellungseffekten. Unternehmen, die den modifizierten rückwirkenden Ansatz gewählt haben, weist sie zudem auf die Angabepflichten in IFRS 15.C8 hin, wonach in der Berichtsperiode der erstmaligen Anwendung für jeden einzelnen betroffenen Abschlussposten der aus der Anwendung von IFRS 15 resultierende Anpassungsbetrag, der sich im Vergleich zu den bisher geltenden Bestimmungen ergibt, anzugeben ist und die Gründe für die wesentlichen Unterschiede zu erläutern sind.

Bezüglich der Identifikation und Erfüllung von Leistungsverpflichtungen erinnert die ESMA unter Verweis auf IFRS 15.22-30 an die Pflicht zur separaten Behandlung von eigenständig abgrenzbaren Gütern und Dienstleistungen. Sollte sich der Zeitpunkt und/oder die Höhe der Umsatzrealisierung gegenüber der bisherigen Bilanzierung ändern, mahnt die ESMA eine angemessene Erläuterung der Gründe hierfür an. Gleiches gilt für den Fall, dass die Anwendung von IFRS 15.31-38 zu einer geänderten Beurteilung darüber führt, ob eine Leistungsverpflichtung zeitraum- oder zeitpunktbezogen erfüllt wird. In Hinblick auf die Auslegung der Kriterien des IFRS 15.35 legt die ESMA den Abschlusserstellern zudem nahe, die Agenda-Entscheidungen des IFRS IC vom März 2018 zu berücksichtigen.



Das Grundprinzip der Umsatzrealisierung ist die Übertragung der Verfügungsgewalt. Auch die Beurteilung, ob ein Unternehmen als Prinzipal oder Agent handelt, muss anhand dieses Grundprinzips erfolgen. Die ESMA gesteht den bilanzierenden Unternehmen zu, dass die Beurteilung im Einzelfall sehr komplex und in hohem Maße ermessensbehaftet sein kann. Daher unterstreicht die ESMA die Bedeutung der Angaben zu wesentlichen Ermessensentscheidungen und Annahmen, insbesondere da die Analyse nach IFRS 15 zu einem anderen Ergebnis führen kann als die bisherigen Regelungen des IAS 18.

Hinsichtlich der Aufteilung des Transaktionspreises auf mehrere Leistungsverpflichtungen auf Basis der Einzelveräußerungspreise drängt die ESMA unter Verweis auf IFRS 15.78 auf die Verwendung möglichst vieler beobachtbarer Inputfaktoren sowie die einheitliche Anwendung einer gewählten Schätzmethode (unter vergleichbaren Umständen).

Des Weiteren erinnert die ESMA an die Angabepflichten für Vertragsvermögenswerte und Vertragsverbindlichkeiten und verweist insbesondere auf die Anforderungen des IFRS 15.118 zu qualitativen und quantitativen Erläuterungen der im Berichtszeitraum eingetretenen signifikanten Veränderungen der Salden. Die ESMA betont, dass die Abschlussadressaten in die Lage versetzt werden müssen, den Zusammenhang zwischen Änderungen dieser Salden und den erfassten Umsatzerlösen zu verstehen, um Art, Höhe, Zeitpunkt und Unsicherheit der Erlöse und Zahlungsströme aus den Verträgen mit Kunden beurteilen zu können. Ferner weist die ESMA darauf hin, dass Vertragsvermögenswerte dem Wertminderungsmodell und den zugehörigen Angabepflichten des IFRS 9 unterliegen.

Erfasste Erlöse sind nach IFRS 15.114 in einer Art und Weise aufzugliedern, die den Einfluss wirtschaftlicher Faktoren auf Art, Höhe, Zeitpunkt und Unsicherheit von Erlösen und Zahlungsströmen widerspiegeln. Um dies zu erreichen, kann es gegebenenfalls erforderlich sein, Aufgliederungen nach mehreren Kategorien vorzunehmen (IFRS 15.B87). Bei der Wahl geeigneter Kategorien sollten die in IFRS 15.B89 genannten Beispiele ebenso beachtet werden wie Informationen über Erlöse, die das Unternehmen für andere Zwecke (z. B. interne Berichterstattung an das Management, Investorenpräsentationen) bereitstellt

(IFRS 15.B88). Dies kann unter Umständen zu weitergehenden Angaben führen als bisher.

Unter Bezugnahme auf das Ziel der Angabevorschriften, es den Abschlussadressaten zu ermöglichen, sich ein Bild von Art, Höhe, Zeitpunkt und Unsicherheit von Erlösen und Zahlungsströmen aus Verträgen mit Kunden zu machen (IFRS 15.110), weist die ESMA darauf hin, dass teilweise detailliertere Informationen als bisher offengelegt werden müssen. Als Beispiel nennt sie die Angaben nach IFRS 15.120 zum den verbleibenden Leistungsverpflichtungen zugeordneten Transaktionspreis. Zudem mahnt die ESMA eine transparente Berichterstattung über wesentliche Ermessensentscheidungen und Annahmen an. Sie erwartet in diesem Zusammenhang auch, dass die Gründe für die wesentlichen Ermessensentscheidungen erläutert werden. Die ESMA verweist dabei zum einen auf die spezifischen Angabepflichten zur Bestimmung des Zeitpunkts der Erfüllung der Leistungsverpflichtungen (IFRS 15.124 f.) sowie zur Bestimmung des Transaktionspreises und der Beträge, die den einzelnen Leistungsverpflichtungen zugeordnet werden (IFRS 15.126). Zum anderen nennt sie die Identifizierung separater Leistungsverpflichtungen (z. B. für Garantien und Gewährleistungen oder Wartungen) und die Behandlung von Vorauszahlungen und Vorlaufkosten als Beispiele für weitere mögliche wesentliche Ermessensentscheidungen. Abschließend erinnert die ESMA an die Angabepflichten im Zusammenhang mit aktivierten Vertragskosten (IFRS 15.127 f.).

Ausgewählte Aspekte der Anwendung von IFRS 9 Finanzinstrumente

Wie IFRS 15 steht auch IFRS 9 bereits seit zwei Jahren auf der Agenda der europäischen Enforcer. Erwartungsgemäß werden die Enforcer in der anstehenden Prüfungssaison nun auch die Erstanwendung unter die Lupe nehmen.

Im Jahr der erstmaligen Anwendung des IFRS 9 sehen IFRS 7.42I-42S zahlreiche zusätzliche Anhangangaben vor. Diese beinhalten u. a. Angaben je Klasse zu den Änderungen der Bewertungskategorien und Buchwerte finanzieller Vermögenswerten und Verbindlichkeiten im Zuge der erstmaligen Anwendung von IFRS 9 (IFRS 7.42I) sowie eine Überleitung des Endbestands der Wertberichtigungen gemäß IAS 39 auf den Anfangsbestand der Wert-



DPR-Prüfungsschwerpunkte 2019

berichtigungen gemäß IFRS 9 nach Bewertungskategorien (IFRS 7.42P). Darüber hinaus werden mit IFRS 9 neue Angabevorschriften zur Überleitung von den Anfangs- auf die Schluss-salden der wertberechtigten Bestände (IFRS 7.35H) und zu diversen Aspekten der Bilanzierung von Sicherungsbeziehungen (IFRS 7.21A-24F) eingeführt.

Zwar dürften Kreditinstitute typischerweise sehr viel stärker von IFRS 9 betroffen sein als Industrieunternehmen, gleichwohl fordert die ESMA von allen Abschlusserstellern relevante, wesentliche und unternehmensspezifische Angaben unter Berücksichtigung der Bedeutung von Finanzinstrumenten für ihre Geschäftstätigkeit.





Die ESMA erinnert daran, dass das neue Wertminderungsmodell des IFRS 9 – oftmals nach der vereinfachten Vorgehensweise gemäß IFRS 9.5.5.15 – auch auf Forderungen aus Lieferungen und Leistungen, Vertragsvermögenswerte und Leasingforderungen anzuwenden ist. Ferner mahnt die ESMA an, sich aufgrund des Übergangs auf IFRS 9 ergebende Änderungen der Rechnungslegungsmethoden, z. B. in Hinblick auf Modifikation/Ausbuchung und Abschreibung von finanziellen Vermögenswerten ergeben, offenzulegen.

Die ESMA weist darauf hin, dass nach der Effektivzinsmethode berechnete Zinserträge gemäß IAS 1.82(a) in der Gewinn- und Verlustrechnung gesondert auszuweisen sind. Sie verweist in diesem Zusammenhang auf eine Agenda-Entscheidung des IFRS IC vom März 2018, in der festgestellt wird, dass dies nur zu fortgeführten Anschaffungskosten bilanzierte finanzielle Vermögenswerte und solche, die ergebnisneutral zum beizulegenden Zeitwert im sonstigen Ergebnis bilanziert werden, betrifft. Zinserträge aus finanziellen Vermögenswerten, die erfolgswirksam zum beizulegenden Zeitwert bewertet werden, dürfen dagegen nicht in diesem Posten erfasst werden. Die ESMA erinnert ferner an die Vorgabe in IAS 1.82(ba), wonach Wertminderungsaufwendungen (einschließlich Wertaufholungen), die gemäß IFRS 9.5.5 ermittelt werden, in der Gewinn- und Verlustrechnung in einem separaten Posten auszuweisen sind.

Unsere Sichtweise

Insbesondere bei Industrieunternehmen kann ein separater Ausweis nach IAS 1.82(a) und/oder IAS 1.82(ba) in der Gewinn- und Verlustrechnung im Einzelfall aufgrund allgemeiner Wesentlichkeitsüberlegungen (IAS 1.29-31) entbehrlich sein. Gleiches gilt unseres Erachtens auch für die weiteren als Folgeänderung durch IFRS 9 in IAS 1.82 eingefügten Posten.

Hinsichtlich der nach Risikokategorien zu gliedernden neuen Angaben zur Bilanzierung von Sicherungsbeziehungen (IFRS 7.21A-24F) betont die ESMA, dass diese auch für Unter-

nehmen gelten, die für die Bilanzierung von Sicherungsbeziehungen zulässigerweise weiterhin die Regelungen des IAS 39 anwenden.

Bei Industrieunternehmen dürfte sich der Fokus der DPR neben den Anhangangaben je nach Einzelfall insbesondere auf die Klassifizierung und Bewertung von Eigenkapitalinstrumenten, die Bewertung von Forderungen aus Lieferungen und Leistungen, Vertragsvermögenswerten und Leasingforderungen nach dem vereinfachten Verfahren sowie die Bilanzierung von Sicherungsbeziehungen richten.

Von Kreditinstituten erwartet die ESMA besonders detaillierte Angaben zu den Auswirkungen des IFRS 9 und ermutigt diese, auch die Auswirkungen auf aufsichtsrechtliche Kennzahlen offenzulegen. Die Anwendung der neuen Wertminderungsvorschriften auf Basis der erwarteten Kreditausfälle hebt die ESMA besonders hervor und mahnt insbesondere die Offenlegung wesentlicher unternehmensspezifischer Annahmen, Methoden, Inputparameter auf einer angemessenen Aggregationsstufe im Einklang mit den internen Ausfallrisikosteuerungsstrategien und gegebenenfalls auf Basis von Produkttypen oder geographischen Märkten an. Darüber hinaus betont die ESMA, dass neben den spezifischen Angabepflichten des IFRS 7 auch die allgemeinen Angabepflichten des IAS 1 zu wesentlichen Ermessensentscheidungen und Quellen von Schätzungsunsicherheiten (einschließlich Sensitivitätsanalysen) in IAS 1 auf das neue Wertminderungsmodell anwendbar sein können. Zudem unterstreicht die ESMA die Bedeutung zukunftsgerichteter Informationen bei der Wertminderungsberechnung nach IFRS 9 und erinnert die bilanzierenden Institute unter Verweis auf IFRS 9.5.5.17(a) daran, dass es erforderlich sein kann, in der Berechnung mehrere Szenarien zu berücksichtigen. Auch in Hinblick auf die Angaben nach IFRS 7.35H und IFRS 7.35I zu den Änderungen der Wertberichtigungen und deren Gründen mahnt die ESMA einen angemessenen Detaillierungsgrad an. Ferner fordert die ESMA in Hinblick auf die Beurteilung, ob eine signifikante Erhöhung des Ausfallrisikos vorliegt, für wesentliche Portfolios unter Verweis auf IFRS 7.35F(a) und IFRS 7.35G(a) (ii) auch eine transparente Darstellung der qualitativen und quantitativen Faktoren. Auch die bei der Beurteilung einer



DPR-Prüfungsschwerpunkte 2019

anschließenden Reduktion des Ausfallrisikos zum Einsatz kommenden Faktoren, einschließlich der Anwendung von Wohlverhaltens- oder Gesundungsperioden, sollte offengelegt werden.

Kreditinstitute mit wesentlichen Beständen an finanziellen Vermögenswerten mit beeinträchtigter Bonität drängt die ESMA besonders genau zu überprüfen, ob ihre Wertminderungsberechnungen in Einklang mit den Vorgaben des IFRS 9 stehen. Des Weiteren erinnert die ESMA die bilanzierenden Institute daran, dass erwartete Cash Flows aus dem Verkauf notleidender Kredite in die Wertminderungsberechnung einzubeziehen sind, wenn die Fähigkeit und die Absicht zum Verkauf bestehen.

Bezüglich des Zahlungsstromkriteriums weist die ESMA darauf hin, dass dieses auf Basis des einzelnen Instruments zu beurteilen und bei non-recourse-Finanzinstrumenten der sogenannte Look-Through-Ansatz anzuwenden ist (IFRS 9.B4.1.17). Auch in diesem Zusammenhang hält die ESMA die bilanzierenden Institute dazu an, wesentliche Ermessensentscheidungen offenzulegen.

Für Versicherer sieht IFRS 4.20A eine vorübergehende Befreiung von IFRS 9 vor und ermöglicht diesen Unternehmen zunächst weiterhin IAS 39 anzuwenden. Die Inanspruchnahme der Befreiung löst indes zusätzliche Angabepflichten (IFRS 7.39B ff.) aus, auf deren Einhaltung die Enforcer besonders achten werden. In der EU kann die vorübergehende Befreiung entsprechend der EU-Verordnung 2017/1988 vom 3. November 2017 unter bestimmten Voraussetzungen auch für Versicherungsunternehmen in Konzernabschlüssen bankgeführter Finanzkonglomerate in Anspruch genommen werden. Von den betroffenen Abschlussstellern erwartet die ESMA, dass sie angeben, warum die Verordnung auf sie anwendbar ist und wie sie die Option ausüben. Die ESMA betont, dass es wichtig ist, den Betrag der finanziellen Vermögenswerte, bei denen die vorübergehende Befreiung von IFRS 9 Anwendung findet, sowie Art und Umfang wesentlicher Nutzungsbeschränkungen, die sich aus dem Übertragungsverbot der Verordnung ergeben, anzugeben. In diesem Zusammenhang wird von der ESMA darauf hingewiesen, dass diejenigen Konzern-



unternehmen, die von der vorübergehenden Befreiung keinen Gebrauch machen können, die vollumfänglichen Angabepflichten im Zusammenhang mit der Erstanwendung von IFRS 9 zu beachten haben.

Anhangangaben zu den erwarteten Auswirkungen der Erstanwendung des IFRS 16 Leasingverhältnisse

Die Anhangangaben zu den erwarteten Auswirkungen neuer Standards auf den Konzernabschluss nach IAS 8.30 f. gehörten bereits in den vergangenen beiden Jahren zu den gemeinsamen Prüfungsschwerpunkten der europäischen Enforcer. Dabei wurde zwar auch IFRS 16 schon explizit genannt, der Fokus lag aufgrund des früheren verpflichtenden Erstanwendungszeitpunkts jedoch auf IFRS 9 und IFRS 15. Da auch die erstmalige Anwendung von IFRS 16 für die meisten Unternehmen nun unmittelbar bevorsteht, stehen die Angaben über die erwarteten Auswirkungen für die anstehende Prüfungssaison erneut auf der Agenda.

Da IFRS 16 zum Zeitpunkt der Veröffentlichung der Abschlüsse für das Geschäftsjahr 2018 bereits anzuwenden ist, erwarten die Enforcer, dass die Analysen zur Implementierung des Standards weitgehend abgeschlossen und die Auswirkungen der Erstanwendung daher bekannt bzw. verlässlich schätzbar sein werden, sodass unternehmensspezifische qualitative und quantitative Angaben erfolgen können. Nach Auffassung der ESMA sollten die Angaben insbesondere ausreichend disaggregierte Informationen zur erwarteten Ausübung von Wahlrechten einschließlich der gewählten Übergangsmethode und der Inanspruchnahme von praktischen Erleichterungen sowie zu Art und Ausmaß der erwarteten Auswirkungen im Vergleich zur bisherigen Bilanzierung enthalten.

Die ESMA empfiehlt den Abschlusserstellern, sich bei der Beschreibung der Art der bevorstehenden Änderungen der Rechnungslegungsmethoden nach IAS 8.31(b) auf eine prägnante, unternehmensspezifische Beschreibung der durch IFRS 16 eingeführten Änderungen sowie der vom Unternehmen getroffenen (Ermessens-)Entscheidungen zu konzentrieren. Nach Ansicht der ESMA sollte diese Beschreibung beispielsweise

Ausführungen zur Art und den Merkmalen der Verträge sowie den wesentlichen ermessensbehafteten Annahmen beinhalten, die bei der Bestimmung der Nutzungsrechte und Leasingverbindlichkeiten zugrunde gelegt wurden. Beispielhaft nennt die ESMA die Identifizierung von Leasingverhältnissen, die Bestimmung der Laufzeit der Leasingverhältnisse, die anzuwendenden Zinssätze sowie die Trennung von Leasing- und Nichtleasingkomponenten.

Die DPR hat angekündigt, dass sie bei Unternehmen, deren Anhangangaben zu den erwarteten Auswirkungen des IFRS 16 in dem der Erstanwendung unmittelbar vorausgehenden Abschluss nicht hinreichend konkret sind, einen Anhaltspunkt dafür sieht, dass die Erstanwendung des neuen Standards im Folgejahr möglicherweise fehlerhaft sein könnte. Sie wird diese Unternehmen im Rahmen ihrer risikoorientierten Stichprobenauswahl der zu prüfenden Unternehmen im Folgejahr daher in die Gruppe der Unternehmen mit einem abstrakten Risiko einstufen mit der Folge, dass sich für diese Unternehmen die Wahrscheinlichkeit einer DPR-Prüfung für das Geschäftsjahr der Erstanwendung der neuen Standards deutlich erhöht.

Unsere Sichtweise

In Hinblick auf IFRS 9, 15 und 16 dürfte die DPR ihren Fokus primär auf die Plausibilität der dargestellten Umstellungseffekte sowie die Vollständigkeit der erfassten Umstellungseffekte richten. In diesem Zusammenhang ist damit zu rechnen, dass die DPR regelmäßig die interne Dokumentation des Umstellungsprozesses, die alte und die neue Bilanzierungsrichtlinie, die Berichterstattung gegenüber Vorstand und Aufsichtsrat, das Vertragsinventar (insbesondere zu IFRS 15) sowie Einzelverträge zu typischen oder besonders wesentlichen Geschäftsvorfällen/Krediten anfordern wird. Zudem ist zu erwarten, dass die DPR gegebenenfalls Abweichungen zu anderen Unternehmen der gleichen Branche hinterfragen wird.



DPR-Prüfungsschwerpunkte 2019

Konzernlagebericht

Als einen nationalen Schwerpunkt greift die DPR erneut den Konzernlagebericht auf. In diesem Jahr liegt das besondere Augenmerk auf der Darstellung und Analyse des Geschäftsverlaufs und der Ertragslage entsprechend dem Umfang und der Komplexität der Geschäftstätigkeit (§ 315 Abs. 1 Satz 1 bis 3 HGB). In diesem Zusammenhang wird die DPR insbesondere die Ausführungen zu den für den Geschäftsverlauf ursächlichen Entwicklungen und Ereignissen (DRS 20.62 f.), den wesentlichen Ergebnisquellen (DRS 20.65) sowie den wesentlichen Faktoren für die Veränderung der Ertragslage im Vergleich zum Vorjahr (DRS 20.66) und im Vergleich zur Prognose des Vorjahres (DRS 20.57) in den Blick nehmen. Sofern relevant, ist auch eine Analyse des Effekts der Erstanwendung von IFRS 15 auf Geschäftsverlauf und Ertragslage in den Konzernlagebericht aufzunehmen.

In der Analyse der Ertragslage ist mindestens auf Umsatz (DRS 20.69 ff.), Auftragslage (DRS 20.72), wesentliche Aufwendungen und Erträge (DRS 20.74) sowie die die bedeutendsten finanziellen und nichtfinanziellen Leistungsindikatoren einzugehen. Bei finanziellen Leistungsindikatoren wird die DPR insbesondere auf die Darstellung der Berechnung sowie eine korrekte und verständliche Überleitungsrechnung zu den im IFRS-Konzernabschluss ausgewiesenen Beträgen achten. Hinsichtlich

Unsere Sichtweise

Unternehmensindividuell bereinigte Ergebnisgrößen dürften sich unverändert der besonderen Aufmerksamkeit der DPR erfreuen. Es ist davon auszugehen, dass die DPR in diesem Zusammenhang weiterhin auch die Angemessenheit von Bezeichnungen als „Einmal-“ oder „Sondereffekt“ kritisch hinterfragen wird.

Die Darstellung, Analyse und Beurteilung der Ertragslage muss nach Auffassung der DPR aber ohnehin immer auch mit Bezug zu den im Abschluss ausgewiesenen Beträgen erfolgen. Demnach sieht es die DPR nicht als ausreichend an, wenn bei der Erläuterung der Ertragslage bspw. lediglich über das bereinigte EBIT berichtet wird, vielmehr ist dabei auch auf das unbereinigte EBIT einzugehen. Hierauf legt die DPR insbesondere dann großen Wert, wenn zwischen der bereinigten und der unbereinigten Größen deutliche Abweichungen bestehen oder diese sich sogar entgegengesetzt entwickelt haben (also z. B. das bereinigte EBIT einen positiven Trend zeigt, während sich das unbereinigte EBIT im Vergleich zum Vorjahr verschlechtert hat).



nichtfinanzieller Leistungsindikatoren wird die DPR die Konsistenz zwischen Lagebericht und nichtfinanzieller Erklärung würdigen. Zudem wird sie darauf achten, dass der Konzernlagebericht neben Angaben zur Ertragslage des Konzerns auch segmentbezogene Angaben zur Ertragslage enthält (DRS 20.77).

Segmentberichterstattung

Im Hinblick auf die Segmentberichterstattung stehen die Bestimmung der operativen Segmente unter Berücksichtigung der unternehmensinternen Berichterstattung (IFRS 8.5) und die Zusammenfassung zu berichtspflichtigen Segmenten (IFRS 8.11-19) sowie die dazugehörigen erläuternden Angaben (IFRS 8.22) im Fokus. Darüber hinaus wird die DPR ihr Augenmerk auf die Darstellung des Segmentergebnisses richten, insbesondere bei Verwendung alternativer Leistungskennziffern (IFRS 8.23, IFRS 8.25-27). Dabei wird sie auch auf die Übereinstimmung des Segmentergebnisses mit den bedeutsamsten finanziellen Leistungsindikatoren im Lagebericht achten. Ferner wird sich die Differenzierung zwischen Informationen in der Kategorie „alle sonstigen Segmente“ und sonstigen Abstimmungsposten (z. B. Konsolidierungseffekten und unterschiedliche Rechnungslegungsmethoden) in der Überleitungsrechnung der Segmentbeträge zu den Konzernwerten (IFRS 8.16, IFRS 8.28) der besonderen Aufmerksamkeit der DPR erfreuen. Zudem wird die DPR die Informationen über geografische Gebiete differenziert nach Herkunftsland und Drittländern (IFRS 8.33) sowie über Kundenabhängigkeiten (IFRS 8.34) unter die Lupe nehmen. Dabei ist zu berücksichtigen, dass nach IFRS 8.33 neben separaten Angaben zu Umsatzerlösen und langfristigen Vermögenswerten des Herkunftslands auch für wesentliche Drittländer separate Angaben erforderlich sind. Wenn sich die Umsatzerlöse aus Geschäftsvorfällen mit einem Kunden auf mindestens 10 % der gesamten Umsatzerlöse des Unternehmens belaufen, ist nach IFRS 8.34 diese Tatsache sowie der Gesamtbetrag der Umsatzerlöse mit diesem Kunden und das Segment bzw. die Segmente anzugeben, in dem bzw. in denen die Umsatzerlöse ausgewiesen werden. Nach IFRS 8.34 muss das Unternehmen weder die Identität des Kunden noch die konkrete Verteilung der mit diesem Kunden erzielten Umsatzerlöse auf die einzelnen Segmente (sofern mehrere Segmente betroffen sind) offenlegen. Eine darüber hinausgehende allgemeine Schutzklausel

existiert nicht. Ferner ist zu beachten, dass die Angaben auf Unternehmensebene (IFRS 8.32-34) auch von Unternehmen zu machen sind, die nur ein einziges berichtspflichtiges Segment haben (IFRS 8.31).

Unsere Sichtweise

Den Regelungen des IFRS 8 liegt der sogenannte Management Approach zugrunde. Dementsprechend nimmt die DPR zur Prüfung der Bestimmung der operativen Segmente sowie der Darstellung des Segmentergebnisses regelmäßig einen Abgleich mit der internen Berichterstattung an das Management vor. Unternehmen sollten daher auf Konsistenz zwischen interner und externer Berichterstattung achten.

Aus der Prüfung der Segmentberichterstattung können sich auch Rückwirkungen auf den Werthaltigkeitstest des Geschäfts- oder Firmenwerts ergeben, da die zahlungsmittelgenerierende Einheit bzw. Gruppe von zahlungsmittelgenerierenden Einheiten, zu der ein Geschäfts- oder Firmenwert zugeordnet wird, nicht größer sein darf als ein operatives Segment nach IFRS 8.5 vor etwaiger Zusammenfassung von Segmenten.

Ergänzende Themen der ESMA

Über die gemeinsamen europäischen Prüfungsschwerpunkte hinaus nennt die ESMA in ihrer Verlautbarung einige weitere Themen, die sie für die europäischen Enforcer als relevant erachtet. Breiten Raum nehmen dabei die Erläuterungen der ESMA zur nichtfinanziellen Erklärung, insbesondere den Angaben zu Umwelt- und Klimabelangen, ein. Die DPR hat indes angekündigt, ihre Prüfung weiterhin grundsätzlich auf das Vorhandensein der nichtfinanziellen Erklärung zu beschränken. Eine inhaltliche Prüfung dieser Erklärungen wird die DPR grundsätzlich unverändert nicht vornehmen. Gegebenenfalls können sich aus einer kritischen Durchsicht im Rahmen eines Enforcementverfahrens jedoch Fragen in anderen Prüffeldern ergeben. Insbesondere dürfte die DPR in diesem Zusammenhang darauf achten, dass



DPR-Prüfungsschwerpunkte 2019

hinsichtlich der Berichterstattung über die bedeutsamsten nichtfinanziellen Leistungsindikatoren (DRS 20.284 ff.) sowie der Risikoberichterstattung zu nichtfinanziellen Aspekten (DRS 20.277 ff.) keine Widersprüche zwischen (übrigem) Lagebericht und der nichtfinanziellen Erklärung bestehen.

Bezüglich der Verwendung von alternativen Leistungskennzahlen verweist die ESMA einmal mehr auf ihre Leitlinien. Diese verlangen u. a. die Angabe der Definition von alternativen Leistungskennzahlen und deren Komponenten sowie der Berechnungsgrundlagen, einschließlich Einzelheiten zu allen verwendeten wesentlichen Hypothesen und Annahmen. Zudem sollte der Darstellung von alternativen Leistungskennzahlen in Bezug auf ihre Präsenz, Betonung oder Aussagekraft keine Vorrangstellung gegenüber den Kennzahlen, die direkt aus den Abschlüssen stammen, eingeräumt werden. Nach unseren Beobachtungen hat die DPR in Hinblick auf alternative Leistungskennzahlen primär die Einhaltung der durch DRS 20 konkretisierten gesetzlichen Vorgaben überprüft und die ESMA-Leitlinien und die von der ESMA hierzu veröffentlichten Fragen und Antworten lediglich ergänzend heran gezogen. Sie achtet insbesondere auf die Übereinstimmung der berichteten Leistungskennzahlen mit der internen Berichterstattung an das Management sowie eine korrekte und verständliche Überleitungsrechnung zu den im IFRS-Konzernabschluss ausgewiesenen Beträgen.

Erneut betont die ESMA auch die Bedeutung der Berichterstattung über die Auswirkungen der Entscheidung des Vereinigten Königreichs, die Europäische Union zu verlassen (Brexit). Sie fordert die Emittenten auf, die Auswirkungen der Brexit-Verhandlungen auf ihre Aktivitäten genau zu verfolgen und dem Konkretisierungsgrad der Verhandlungen angemessene Informationen über die Auswirkungen auf ihre Risikopositionen und Aktivitäten sowie über Risiken und Quellen von Schätzungsunsicherheiten und die Art und Weise, wie mit diesen auf der Grundlage der unternehmensspezifischen Umstände umgegangen wird, offenzulegen. Wichtig dürfte auch hier die Konsistenz zur internen Informationslage sein. Dies betrifft zum einen die interne Risikoberichterstattung. Zu erwarten ist aber auch, dass die DPR z. B.



fragen wird, ob die möglichen Auswirkungen des Brexits Gegenstand von Aufsichtsratssitzungen waren und sich dann ggf. die entsprechenden Protokolle und Sitzungsvorlagen geben lässt.

Zudem fordert die ESMA die Abschlussersteller dazu auf, die möglichen Auswirkungen der Einstufung Argentiniens als Hochinflationsland auf ihre Finanzberichterstattung zu berücksichtigen.

Unsere Sichtweise

Die veröffentlichten Prüfungsschwerpunkte stellen eine wertvolle Hilfe bei der Einschätzung potenzieller Themen und der grundsätzlichen Zielrichtung kommender Enforcementverfahren dar. Die Veröffentlichung ermöglicht es den Unternehmen, die bilanzielle Abbildung entsprechender Sachverhalte und die zugehörigen erläuternden Angaben im Rahmen der Abschlusserstellung einer besonders kritischen Würdigung zu unterziehen. Indes beschränkt die DPR ihre Prüfungen regelmäßig nicht auf die veröffentlichten Prüfungsschwerpunkte. So dürfte davon auszugehen sein, dass auch der Goodwill Impairment Test und andere Dauerbrenner wie beispielsweise die Bilanzierung latenter Steuern, größere Unternehmenserwerbe und die Risikoberichterstattung im Konzernlagebericht unverändert im Fokus der DPR stehen werden.

Zudem hat die DPR gemäß § 342b Abs. 2 Satz 1 HGB auch zu prüfen, ob die dem Abschluss zugrunde liegende Buchführung den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung entspricht. Daher sind der DPR im Enforcementverfahren die angeforderten Unterlagen grundsätzlich in der Form zur Verfügung zu stellen, wie sie zum Zeitpunkt der Abschlusserstellung vorlagen. Nachträglich vorgenommene Änderungen bzw. Ergänzungen sind kenntlich zu machen. Die Erstellung einer aussagefähigen Dokumentation, z. B. in Form von Bilanzierungsmemos, ist im Hinblick auf die Qualitätssicherung des Abschlusses somit bereits bei der Erstellung des Abschlusses anzuraten, um das Risiko von Beanstandungen zu reduzieren und einen effizienten Verfahrensablauf zu gewährleisten.

