

Die Deutsche Prüfstelle für Rechnungslegung e. V. (DPR) hat am 18. November 2019 die Liste der Prüfungsschwerpunkte für Konzernabschlüsse 2019 und Zwischenabschlüsse 2020 bekannt gegeben. Dabei hat sie – wie in den vergangenen Jahren – die von der europäischen Wertpapier- und Marktaufsichtsbehörde ESMA veröffentlichten gemeinsamen europäischen Enforcement-Prioritäten um zusätzliche, nationale Schwerpunkte ergänzt. Mit der jährlichen Veröffentlichung der Schwerpunktthemen für die anstehende Prüfungsaison verfolgt die DPR das Ziel, Unregelmäßigkeiten bereits im Rahmen der Abschlusserstellung präventiv entgegenzuwirken.





# DPR-Prüfungsschwerpunkte 2020

## Wichtige Fakten im Überblick

---

Für 2020 umfassen die DPR-Prüfungsschwerpunkte folgende Themen:

- ▶ Ausgewählte Aspekte der Anwendung von IFRS 16 *Leasingverhältnisse*
- ▶ Follow-up zu ausgewählten Aspekten der Anwendung von
  - ▶ IFRS 9 *Finanzinstrumente* (nur bei Kreditinstituten)
  - ▶ IFRS 15 *Erlöse aus Verträgen mit Kunden* (bei Nicht-Finanzinstituten)
- ▶ Ausgewählte Aspekte der Anwendung von IAS 12 *Ertragsteuern* (inkl. Anwendung von IFRIC 23 *Unsicherheit bezüglich der ertragsteuerlichen Behandlung*)
- ▶ Wertminderungstest beim Geschäfts- oder Firmenwert und bei immateriellen Vermögenswerten mit unbestimmter Nutzungsdauer, insbesondere Marken – IAS 36
- ▶ Konzernlagebericht, insbesondere Auswirkungen der Erstanwendung von IFRS 16 auf die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage sowie die bedeutendsten Leistungsindikatoren



## DPR-Prüfungsschwerpunkte 2020

Während es sich bei den ersten drei Themen um gemeinsame Prioritäten der europäischen Enforcer handelt, stellen die Schwerpunkte zum Wertminderungstest nach IAS 36 und zum Konzernlagebericht nationale Ergänzungen der DPR dar. Als weitere Rechnungslegungsthemen mit Relevanz für die anstehende Prüfungssaison hat die DPR bei der Vorstellung der Prüfungsschwerpunkte mögliche Auswirkungen verschiedener Brexit-Szenarien sowie die Anhangangaben zu den Auswirkungen neuer Referenzzinssätze (sog. IBOR-Reform) auf den Abschluss genannt. Die DPR greift hiermit die ergänzenden Hinweise der ESMA zu den gemeinsamen Prüfungsschwerpunkten auf. Die ergänzenden Hinweise der ESMA zu alternativen Leistungsindikatoren sind in Bezug auf IFRS 16 in den Prüfungsschwerpunkt „Konzernlagebericht“ der DPR eingeflossen.

Soweit sie für den zu prüfenden Abschluss einschlägig sind, ist davon auszugehen, dass die DPR die veröffentlichten Schwerpunktthemen im Rahmen eines Enforcement-Verfahrens aufgreifen wird. Jedoch beschränkt die DPR ihre Prüfung in der Regel nicht auf die offiziellen Prüfungsschwerpunkte, sondern berücksichtigt ggf. auch andere für den Abschluss besonders relevante Themen. So dürfte insbesondere damit zu rechnen sein, dass die DPR unverändert auch andere Themen im Auge behalten wird, die sich in der Vergangenheit als fehleranfällig erwiesen haben, beispielsweise die Abbildung wesentlicher Unternehmenserwerbe, die Risikoberichterstattung im Konzernlagebericht oder die Angaben zu Beziehungen zu nahestehenden Unternehmen und Personen.

### **Ausgewählte Aspekte der Anwendung von IFRS 16 Leasingverhältnisse**

Bereits in den vergangenen Jahren gehörten die Anhangangaben gemäß IAS 8.30 f. zu den erwarteten Auswirkungen aus der erstmaligen Anwendung von IFRS 16 zu den gemeinsamen europäischen Prüfungsschwerpunkten. Es überrascht daher nicht, dass die Leasingbilanzierung auch im Jahr der verpflichtenden Erstanwendung des neuen

Standards auf der Agenda der europäischen Enforcer steht. Um eine einheitliche Anwendung des neuen Standards sicherzustellen, empfiehlt die ESMA, die Diskussionen zu IFRS 16 im IFRS Interpretations Committee (IFRS IC) zu verfolgen.

Die ESMA und die DPR gestehen den Abschlusserstellern grundsätzlich zu, dass die Bestimmung der Laufzeit eines Leasingverhältnisses, insbesondere hinsichtlich der Berücksichtigung von Verlängerungs- und Kündigungsoptionen, ermessensbehaftet ist. Sie fordern die Abschlussersteller indes auf, die diesbezüglichen Diskussionen (einschließlich derjenigen zum Zusammenhang zwischen der Laufzeit eines Leasingverhältnisses und der Bestimmung der Nutzungsdauer von Mietereinbauten) im IFRS IC zu berücksichtigen. Sie erwarten zudem, dass Abschlussersteller ausreichende Angaben zu den bei der Bestimmung der Laufzeit getroffenen Ermessensentscheidungen bereitstellen, und verweisen auf die Offenlegungsziele des IFRS 16 und die Anforderungen in IAS 1.122 und 1.125.

Hinsichtlich des vom Leasingnehmer häufig verwendeten Grenzfremdkapitalzinssatzes weist die ESMA darauf hin, dass dieser dem Zinssatz entspricht, den ein Leasingnehmer zahlen müsste, wenn er für eine vergleichbare Laufzeit mit vergleichbarer Sicherheit die Mittel aufnehmen würde, die er in einem vergleichbaren wirtschaftlichen Umfeld für einen Vermögenswert mit einem dem Nutzungsrecht vergleichbaren Wert benötigen würde. Auch an dieser Stelle verweist die ESMA auf aktuelle Diskussionen des IFRS IC.

In Bezug auf die Darstellungs- und Angabevorschriften des IFRS 16 betont die ESMA, dass die offengelegten Angaben zusammen mit den Informationen in den primären Abschlussbestandteilen den Abschlussadressaten die Beurteilung ermöglichen sollen, wie sich Leasingverhältnisse auf die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage sowie auf die Cashflows des Leasingnehmers auswirken. Die ESMA



erwartet unternehmensspezifische qualitative und quantitative Angaben (z. B. zur Art der Leasingverträge und ihren wesentlichen Merkmalen) sowie Angaben zu den wesentlichen bei der Anwendung des Standards getroffenen Ermessensentscheidungen und Annahmen (z. B. zur Identifizierung von Leasingverhältnissen, zur Bestimmung der Laufzeit der Leasingverhältnisse und zu den anzuwendenden Zinssätzen). Des Weiteren hebt sie die Angabepflichten in IFRS 16.53 zu Leasingverträgen über Vermögenswerte von geringem Wert, kurzfristigen Leasingverhältnissen und zum Buchwert der Nutzungsrechte nach Klassen zugrunde liegender Vermögenswerte sowie zu Sale-and-Leaseback-Transaktionen gemäß IFRS 16.B52 hervor. Auch auf die Darstellungs- bzw. Ausweisvorschriften im Hinblick auf Nutzungsrechte und deren Abschreibungen sowie auf Leasingverbindlichkeiten und den darauf entfallenden Zinsaufwand weist die ESMA hin. Mit Blick auf die Kapitalflussrechnung erinnert sie daran, dass der Tilgungsanteil von Leasingzahlungen gemäß IFRS 16.50 als Zahlungsstrom aus Finanzierungstätigkeit einzustufen ist. Zahlungen für nicht in der Bilanz erfasste kurzfristige Leasingverhältnisse und für Leasingverhältnisse über Vermögenswerte von geringem Wert sowie variable Beträge, die nicht in die Bewertung der Leasingverbindlichkeit eingegangen sind, sind dagegen der betrieblichen Tätigkeit zuzuordnen. Die Zuordnung des Zinsanteils der Leasingzahlungen richtet sich nach der vom Unternehmen (auch für andere Zinszahlungen) gewählten Rechnungslegungsmethode gemäß IAS 7.31. Hier mahnt die ESMA zu Transparenz hinsichtlich des gewählten Ausweises.

Bei der Bestimmung, ob ein Nutzungsrecht wertgemindert ist, haben Leasingnehmer IAS 36 anzuwenden (IFRS 16.33). Da der Wertminderungstest gegebenenfalls im Hinblick auf Besonderheiten der Leasingbilanzierung angepasst werden muss, ruft die ESMA die Abschlussersteller auf, über die in IAS 36 geforderten Angaben hinaus auch zu erläutern, wie sich infolgedessen Methodik, Inputfaktoren und Annahmen für den Wertminderungstest geändert haben,



z. B. hinsichtlich der Ermittlung des Buch- und des Nutzungswerts einer zahlungsmittelgenerierenden Einheit, die ein Nutzungsrecht enthält, sowie hinsichtlich der Berücksichtigung von Leasingverbindlichkeiten im Wertminderungstest.<sup>19</sup>

Im Rahmen der Übergangangaben sind Informationen über die gewählte Übergangsmethode (vollständig oder modifiziert rückwirkend) und die angewendeten praktischen Behelfe (IFRS 16.C10) zur Verfügung zu stellen. Ferner erinnert die ESMA Anwender der modifiziert rückwirkenden Übergangsmethode an die Angabepflichten in IFRS 16.C12 zum verwendeten Grenzfremdkapitalzinssatz und zur Erläuterung eines etwaigen Unterschiedsbetrags zwischen den Verpflichtungen aus Operating-Leasingverhältnissen gemäß IAS 17 und den Leasingverbindlichkeiten zum Zeitpunkt der erstmaligen Anwendung von IFRS 16.

<sup>19</sup> Die DPR greift die Auswirkungen von IFRS 16 auf den Wertminderungstest auch in ihrem nationalen Prüfungsschwerpunkt zu IAS 36 auf.



## DPR-Prüfungsschwerpunkte 2020

### Unsere Sichtweise

Im Rahmen eines Enforcement-Verfahrens ist damit zu rechnen, dass die DPR regelmäßig zunächst die interne Dokumentation des Umstellungsprozesses und der wesentlichen Umstellungseffekte sowie die alte und die neue Bilanzierungsrichtlinie anfordern wird. Ebenso wird sie sich für die Berichterstattung an den Vorstand bzw. Aufsichtsrat und für die Berichterstattung des Abschlussprüfers an den Aufsichtsrat bzw. den Prüfungsausschuss zu den Auswirkungen des neuen Leasingstandards interessieren. Auch ein ggf. bestehendes Vertragsinventar wird sich die DPR wohl vorlegen lassen, um dieses dann z. B. als Grundlage für die Auswahl detailliert zu prüfender Einzelverträge zu verwenden. Schließlich ist damit zu rechnen, dass die Prüfstelle Einzelverträge zu typischen oder besonders wesentlichen Leasingvereinbarungen anfordern und deren bilanzielle Beurteilung durch das Unternehmen kritisch würdigen wird. Denkbar sind ferner auch Fragen dahin gehend, ob und gegebenenfalls wie Vertragskonditionen bei neu abgeschlossenen Verträgen aufgrund der Auswirkungsanalyse des IFRS 16 verändert wurden.

### **Follow-up zu ausgewählten Aspekten der Anwendung von IFRS 9 Finanzinstrumente (nur bei Kreditinstituten)**

Bei Kreditinstituten werden die europäischen Enforcer, wie bereits im vergangenen Jahr, der Anwendung der neuen Wertminderungsvorschriften des IFRS 9 und den zugehörigen Anhangangaben ihre besondere Aufmerksamkeit widmen. Die ESMA stellt fest, dass die Schätzung der Kreditverluste unvoreingenommen und wahrscheinlichkeitsgewichtet auf der Grundlage einer Reihe möglicher Ergebnisse zu erfolgen hat (IFRS 9.5.5.17). Darüber hinaus sollten bei dieser Schätzung zukunftsgerichtete Informationen berücksichtigt werden, die angemessen, belastbar und

ohne unangemessenen Kosten- oder Zeitaufwand verfügbar sind. Bei der Ermittlung der erwarteten Kreditverluste sind Sicherheiten und andere Kreditbesicherungen zu berücksichtigen, die Teil der Vertragsbedingungen sind und vom Unternehmen nicht getrennt erfasst werden (IFRS 9.B5.5.55). Die ESMA hebt zudem hervor, dass sich das IFRS IC in einer Agenda-Entscheidung vom März 2019 zum Ausweis in der Gewinn- oder Verlustrechnung für Fälle geäußert hat, in denen ein zuvor bonitätsbeeinträchtigter finanzieller Vermögenswert dies inzwischen nicht mehr ist.<sup>20</sup>

Die Abschlussersteller werden von der ESMA zudem daran erinnert, an jedem Bilanzstichtag sorgfältig zu beurteilen, ob sich das Ausfallrisiko seit dem erstmaligen Ansatz signifikant erhöht hat. Die ESMA betont, dass die Schwellenwerte zur Beurteilung, ob eine signifikante Erhöhung des Ausfallrisikos eingetreten ist, die Entwicklung des Ausfallrisikos glaubwürdig darstellen und die Erfassung der erwarteten Kreditverluste nicht unangemessen verzögern sollte. Des Weiteren weist die ESMA auf die Regelungen in IFRS 9.B5.5.9 und IFRS 9.B5.5.11 hin. Demnach ist eine gegebene Änderung des Risikos, dass ein Ausfall eintritt, absolut gesehen bei einem Finanzinstrument mit niedrigerem anfänglichen Risiko des Eintretens eines Ausfalls signifikanter als bei einem Finanzinstrument, bei dem das anfängliche Risiko des Eintretens eines Ausfalls höher ist. Zudem kann die Änderung des Ausfallrisikos aufgrund der Beziehung zwischen der erwarteten Laufzeit und dem Risiko des Eintretens eines Ausfalls nicht einfach durch Vergleichen der Änderung des absoluten Risikos des Eintretens eines Ausfalls im zeitlichen Verlauf beurteilt werden.

Die ESMA erinnert die Kreditinstitute auch an die Anforderungen in IFRS 7.35G, wonach entsprechende Angaben es den Abschlussadressaten ermöglichen sollen, die erwarteten Kreditverluste zu beurteilen und die bei deren Schätzung verwendeten Annahmen und Ermessensentscheidungen sowie deren Veränderungen gegenüber den Vorjahren zu verstehen. Ferner sollten Abschlussersteller sicherstellen,

<sup>20</sup> Vgl. hierzu IFRS Aktuell, Ausgabe 03.2019, „Wertaufholung eines zuvor wertgeminderten finanziellen Vermögenswerts (IFRS 9)“, S. 26 ff.



dass in einem angemessenen Umfang Informationen über die erwarteten Kreditverluste, einschließlich der Bewegungen während des Geschäftsjahres aufgeschlüsselt nach den Stufen des Wertminderungsmodells, bereitgestellt werden. Die ESMA fordert die Kreditinstitute auf, die Qualität und Transparenz der Angaben sowie die internen Kontrollen weiter zu verbessern, um die Qualität und Verlässlichkeit der im Abschluss bereitgestellten Informationen sicherzustellen.

Die ESMA ist der Auffassung, dass die Granularität und Aufgliederung der Angaben zu Kreditrisiko und erwarteten Kreditverlusten verbessert und die Angaben nach Stufen bereitgestellt werden sollten, um die Offenlegungsziele von IFRS 7 und IAS 1 zu erfüllen. In Bezug auf die Art der Änderungen, die in den Überleitungen der erwarteten Kreditverluste und der Buchwerte dargestellt werden, hebt sie die Bedeutung klarer Bezeichnungen für die Bewegungen und relevanten Kategorien hervor.

Die ESMA unterstreicht die Wichtigkeit sowohl qualitativer als auch quantitativer Informationen über die erwarteten Kreditverluste. Sie ist der Ansicht, dass qualitative Angaben allein nicht ausreichen, um es den Abschlussadressaten zu ermöglichen, Art und Ausmaß der Risiken zu verstehen, die sich aus den Finanzinstrumenten ergeben. Darüber hinaus erwartet die ESMA eine Verbesserung der Angaben hinsichtlich der Bestimmung, ob das Ausfallrisiko signifikant erhöht ist, und der Erläuterungen, wie zukunftsorientierte Informationen in der Ermittlung der erwarteten Kreditverluste berücksichtigt wurden. Als Beispiele für Verbesserungen der Angaben nennt sie Informationen über (i) die Anzahl der verwendeten Szenarien und deren Gewichtung, (ii) Szenarien, einschließlich makroökonomischer Parameter, die in den Szenarien berücksichtigt werden, (iii) die Art und Weise, wie die Relevanz und Verlässlichkeit der Prognosen beurteilt wird, und (iv) die Ergebnisse einer Beurteilung der verwendeten Prognosen (z. B. Benchmarking-Techniken).

Abschließend betont die ESMA die Wichtigkeit der Durchführung und gegebenenfalls Offenlegung von Sensitivitätsanalysen bezüglich der Zuordnung zu den Stufen des Wertminderungsmodells und der Ermittlung der erwarteten Kreditverluste. Gestützt auf IAS 1.129 und IFRS 7.1 erwartet sie ausreichende Informationen über die Sensitivität gegenüber Änderungen von Annahmen und Parametern, die signifikante Ermessensentscheidungen oder Schätzungsunsicherheiten beinhalten, um es Abschlussadressaten zu ermöglichen, Art und Umfang der Risiken aus Finanzinstrumenten zu beurteilen. Als Beispiele für mögliche Angaben nennt sie die Sensitivität gegenüber Annahmen und Parametern, die der Berechnung der erwarteten Kreditverluste zugrunde liegen (einschließlich der Verwendung von Szenarien und ihrer Gewichtung), und die Gründe für die Sensitivität. Dabei sollten die Angaben zur Sensitivität der erwarteten Kreditverluste wesentliche Unterschiede zwischen den Klassen von Finanzinstrumenten widerspiegeln.

#### **Follow-up zu ausgewählten Aspekten der Anwendung von IFRS 15 Erlöse aus Verträgen mit Kunden (bei Nicht-Finanzinstituten)**

Die ESMA äußert sich zunächst anerkennend zu den Bemühungen der Abschlussersteller bei der Umsetzung von IFRS 15 und der Informationsbereitstellung im Jahr der Erstanwendung des neuen Standards. Angesichts der Bedeutung der Umsatzerlöse für den Abschluss ist sie gleichwohl der Ansicht, dass die Angaben weiter verbessert werden sollten. Dies gilt insbesondere für Branchen, in denen der Umsatzerfassung wesentliche Annahmen und Ermessensentscheidungen zugrunde liegen.

Die ESMA erwartet detaillierte und unternehmensspezifische Angaben zu den Rechnungslegungsmethoden, die im Einklang mit den anderen Teilen der Finanzberichterstattung stehen und die die Abschlussadressaten in die Lage versetzen, die Rechnungslegungsmethoden für wesentliche Erlösquellen zu verstehen. Zudem fordert die ESMA



## DPR-Prüfungsschwerpunkte 2020

die Abschlussersteller auf, ausreichende Angaben zu den wesentlichen Ermessensentscheidungen und Schätzungen zur Verfügung zu stellen. Als Beispiele nennt sie die Identifizierung von Leistungsverpflichtungen, die Ermittlung des Zeitpunkts oder Zeitraums der Leistungserfüllung, die Beurteilung, ob der Abschlussersteller als Prinzipal oder Agent handelt, die Bestimmung des Transaktionspreises (einschließlich variabler Vergütungen) und die Aufteilung des Transaktionspreises auf die Leistungsverpflichtungen.

Die ESMA hebt hervor, dass die erfassten Erlöse nach IFRS 15.114 in Kategorien aufzugliedern sind, die den Einfluss wirtschaftlicher Faktoren auf Art, Höhe, Zeitpunkt und Unsicherheit von Erlösen und Zahlungsströmen spiegeln. Sie erwartet, dass Abschlussersteller bei der Bestimmung des Umfangs der Aufgliederung sowohl ihre Geschäftsaktivitäten als auch die Bedürfnisse der Abschlussadressaten berücksichtigen. So kann die regelmäßige Veröffentlichung zusätzlicher Informationen außerhalb des Abschlusses (z. B. in Präsentationen für Investoren) auf die Notwendigkeit einer zusätzlichen Aufgliederung der Umsatzerlöse im Anhang hindeuten. Auch sind ausreichende Informationen zur Verfügung zu stellen, damit die Abschlussadressaten den Zusammenhang zwischen den aufgegliederten Umsätzen und den Umsatzinformationen, die für jedes berichtspflichtige Segment angegeben werden, verstehen können (IFRS 15.115).

Erneut erinnert die ESMA unter Verweis auf IFRS 15.116-118 auch an die Angabepflichten für Vertragsvermögenswerte und Vertragsverbindlichkeiten. Dabei hebt sie die in IFRS 15.118 geforderten qualitativen und quantitativen Erläuterungen der im Berichtszeitraum eingetretenen signifikanten Veränderungen der Salden besonders hervor. Abschließend verweist die ESMA auch im Zusammenhang mit IFRS 15 auf die Diskussionen des IFRS IC zu Umsetzungs- und Anwendungsfragen und fordert betroffene Abschlussersteller auf, diese zu berücksichtigen.

### **Ausgewählte Aspekte der Anwendung von IAS 12 Ertragsteuern (inkl. Anwendung von IFRIC 23 Unsicherheit bezüglich der ertragsteuerlichen Behandlung)**

Die unverändert hohe Fehleranfälligkeit der Bilanzierung latenter Steuern, insbesondere auf Verlustvorträge, sowie die erstmalige verpflichtende Anwendung von IFRIC 23 *Unsicherheit bezüglich der ertragsteuerlichen Behandlung*<sup>21</sup> haben die ESMA bewogen, ausgewählte Aspekte der Anwendung von IAS 12 *Ertragsteuern* als gemeinsamen europäischen Prüfungsschwerpunkt zu benennen.

Die ESMA verweist zunächst auf ihr im Juli 2019 veröffentlichtes Public Statement, in dem sie ihre Erwartungen zur Anwendung der Vorschriften des IAS 12 im Hinblick auf Ansatz und Bewertung aktiver latenter Steuern, die sich aus Verlustvorträgen ergeben, und auf die erläuternden Anhangangaben dargestellt hat.<sup>22</sup>

### Unsere Sichtweise

Die Mahnung der ESMA durch das Public Statement, bei der Ansatzfähigkeit bzw. Werthaltigkeitsprüfung aktiver latenter Steuern insbesondere aus noch nicht genutzten steuerlichen Verlustvorträgen (aber auch generell) positive, aber eben auch negative Indikatoren für künftige steuerliche Gewinne objektiv nachvollziehbar und transparent abzuwägen, ist nicht neu. Auch in Deutschland hat die DPR seit Jahren bei der Überprüfung der Bilanzierung aktiver latenter Steuern eine deutlich kritische Grundhaltung zu erkennen gegeben. Die teilweise vorgelegten „Hockeystick“-Planungen reichen (allein) als Nachweis nicht aus.

Die ESMA erinnert auch an die Änderungen an IAS 12 aus den jährlichen Verbesserungen an den IFRS (Zyklus 2015–2017): Der neue IAS 12.57A regelt, dass ertragsteuerliche

<sup>21</sup> Vgl. hierzu IFRS Aktuell, Ausgabe 01.2019, „IFRIC 23: Bilanzierung von Unsicherheiten in Bezug auf Ertragsteuern“, S. 22 ff.

<sup>22</sup> Vgl. hierzu IFRS Aktuell, Ausgabe 04.2019, „Aktuelle Entwicklungen in der Bilanzierung von Ertragsteuern nach IAS 12“, S. 4 ff.



Konsequenzen von Dividendenzahlungen im Sinne des IFRS 9 dann zu erfassen sind, wenn die Verpflichtung zur Dividendenausschüttung angesetzt wird. Ferner wird ausgeführt, dass ertragsteuerliche Konsequenzen von Dividendenzahlungen stärker mit Ereignissen der Vergangenheit verbunden sind, die ausschüttungsfähige Gewinne generiert haben, als mit der Ausschüttung an die Eigentümer. Aus diesem Grund sind ertragsteuerliche Konsequenzen von Dividendenzahlungen nach IAS 12.57A – je nachdem, wie das Unternehmen diese vergangenen Geschäfte oder Ereignisse ursprünglich erfasst hat – im Periodenergebnis, im sonstigen Ergebnis oder im Eigenkapital zu erfassen. Der Grundsatz, dass ertragsteuerliche Konsequenzen so zu erfassen sind wie die ursprünglichen Ereignisse oder Geschäfte, bleibt also bestehen. Die ESMA betont, dass IAS 12.57A nur für Gewinnausschüttungen (und nicht etwa für alle Zahlungen auf als Eigenkapital klassifizierte Finanzinstrumente) anzuwenden ist. Sie erwartet daher, dass Abschlussersteller mit wesentlichen Beständen von als Eigenkapital klassifizierten Finanzinstrumenten, die Zahlungen mit ertragsteuerlichen Konsequenzen auslösen, offenlegen, wie solche ertragsteuerlichen Konsequenzen bilanziell erfasst werden. Zudem hebt sie die Angabepflicht des IAS 12.81(a) hervor, wonach die Summe der Steuern, die aus Posten resultieren, die direkt im Eigenkapital erfasst werden, separat anzugeben ist.

Vor dem Hintergrund der erstmaligen verpflichtenden Anwendung von IFRIC 23 für Geschäftsjahre, die am oder nach dem 1. Januar 2019 beginnen, hebt die ESMA die Notwendigkeit hervor, die Transparenz der Berichterstattung über Unsicherheiten bezüglich der ertragsteuerlichen Behandlung zu verbessern. In diesem Zusammenhang mahnt sie zur Offenlegung der getroffenen Ermessensentscheidungen gemäß IAS 1.122 und zur Erläuterung der angewendeten Rechnungslegungsmethoden. Diese Angaben umfassen insbesondere, ob ungewisse steuerliche Sachverhalte zusammen oder separat betrachtet wurden,





## DPR-Prüfungsschwerpunkte 2020

ob der Bestimmung der Auswirkungen einer Unsicherheit der wahrscheinlichste Betrag oder der Erwartungswert zugrunde gelegt wurde, sowie Änderungen von Einschätzungen, Annahmen oder der Ermittlungsmethode gegenüber der Vorperiode. Sofern die Unsicherheit bezüglich der ertragsteuerlichen Behandlung als wesentliche Quelle von Schätzungsunsicherheiten für den Abschluss identifiziert wird, sind zudem die Vorschriften in IAS 1.125-129 zu beachten (u. a. Angabe des betroffenen Buchwerts). Ferner betont die ESMA eines der Grundprinzipien von IFRIC 23. Demnach ist anzunehmen, dass die Steuerbehörde sämtliche Beträge prüfen wird, zu deren Prüfung sie befugt ist, und dass sie über sämtliche einschlägige Informationen für deren Prüfung verfügt (IFRIC 23.8).

Abschließend weist sie noch auf die jüngste Diskussion des IFRS IC zur Darstellung von Vermögenswerten und Schulden hin, die sich aus der Anwendung von IFRIC 23 ergeben. Unsichere Ertragsteuerpositionen erfüllen demnach die Definition von Ertragsteuern gemäß IAS 12 und sind als tatsächliche oder latente Steuern gemäß IAS 1.54(n) bzw. (o) auszuweisen; ein Ausweis unsicherer Ertragsteuerschulden in den sonstigen Rückstellungen ist nicht zulässig.

### Unsere Sichtweise

Bei den Ausführungen der ESMA zu den gemeinsamen europäischen Enforcement-Prioritäten liegt eine starke Betonung auf den Anhangangaben. Dies ist neben der großen Bedeutung, die die ESMA einer transparenten Berichterstattung beimisst, wohl auch der Tatsache geschuldet, dass das Vorgehen der Enforcer hinsichtlich der Anforderung und Prüfung weiter gehender Unterlagen in Europa nach wie vor uneinheitlich ist. Für das deutsche Enforcement ist davon auszugehen, dass sich die DPR regelmäßig auch inhaltlich sehr detailliert mit den Rechnungslegungsentscheidungen der Unternehmen auseinandersetzen wird, beispielsweise zur sachgerechten Einordnung als Prinzipal/Agent im Rahmen des Prüfungsschwerpunkts IFRS 15 oder der sachgerechten Anwendung von IFRIC 23 im Rahmen des Prüfungsschwerpunkts IAS 12.



### **Wertminderungstest beim Geschäfts- oder Firmenwert und bei immateriellen Vermögenswerten mit unbestimmter Nutzungsdauer, insbesondere Marken – IAS 36**

Einen nationalen Fokus legt die DPR auf den Wertminderungstest des Geschäfts- oder Firmenwerts sowie von immateriellen Vermögenswerten mit unbestimmter Nutzungsdauer, insbesondere Marken, nach IAS 36.



Besondere Aufmerksamkeit wird sie der Bestimmung der sachgerechten Ebene für den Wertminderungstest widmen. Der Fokus der DPR liegt hierbei zum einen auf der Einhaltung der Segmentbegrenzung gemäß IAS 36.80(b). Demnach darf die zahlungsmittelgenerierende Einheit bzw. die Gruppe von zahlungsmittelgenerierenden Einheiten, der ein Geschäfts- oder Firmenwert zugeordnet wird, nicht größer sein als ein operatives Segment nach IFRS 8.5 vor einer etwaigen Zusammenfassung von Segmenten. Segmentübergreifende Goodwill-Impairment-Tests waren in den vergangenen Jahren Anlass für diverse Fehlerfeststellungen der DPR, z. B. bei Vorliegen einer von den rechtlichen Einheiten abweichenden geografischen Segmentierung (Matrixorganisation). Zum anderen weist die DPR darauf hin, dass für Vermögenswerte, die keine unabhängigen Zahlungsmittelzuflüsse generieren, der Nutzungswert auf der Ebene der entsprechenden zahlungsmittelgenerierenden Einheit zu ermitteln ist (IAS 36.22, IAS 36.66). Dies kann insbesondere für Marken relevant sein.

Hinsichtlich der Ermittlung des Nutzungswerts mahnt die DPR die Verwendung plausibler Annahmen und die Berücksichtigung des speziellen Risikos des Vermögenswerts bzw. der zahlungsmittelgenerierenden Einheit an (IAS 36.30 ff.; IAS 36.A17[a]). Auch die transparente Berichterstattung im Anhang über die zugrunde gelegten Annahmen dürfte die DPR weiter im Blick behalten.

Bezüglich des beizulegenden Zeitwerts abzüglich Kosten der Veräußerung betont die DPR, dass die Perspektive eines unabhängigen Marktteilnehmers einzunehmen ist (IFRS 13.22). So sollten die Cashflow-Planungen die Marktsichtweise z. B. in Form von Markt- oder Branchenstudien berücksichtigen. Zudem ist die Fair-Value-Hierarchie (IFRS 13.72 ff.) zu beachten. Das Vorliegen andauernder Umsatz- und Profitabilitätszielverfehlungen lässt Plananpassungen und eine Kalibrierung der Inputparameter angezeigt erscheinen (IFRS 13.64), etwa auch bei der Bewertung ertragsschwacher Marken im Hinblick auf eine anzuwendende Lizenzrate.

## Unsere Sichtweise

Beim erstmaligen Ansatz werden erworbene Marken regelmäßig nach der Methode der Lizenzpreisanalogie bewertet. Im Rahmen der Folgebewertung hält die DPR die Einzelbewertung von Marken grundsätzlich nur dann für zulässig, wenn sie zur Lizenzierung gehalten werden. Ansonsten sind Marken nach Ansicht der DPR grundsätzlich auf der Ebene der zugehörigen zahlungsmittelgenerierenden Einheit(en) auf Wertminderung zu testen.

Wird für die zahlungsmittelgenerierende Einheit ein Wertminderungsbedarf festgestellt, ist wegen der Begrenzung nach IAS 36.105 jedoch auch eine Einzelbewertung der Marke erforderlich. Sofern eine zuverlässige Datenbasis vorliegt, erfolgt diese regelmäßig nach der Methode der Lizenzpreisanalogie.

Wenn die Werthaltigkeit einer zahlungsmittelgenerierenden Einheit allein aufgrund der zugeordneten Marke zu überprüfen ist, der Einheit also insbesondere kein Geschäfts- oder Firmenwert zugeordnet ist und keine Anhaltspunkte für eine Wertminderung vorliegen, kann in der Praxis unseres Erachtens eine Marke zunächst separat auf Wertminderung getestet werden. Übersteigt in diesem Fall der beizulegende Zeitwert abzüglich Veräußerungskosten der Marke ihren Buchwert, erscheint eine Werthaltigkeitsprüfung auf der Ebene der zahlungsmittelgenerierenden Einheit verzichtbar. Das Vorgehen ist im Anhang zu beschreiben.



## DPR-Prüfungsschwerpunkte 2020

Auch mit den Auswirkungen von IFRS 16 auf den Wertminderungstest beim Geschäfts- oder Firmenwert<sup>23</sup> wird sich die DPR kritisch auseinandersetzen. Adjustierungen in den Wertminderungsmodellen (z. B. Anpassungen der Kapitalstruktur im WACC) sollten daher ausreichend begründet und dokumentiert werden.

### Konzernlagebericht

Als weiteren nationalen Schwerpunkt definiert die DPR erneut den Konzernlagebericht. In diesem Jahr liegt das besondere Augenmerk auf der Darstellung der Auswirkungen von IFRS 16 auf die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage (§ 315 Abs. 1 Satz 1 HGB) und auf der Darstellung und Berechnung der bedeutsamsten Leistungsindikatoren unter Berücksichtigung der Erstanwendung von IFRS 16 (§ 315 Abs. 1 Satz 2 und 3 HGB). Die DPR greift insoweit auch ergänzende Hinweise der ESMA zu alternativen Leistungsindikatoren auf.

Die Auswirkungen von IFRS 16 auf die bedeutsamsten Leistungsindikatoren sind transparent darzustellen. So ist bei der Erläuterung der Entwicklung der bedeutsamsten Leistungsindikatoren darauf zu achten, dass deutlich wird, inwieweit Veränderungen aus der Erstanwendung von IFRS 16 resultieren und inwieweit aus operativen oder sonstigen Entwicklungen bzw. Ereignissen. Gegebenenfalls sind veränderte Berechnungsweisen der bedeutsamsten Leistungsindikatoren, z. B. Auswirkungen von IFRS 16 auf die Bereinigung von Effekten bei alternativen Leistungskennzahlen, zu erläutern. Gleiches gilt, wenn neue bedeutsamste Leistungsindikatoren eingeführt werden. Ein weiterer Fokus liegt auf der Überleitung zur Konzern-Gewinn- und -Verlustrechnung. Diesbezüglich erläutert die ESMA in ihren ergänzenden Hinweisen, dass bei der Offenlegung der Definition und der Überleitung von Kennzahlen die wesentlichen Komponenten hervorzuheben sind, die sich aufgrund der Anwendung von IFRS 16 verändert haben.

Abhängig von Art und Umfang der Leasingverhältnisse können sich auch wesentliche Auswirkungen auf Financial Covenants ergeben. Es ist daher auch mit Fragen der DPR zu rechnen, ob Vereinbarungen von Financial Covenants aufgrund der Erstanwendung von IFRS 16 geändert wurden und wie das Unternehmen darüber berichtet hat.

### 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 erneut die Erläuterungen der ESMA zur nichtfinanziellen Erklärung ein, insbesondere zu Umweltbelangen und Klimawandel, zu Leistungskennzahlen, zur Verwendung von Rahmenkonzepten und zu Lieferketten. Die DPR hat – anders als viele andere europäische Enforcer – kein Mandat zur inhaltlichen Prüfung der nichtfinanziellen Erklärung. Gegebenenfalls können sich aus einer kritischen Durchsicht der nichtfinanziellen Erklärung im Rahmen eines Enforcement-Verfahrens jedoch Fragen in anderen Prüffeldern ergeben. Insbesondere dürfte die DPR unverändert darauf achten, dass 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 alternativer Leistungskennzahlen verweist die ESMA einmal mehr auf ihre Leitlinien. Neben der Notwendigkeit, Änderungen oder Ergänzungen der verwendeten Kennzahlen zu erläutern, weist sie auch auf die Anforderung hin, der Darstellung alternativer Leistungskennzahlen in Bezug auf ihre Präsenz, Betonung oder Aussagekraft keine Vorrangstellung gegenüber den Kennzahlen einzuräumen, die direkt aus den Abschlüssen stammen. Des Weiteren erinnert die ESMA daran, dass u. a.

<sup>23</sup> Vgl. hierzu IFRS Aktuell, Ausgabe 02.2019, „Überlegungen zur Durchführung von Wertminderungstests bei der Anwendung des neuen Leasingstandards (IFRS 16)“, S. 4 ff.



erläutert werden sollte, warum eine alternative Leistungskennzahl nach Ansicht des Erstellers nützliche Informationen in Bezug auf die Finanzlage, Cashflows oder die finanzielle Leistung bietet. Nach unseren Beobachtungen hat die DPR im Hinblick auf alternative Leistungskennzahlen primär die Einhaltung der durch DRS 20 konkretisierten gesetzlichen Vorgaben überprüft und die ESMA-Leitlinien wie auch die von der ESMA hierzu veröffentlichten Fragen und Antworten lediglich ergänzend herangezogen. Sie achtet insbesondere auf die Übereinstimmung der berichteten Leistungskennzahlen mit der internen Berichterstattung an das Management und auf eine korrekte und verständliche Überleitungsrechnung zu den im IFRS-Konzernabschluss ausgewiesenen Beträgen.

Zum wiederholten Mal betont die ESMA auch die Bedeutung der Berichterstattung über die Auswirkungen der Entscheidung des Vereinigten Königreichs, die Europäische Union zu verlassen (Brexit). Umfang und Detaillierungsgrad der Angaben sollten die Unternehmen dabei in Abhängigkeit vom Ausmaß festlegen, in dem sie vom Brexit potenziell betroffen sind. Die DPR dürfte in der Regel keine quantitativen Analysen diverser Szenarien erwarten. Aus den Angaben sollte aber erkennbar sein, in welchen Bereichen und in welchem Ausmaß das Unternehmen potenziell vom Brexit betroffen ist und welche Maßnahmen ggf. diesbezüglich getroffen werden.

Zudem hebt die ESMA die potenziellen Auswirkungen neuer Referenzzinssätze infolge der sog. IBOR-Reform auf den Abschluss und die Bedeutung einer rechtzeitigen Offenlegung der Folgen hervor. Sie fordert die Abschlusssteller auf, sich auf die zeitnahe Umsetzung der im September 2019 vom IASB veröffentlichten Änderungen an IFRS 9 und IAS 39 – Interest-Rate-Benchmark-Reform – vorzubereiten und das laufende Endorsement-Verfahren der EU im Auge zu behalten.

Des Weiteren erinnert die ESMA an die Verpflichtung zur Erstellung der Jahresfinanzberichte in einem europäisch einheitlichen elektronischen Berichtsformat (European

Single Electronic Format [ESEF]) für Geschäftsjahre, die am oder nach dem 1. Januar 2020 beginnen, und mahnt eine fristgerechte Umsetzung durch die Unternehmen an.

## Unsere Sichtweise

Die veröffentlichten Prüfungsschwerpunkte stellen eine wertvolle Hilfe bei der Einschätzung potenzieller Themen und der grundsätzlichen Zielrichtung kommender Enforcement-Verfahren dar. Die Veröffentlichung ermöglicht es den Unternehmen, die bilanzielle Abbildung entsprechender Sachverhalte und die dazugehörigen 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 andere Dauerbrenner wie beispielsweise die Bilanzierung größerer Unternehmenserwerbe, die Risikoberichterstattung im Konzernlagebericht und die Angaben über Beziehungen zu nahestehenden Unternehmen und Personen unverändert in ihrem Fokus 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 ihr im Enforcement-Verfahren 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.