

# IFRS Aktuell

Ausgabe 01.2020

Neueste Entwicklungen  
in der IFRS-Welt

## IBOR-Reform

Veröffentlichung der beschlossenen Standardänderungen aus Phase 1 und Diskussion von Klassifizierungs- und Bewertungsfragen in Phase 2

## Abschlussanalyse von Halbjahresberichten 2019

Unsere Analyse von Abschlussangaben im Hinblick auf die Auswirkungen des neuen Leasingstandards sowie aktueller Entscheidungen des IFRS IC in den Halbjahresberichten 2019:  
Welche Trends und Gemeinsamkeiten sind erkennbar?

## DPR-Prüfungsschwerpunkte

Die Prüfungsschwerpunkte für die Konzernabschlüsse 2019 und die Zwischenabschlüsse 2020 im Überblick



# IFRS Snacks

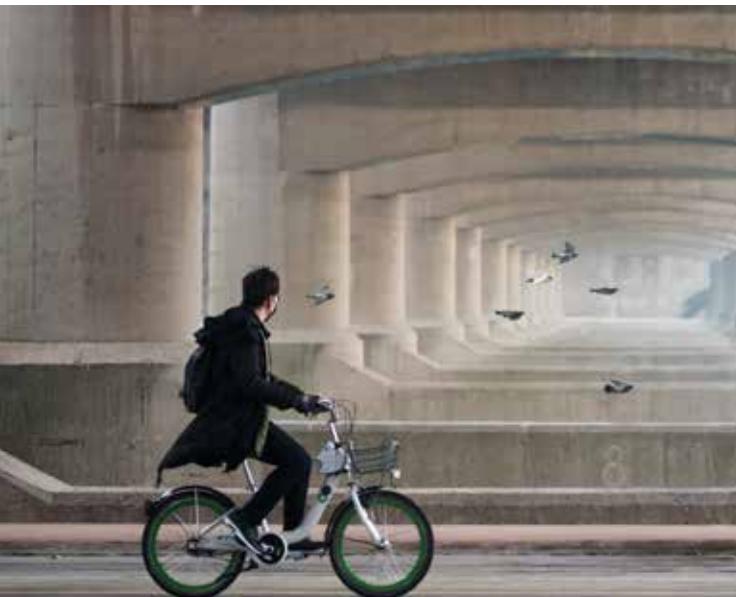
Kurznachrichten aus der internationalen und nationalen IFRS-Welt – für das schnelle Update zwischendurch

## IDW RH FAB 1.020: Handelsbilanzielle Folgen der IBOR-Reform für Finanzinstrumente

Quelle: IDW-Website, Stand 17. Oktober 2019, und eigene Recherchen

Im Rechnungslegungshinweis *IDW RH FAB 1.020 „Handelsbilanzielle Folgen der IBOR-Reform für Finanzinstrumente“<sup>1</sup>* befasst sich das IDW mit den möglichen Folgen der IBOR-Reform für die handelsrechtliche Rechnungslegung von Finanzinstrumenten. Darüber hinaus sind Ausführungen zur bilanziellen Abbildung von Ausgleichszahlungen aufgrund der Änderung des Referenzzinssatzes enthalten. Dabei geht die Verlautbarung ausschließlich auf die Bilanzierung dem Grunde nach ein und verweist darauf, dass für die Bilanzierung etwaiger Wertänderungen (Bilanzierung der Höhe nach) die allgemeinen Bewertungsregeln anzuwenden sind.

Der Rechnungslegungshinweis wird in Heft 11 der IDW Life veröffentlicht.



## Neue Kapitalkostenempfehlung des FAUB – wesentliche Diskussionspunkte

Quelle: IDW-Website, Stand 25. Oktober 2019, und eigene Recherchen

Vor dem Hintergrund der aktuellen Entwicklungen auf den Kapitalmärkten hat der Fachausschuss für Unternehmensbewertung und Betriebswirtschaft (FAUB) des IDW seine Kapitalkostenempfehlungen angepasst.

Einmalig an der aktuellen Situation ist, „dass die Zinsstrukturkurve unter Verwendung der Svensson-Methode entsprechend der Methodik der Bundesbank mittelbar abgeleitet aus den Kupon-Renditen deutscher Staatsanleihen nahezu über die gesamte Laufzeit von 30 Jahren im negativen Bereich verläuft“.<sup>2</sup> Der für die Zwecke von Unternehmensbewertungen abgeleitete risikolose Basiszinssatz liegt damit erstmals faktisch bei 0 Prozent. Ein Absinken in einen negativen Bereich erscheint als möglich.

Im Kontext der Gesamtmarktsituation hat der FAUB in seiner Sitzung am 22. Oktober 2019 daher beschlossen, seine Empfehlung für die Bandbreite der Marktrisikoprämie vor persönlichen Steuern von 5–7 Prozent auf nunmehr 6–8 Prozent anzuheben, wobei er sich am unteren Ende beobachtbarer Gesamtrenditen orientiert hat. Dies führt gleichermaßen zu einer Anpassung der Empfehlung für die Bandbreite der Marktrisikoprämie nach persönlichen Steuern von 5,0–6,0 Prozent auf nunmehr 5,0–6,5 Prozent.

<sup>1</sup> Der Newsletter des IDW ist unter [www.idw.de/idw/idw-aktuell/idw-rh-fab-1-020--handelsbilanzielle-folgen-der-ibor-reform-fuer-finanzinstrumente](http://www.idw.de/idw/idw-aktuell/idw-rh-fab-1-020--handelsbilanzielle-folgen-der-ibor-reform-fuer-finanzinstrumente) abrufbar.

<sup>2</sup> Weitere Informationen zu den Hintergründen der Empfehlung des FAUB sind unter [www.idw.de/idw/idw-aktuell/neue-kapitalkostenempfehlungen-des-faub](http://www.idw.de/idw/idw-aktuell/neue-kapitalkostenempfehlungen-des-faub) abrufbar.

<sup>3</sup> Das Modul IFRS 9-M1 ist Teil des IDW RS HFA 50 und in Heft 7/2018 der IDW Life veröffentlicht worden, siehe [www.idw.de/idw/idw-aktuell/idw-rs-hfa-50--modul-ifrs-9---m1](http://www.idw.de/idw/idw-aktuell/idw-rs-hfa-50--modul-ifrs-9---m1).

<sup>4</sup> Der vollständige Modulentwurf IFRS 9-M2 ist unter [www.idw.de/idw/idw-aktuell/idw-rs-hfa-50--modulentwurf-ifrs-9-m2-veroeffentlich](http://www.idw.de/idw/idw-aktuell/idw-rs-hfa-50--modulentwurf-ifrs-9-m2-veroeffentlich) abrufbar.

<sup>5</sup> Der vollständige Modulentwurf IFRS 9-M3 ist unter [www.idw.de/idw/idw-aktuell/idw-rs-hfa-50--modulentwurf-ifrs-9-m3-veroeffentlich](http://www.idw.de/idw/idw-aktuell/idw-rs-hfa-50--modulentwurf-ifrs-9-m3-veroeffentlich) abrufbar.

<sup>6</sup> Der vollständige Modulentwurf IFRS 16-M1, M2 und M3 ist unter [www.idw.de/idw/idw-aktuell/idw-rs-hfa-50--modulentwuerfe-ifrs-16-m1--m2-und-m3-veroeffentlich](http://www.idw.de/idw/idw-aktuell/idw-rs-hfa-50--modulentwuerfe-ifrs-16-m1--m2-und-m3-veroeffentlich) abrufbar.

# IDW RS HFA 50: Module IFRS 9-M2 und -M3 sowie IFRS 16-M1 bis M3 veröffentlicht

Quelle: IDW-Website, Stand 27. November 2019, und eigene Recherchen

Bereits im Juli 2018 hat das IDW das erste Modul des RS HFA 50 zu IFRS 9 mit dem Thema Kreditzusagen im Zusammenhang mit der Lieferung von Gütern oder der Erbringung von Dienstleistungen verabschiedet.<sup>3</sup>

Nun hat sich der Hauptfachausschuss des IDW erneut mit Anwendungsfragen und Problemen der Praxis bei der *Anwendung des IFRS 9* beschäftigt und am 12. November 2019 zwei weitere Module (IFRS 9-M2 und -M3) zur IDW Stellungnahme zur Rechnungslegung: IFRS-Modulverlautbarung (IDW RS HFA 50) im Entwurf veröffentlicht.

Das Modul IFRS 9-M2 („Vereinbarkeit des Geschäftsmodells „Halten“ im Sinne von IFRS 9 mit dem Verkauf von Forderungen im Rahmen von Factoring-Vereinbarungen“) beschäftigt sich mit der Frage nach der Klassifizierung und Bewertung von Finanzinstrumenten nach IFRS 9 sowie mit der Frage, ob bei einem Verkauf von Forderungen aus Lieferungen und Leistungen im Rahmen spezieller Factoring-Vereinbarungen eine Vereinbarkeit mit dem Geschäftsmodell „Halten“ im Sinne von IFRS 9 vorliegt bzw. vorliegen kann.<sup>4</sup>

Der Modulentwurf IFRS 9-M3 („Beurteilung der Zahlungsstrombedingung bei unterschiedlichen Zugangszeitpunkten von Finanzinstrumenten mit identischen Vertragsbedingungen“) beschäftigt sich vor dem Hintergrund der Klassifizierung und Festlegung des Wertmaßstabs für die Folgebewertung eines finanziellen Vermögenswerts nach IFRS 9 mit der Frage, ob die Vertragsbedingungen eines finanziellen Vermögenswerts zu festgelegten Zeitpunkten zu Zahlungen führen, die ausschließlich Tilgungen und Zinsen auf das ausstehende Kapital darstellen, und ob im Fall von unterschiedlichen Ausgabe- bzw. Erwerbszeitpunkten von Finanzinstrumenten mit identischen Vertragsbedingungen ggf. geänderte Umstände beim Erstansatz Auswirkungen auf die Beurteilung der Zahlungsstrombedingung haben können.<sup>5</sup>

Die Kommentierungsfrist endet jeweils am 7. Januar 2020 und beide Modulentwürfe werden in Heft 12/2019 der IDW Life veröffentlicht.

Das IDW hat sich darüber hinaus mit Anwendungsfragen zu IFRS 16 auseinandergesetzt und hat drei neue Modulentwürfe der IDW Stellungnahme zur Rechnungslegung: IFRS-Modulverlautbarung (IDW RS HFA 50) verfasst<sup>6</sup>:

IFRS 16-M1 „Bilanzierung von Erbbaurechtsverträgen nach deutschem Recht“, IFRS 16-M2 „Bilanzierung von Vereinbarungen zur Überlassung von Firmenwagen an Arbeitnehmer“ und IFRS 16-M3 „Bilanzierung von Mieterdarlehen aus Immobilienleasingverträgen“.

Die Kommentierungsfrist endet jeweils am 03. Februar 2020 und alle Entwürfe werden in Heft 1/2020 der IDW Life veröffentlicht.

# Inhalt

**04**

IBOR-Reform – Veröffentlichung zu Phase 1 und erste Diskussionen zu Phase 2

**14**

Abschlussanalyse von Halbjahresberichten 2019 – Auswirkungen des neuen Leasingstandards sowie aktueller Entscheidungen des IFRS IC

**24**

IAS 12 und IFRIC 23 – Bilanzierung von Unsicherheiten in Bezug auf Ertragsteuern

**30**

DPR-Prüfungsschwerpunkte 2020

**42**

EY-Veranstaltungskalender zu IFRS in Deutschland, Österreich und der Schweiz

**44**

EY-Publikationen

**46**

EY IFRS Webcasts

**47**

Ihre Kontakte in Deutschland, Österreich, der Schweiz und Luxemburg

## Impressum

Redaktion:

Christiane Hold, Sascha Weiß,

Steffi Gloßmann

Design und Layout: Sabine Reissner

Lektorat: Jutta Cram

Druck: Druck- und Verlagshaus Zarbock

Fotos: unsplash, gettyimages

Adresse der Redaktion:

Ernst & Young GmbH

Wirtschaftsprüfungsgesellschaft

Elena Walton

Rothenbaumchaussee 78

20148 Hamburg, Deutschland

Telefon +49 40 36132 16187

Telefax +49 181 3943 16187

ey.scout.news@de.ey.com

Bilderserie: Seoul

# 심야식당

이차돌

5500

Nach Auswertung der Kommentierungen zu dem im Mai 2019 veröffentlichten Entwurf ED/2019/1<sup>7</sup> hat das International Accounting Standards Board (IASB oder „das Board“) am 26. September 2019 *Interest Rate Benchmark Reform – Amendments to IFRS 9, IAS 39 and IFRS 7* („die Änderungen“) veröffentlicht und damit Phase 1 seines Projekts zu den Auswirkungen der aktuellen Reform der Interbank Offered Rates (IBOR) auf die Finanzberichterstattung abgeschlossen.<sup>8</sup>





## IBOR-Reform

Veröffentlichung zu Phase 1 und erste Diskussionen zu Phase 2

### Wichtige Fakten im Überblick

---

- ▶ Das IASB hat Phase 1 seines Projekts zur Anpassung der relevanten IFRS abgeschlossen, mit dem es den durch die IBOR-Reform entstandenen Herausforderungen für die Finanzberichterstattung Rechnung trägt.
- ▶ Die Änderungen sehen Erleichterungsregelungen vor, nach denen Unternehmen während des von Unsicherheit geprägten Zeitraums vor der Ersetzung eines IBOR weiterhin Hedge Accounting anwenden können.
- ▶ In der nun angelaufenen zweiten Projektphase befasst sich das IASB mit Fragestellungen, die sich zum Zeitpunkt der Ablösung eines geltenden Referenzzinssatzes durch einen risikolosen Zinssatz (RFR) ergeben können.
- ▶ In seiner Sitzung vom Oktober 2019 hat das IASB Klassifizierungs- und Bewertungsfragen für die Phase 2 seines Projekts zur IBOR-Reform erörtert.

7 Vgl. hierzu IFRS Aktuell, Ausgabe 03.2019, „IBOR-Reform – Änderungsvorschläge zu IFRS 9 und IAS 39“, S. 7 ff.  
8 Vgl. [www.ifrs.org/news-and-events/2019/09/iasb-amends-ifrs-standards-in-response-to-the-ibor-reform/](http://www.ifrs.org/news-and-events/2019/09/iasb-amends-ifrs-standards-in-response-to-the-ibor-reform/).



## IBOR-Reform

### Veröffentlichung zu Phase 1 und erste Diskussionen zu Phase 2

#### Hintergrund

Der Übergang von IBOR zu neuen Referenzzinssätzen wirft für IFRS-Bilanzierer eine Reihe von Fragen auf, insbesondere hinsichtlich der bilanziellen Abbildung von Sicherungsbeziehungen.

Die Änderungen bieten den Anwendern für den Unsicherheitszeitraum vor dem Ersetzen eines geltenden Referenzzinssatzes durch einen alternativen, risikolosen Zinssatz (*risk-free rate [RFR]*) temporäre Erleichterungsregelungen, die es ihnen gestatten, weiterhin Hedge Accounting anzuwenden. Mit dem Abschluss von Phase 1 richtet das IASB seine Aufmerksamkeit nun auf Sachverhalte, die sich zum Zeitpunkt der Ablösung eines geltenden Referenzzinssatzes durch einen risikolosen Zinssatz auf die Finanzberichterstattung auswirken könnten. Dieser Arbeitsabschnitt wird als „Phase 2“ des IASB-Projekts bezeichnet.

#### Die Änderungen an IFRS 9

Im Hinblick auf IFRS 9 sehen die Änderungen verschiedene Erleichterungsregelungen vor, die auf alle Sicherungsbeziehungen Anwendung finden, die von der Reform der Referenzzinssätze unmittelbar betroffen sind. Solche Sicherungsbeziehungen sind daran zu erkennen, dass die Reform zu Unsicherheiten hinsichtlich des Eintrittszeitpunkts und/oder der Höhe der IBOR-basierten Cashflows aus dem gesicherten Grundgeschäft oder dem Sicherungsinstrument führt.

Die Erleichterungsregelungen sind verpflichtend anzuwenden. Drei von ihnen betreffen

1. die Beurteilung, ob eine erwartete Transaktion (oder eine Komponente davon) hoch wahrscheinlich ist,
2. die Beurteilung, wann der Betrag aus der Cashflow-Hedge-Rücklage in den Gewinn oder Verlust umzugliedern ist, und
3. die Beurteilung der wirtschaftlichen Beziehung zwischen dem gesicherten Grundgeschäft und dem Sicherungsinstrument.

Bei Anwendung dieser Erleichterungsregelungen haben Unternehmen die Annahme zugrunde zu legen, dass der Referenzzinssatz, auf dem die abgesicherten Cashflows basieren (ob nun vertraglich festgelegt oder nicht), und/oder (im Falle der zuletzt genannten Erleichterungsregelung) der Referenzzinssatz, auf dem die Cashflows aus dem Sicherungsinstrument basieren, durch die IBOR-Reform nicht geändert werden.

Die vierte Erleichterungsregelung sieht für die von der Reform betroffene IBOR-bezogene Komponente des Zinsänderungsrisikos eine Vereinfachung bei der Bedingung vor, dass die Risikokomponente einzeln identifizierbar sein muss. Nun reicht es aus, wenn dieses Kriterium lediglich zu Beginn der Sicherungsbeziehung erfüllt ist. In Fällen, in denen Sicherungsinstrumente und gesicherte Grundgeschäfte im Rahmen einer fortlaufenden Absicherungsstrategie einem offenen Portfolio hinzugefügt oder aus diesem entfernt werden können, muss das Kriterium „einzelne identifizierbar“ nur bei der ursprünglichen Designation der gesicherten Grundgeschäfte innerhalb der Sicherungsbeziehung erfüllt sein.

Für Sicherungsinstrumente, die so abgeändert werden, dass ihre Cashflows auf einem RFR basieren, während dem gesicherten Grundgeschäft nach wie vor der IBOR zugrunde liegt (oder umgekehrt), gelten keine Erleichterungen hinsichtlich der Bewertung und Erfassung etwaiger Unwirksamkeiten, die sich aus Unterschieden bei der jeweiligen Änderung des beizulegenden Zeitwerts ergeben.

#### Ende des Geltungszeitraums der Erleichterungsregelungen

Die ersten beiden Erleichterungsregelungen dürfen nicht mehr angewendet werden, sobald die mit der IBOR-Reform verbundene Unsicherheit bezüglich des Eintrittszeitpunkts und der Höhe der IBOR-basierten Cashflows aus dem gesicherten Grundgeschäft nicht mehr besteht oder (sofern das nachfolgend beschriebene Ereignis früher eintritt)



- ▶ im Falle der ersten Erleichterungsregelung: sobald die Sicherungsbeziehung, der das gesicherte Grundgeschäft angehört, aufgelöst wird bzw.
- ▶ im Falle der zweiten Erleichterungsregelung: sobald der gesamte in die Cashflow-Hedge-Rücklage eingesetzte Betrag in den Gewinn oder Verlust umgegliedert worden ist.

Der Geltungszeitraum für die dritte Erleichterungsregelung endet

- ▶ bei einem gesicherten Grundgeschäft, sobald die mit der IBOR-Reform verbundene Unsicherheit bezüglich des Eintrittszeitpunkts und der Höhe der IBOR-basierten Cashflows aus dem gesicherten Grundgeschäft nicht länger gegeben ist und
- ▶ bei einem Sicherungsinstrument, sobald die mit der IBOR-Reform verbundene Unsicherheit bezüglich des Eintrittszeitpunkts und der Höhe der IBOR-basierten Cashflows aus dem Sicherungsinstrument nicht länger gegeben ist.

Wird die Sicherungsbeziehung aufgelöst, bevor eines der beiden vorstehend beschriebenen Ereignisse eintritt, endet der Geltungszeitraum der Erleichterungsregelung am Tag der Auflösung.

Wenn ein Unternehmen eine Gruppe von Grundgeschäften als gesichertes Grundgeschäft designiert hat, sind die Bestimmungen in Bezug auf das Ende des Geltungszeitraums der Erleichterungsregelungen gesondert auf jedes Grundgeschäft innerhalb dieser Gruppe anzuwenden.

Tritt keines der vorstehend beschriebenen Ereignisse ein, gelten die Erleichterungsregelungen für unbestimmte Zeit fort.





## IBOR-Reform

### Veröffentlichung zu Phase 1 und erste Diskussionen zu Phase 2

#### Angabevorschriften

Unternehmen müssen zu allen Sicherungsbeziehungen, auf die sie die Erleichterungsregelungen anwenden, Folgendes angeben:

- a) die wichtigsten Referenzzsätze, die auf die Sicherungsbeziehungen des Unternehmens angewendet werden
- b) das Ausmaß der vom Unternehmen gesteuerten Risiken, auf die sich die IBOR-Reform unmittelbar auswirkt
- c) wie das Unternehmen die Umstellung auf die neuen RFR handhabt
- d) die wesentlichen Annahmen oder Ermessensentscheidungen, die das Unternehmen bei der Anwendung der Ausnahmeregelungen zu treffen hatte
- e) den Nominalbetrag der Sicherungsinstrumente in diesen Sicherungsbeziehungen

Die Änderungen enthalten ferner eine Befreiung von den Angabevorschriften in Paragraph 28(f) von IAS 8 *Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden, Änderungen von rechnungslegungsbezogenen Schätzungen und Fehler*. Somit müssen Unternehmen bei der erstmaligen Anwendung der Änderungen die sich daraus ergebenden Anpassungen jedes betroffenen Abschlusspostens weder für die aktuelle noch für jede frühere dargestellte Berichtsperiode angeben.

#### Zeitpunkt des Inkrafttretens und Übergangsvorschriften

Die Änderungen sind für Geschäftsjahre anzuwenden, die am oder nach dem 1. Januar 2020 beginnen. Eine vorzeitige Anwendung ist zulässig. Die in den Änderungen enthaltenen Bestimmungen und Kriterien sind rückwirkend anzuwenden. Jedoch dürfen Sicherungsbeziehungen, deren Designation zuvor aufgehoben wurde, nach der erstmaligen Anwendung der Änderungen nicht wiederhergestellt werden. Darüber hinaus ist es untersagt, Sicherungsbeziehungen auf der Grundlage nachträglich gewonnener Kenntnisse zu designieren.

#### Die vorgeschlagenen Änderungen an IAS 39

Die im Hinblick auf IAS 39 *Finanzinstrumente: Ansatz und Bewertung* vorgeschlagenen Änderungen entsprechen im Wesentlichen den Änderungen an IFRS 9. Es bestehen jedoch die folgenden Unterschiede:

- ▶ Bei der prospektiven Effektivitätsbeurteilung der Absicherung wird unterstellt, dass der Referenzzinssatz, auf dem die abgesicherten Cashflows basieren (ob dieser nun vertraglich festgelegt ist oder nicht), und/oder der Referenzzinssatz, auf dem die Cashflows aus dem Sicherungsinstrument basieren, durch die IBOR-Reform nicht verändert werden.
- ▶ Bei der rückwirkenden Effektivitätsbeurteilung der Absicherung kann die Sicherungsbeziehung in dem Zeitraum, in dem sich aus der IBOR-Reform Unsicherheiten ergeben, auch dann als wirksam beurteilt werden, wenn ihre aktuellen Ergebnisse vorübergehend außerhalb der Bandbreite von 80–125 Prozent liegen.
- ▶ Im Falle der Absicherung des auf einen Referenzzinssatz entfallenden Anteils des Zinsänderungsrisikos (und nicht einer Risikokomponente wie bei IFRS 9) ist die Bedingung, dass dieser Anteil einzeln identifizierbar sein muss, lediglich zu Beginn der Sicherungsbeziehung zu erfüllen.



## Unsere Sichtweise

Wir begrüßen, dass das IASB Phase 1 seines Projekts zum Umgang mit den mit der IBOR-Reform verbundenen Herausforderungen bei der Finanzberichterstattung abgeschlossen hat. In seiner endgültigen Fassung der Änderungen hat das IASB Erleichterungsregelungen eingeführt, mit denen sich Schwierigkeiten bei der Anwendung von Hedge Accounting vermeiden lassen, die ansonsten innerhalb des Unsicherheitszeitraums vor der Ablösung der in Finanzkontrakten enthaltenen IBOR durch neue Referenzzinssätze auftreten könnten.

Da das IASB der Thematik hohe Priorität eingeräumt und Phase 1 beschleunigt abgeschlossen hat, bestehen gute Chancen, dass die Änderungen rechtzeitig für die Abschlusserstellung für das Geschäftsjahr 2019 von der EU übernommen werden.

Da die Ersetzung der IBOR durch RFR in den jeweiligen Rechtskreisen zu verschiedenen Zeiten stattfindet und unterschiedliche Finanzinstrumente betrifft, müssen Unternehmen womöglich bald mit der Anpassung von Kontrakten beginnen. Das IASB muss jetzt am Ball bleiben und die Klärung der in Phase 2 behandelten Sachverhalte genauso energisch vorantreiben wie den Abschluss der ersten Projektphase.

### Erörterungen durch das Board für Phase 2 des IBOR-Reform Projektes

In seiner Sitzung vom 22. und 23. Oktober 2019 hat das IASB verschiedene Aspekte der Auswirkungen auf die Finanzberichterstattung für Phase 2 der IBOR-Reform diskutiert. Zum einen wurde die Änderung von Finanzinstrumenten erörtert, wenn vertragliche Cashflows infolge der Reform des Referenzzinssatzes neu verhandelt oder anderweitig geändert werden. Daneben wurden Änderungen, die zur Ausbuchung des Finanzinstruments führen, und die Auswirkungen auf die Rechnungslegung, die sich aus dem Ansatz des „neuen“, modifizierten Finanzinstruments im Zusammenhang mit der IBOR-Reform ergeben, diskutiert.

Feststellung, ob eine Modifizierung vorgenommen wurde  
Derzeit wird in den IFRS nicht definiert, was unter einer Modifizierung eines Finanzinstruments zu verstehen ist. Wenn beispielsweise die Methode, die zur Festsetzung eines verfügbaren Benchmark-Zinssatzes genutzt wird, geändert wird, um so die neuen regulatorischen Bestim-

mungen zu erfüllen, jedoch keine Änderungen an den Vertragsbedingungen des Finanzinstruments vorgenommen werden, ist nicht klar, ob es sich hierbei um eine Modifizierung des Finanzinstruments handelt.

Das Board ist dieser Frage nachgegangen und hat zugunsten einer Änderung von IFRS 9 entschieden, um Folgendes zu präzisieren: Wenn die Grundlage, auf der die vertraglichen Cashflows bestimmt werden, gegenüber den ursprünglichen Erwartungen zum Zeitpunkt des Abschlusses des Finanzinstruments geändert wird, stellt dies eine Modifizierung dar, auch wenn die Vertragsbedingungen eines Finanzinstruments ansonsten gleich bleiben.

Bestimmung, ob eine Modifizierung wesentlich ist  
IFRS 9 enthält Leitlinien, um die Auswirkungen von Modifizierungen auf die finanziellen Verbindlichkeiten einzuschätzen. Modifizierungen, die die ursprünglichen Bedingungen wesentlich verändern, führen zur Ausbuchung. Diese Leitlinien gelten analog auch für Vermögenswerte.



## IBOR-Reform

### Veröffentlichung zu Phase 1 und erste Diskussionen zu Phase 2

Das Board wies darauf hin, dass einige Modifizierungen, die möglicherweise im Zusammenhang mit der IBOR-Reform vorgenommen werden, auf qualitativer Basis beurteilt werden könnten, um zu bestimmen, ob sie wesentlich sind. Auf der Sitzung vom Oktober prüfte das Board, ob es Beispiele für derartige Modifizierungen nennen sollte, entschied sich jedoch dagegen. Der angeführte Grund war, dass dies zu einer Erweiterung des Anwendungsbereichs

des IBOR-Reformprojekts führen und sich dadurch die Finanzierung der Änderungen in Phase 2 verzögern könnte.

In der Grundlage für Schlussfolgerungen wird auf die Änderungen von Phase 2 vermutlich noch näher eingegangen, um Abschlossersteller auf die bestehenden Anwendungsleitlinien hinzuweisen, anhand derer sie analysieren können, ob Modifizierungen wesentlich sind.





### Bilanzierung von Modifizierungen in Verbindung mit der IBOR-Reform

Für Modifizierungen, die sich aus der IBOR-Reform ergeben und die nicht als wesentlich eingestuft werden und somit nicht zu einer Ausbuchung des Finanzinstruments führen, prüfte das IASB, wie die Auswirkungen solcher Änderungen in der Bilanz abzubilden wären. Das IASB hat zugestimmt, eine Ausnahmeregelung in IFRS 9 *Finanzinstrumente* aufzunehmen, damit Vertragsänderungen oder Änderungen an den Cashflows, die sich aus der Reform ergeben – wie Schwankungen eines Marktzinssatzes –, als Änderungen eines variablen Zinssatzes behandelt werden dürfen. Die Anwendung dieser Ausnahmeregelung wird von der Vorschrift begleitet, dass die Umstellung von einem IBOR-Benchmark-Zinssatz auf einen alternativen, risikofreien Referenzzinssatz auf wirtschaftlich gleichwertiger Basis erfolgen muss, ohne dass eine Wertübertragung stattfindet.

Bei Anwendung dieser Ausnahmeregelung muss ein Unternehmen zunächst Modifizierungen an dem Finanzinstrument, die sich direkt aus der IBOR-Reform ergeben, identifizieren und erfassen, indem es den Effektivzinssatz ohne eine Anpassung des Buchwerts aktualisiert. Alle sonstigen Modifizierungen des Finanzinstruments, die zur selben Zeit vorgenommen werden könnten, etwa eine Veränderung des Credit Spread oder des Fälligkeitstermins, sind dann separat zu beurteilen. Sind diese nicht wesentlich, so ist der Buchwert des Finanzinstruments anhand des aktualisierten Effektivzinssatzes neu zu berechnen, wobei der sich gegebenenfalls aus der Modifizierung ergebende Gewinn oder Verlust erfolgswirksam zu erfassen ist.

Das IASB hat sich darauf verständigt, in IFRS 9 Beispiele für die Arten von Modifizierungen aufzunehmen, die wahrscheinlich als mit der IBOR-Reform zusammenhängend bzw. nicht mit ihr zusammenhängend betrachtet würden. Es soll auch ein Praxisbeispiel aufgenommen werden, das aufzeigt, wie der Ansatz anzuwenden ist, einschließlich der Reihenfolge, in der die verschiedenen Arten von Modifizierungen darzustellen sind.

### Bilanzierungstechnische Auswirkungen der Ausbuchung eines modifizierten Finanzinstruments

Das Board hat untersucht, ob die derzeit geltenden IFRS im Kontext der IBOR-Reform nützliche Vorgaben enthalten, falls festgestellt wird, dass eine vorzunehmende Modifizierung wesentlich und das Finanzinstrument somit auszubuchen ist.

- ▶ Wenn ein finanzieller Vermögenswert ausgebucht wird, hat ein Unternehmen eine etwaige Differenz zwischen dem Buchwert des auszubuchenden finanziellen Vermögenswerts und der erhaltenen Gegenleistung in der Gewinn- und Verlustrechnung zu erfassen. Ebenso hat es bei Tilgung einer finanziellen Verbindlichkeit eine etwaige Differenz zwischen dem Buchwert der finanziellen Verbindlichkeit und der gezahlten Gegenleistung in der Gewinn- und Verlustrechnung zu erfassen. Das IASB ist zu der Auffassung gelangt, dass die IFRS eine angemessene Grundlage für die Bilanzierung des Gewinns oder Verlusts darstellen, der sich aus einer Ausbuchung infolge einer wesentlichen Modifizierung aufgrund der IBOR-Reform ergibt, und dass keine weiteren Präzisierungen oder zusätzlichen Leitlinien erforderlich sind.
- ▶ Die Ausbuchung eines finanziellen Vermögenswerts und der Ansatz eines neuen finanziellen Vermögenswerts aufgrund einer wesentlichen Modifizierung könnten möglicherweise infrage stellen, ob das Geschäftsmodell eines Unternehmens auch künftig noch angemessen ist. Das IASB ist zu dem Schluss gekommen, dass eine solche Änderung an sich nicht notwendigerweise zu einer Änderung des Geschäftsmodells des Unternehmens führt. Grund dafür ist, dass das Unternehmen sein Geschäftsmodell in Abhängigkeit davon festlegt, ob Zahlungsströme aus der Vereinnahmung vertraglicher Cashflows, aus dem Verkauf finanzieller Vermögenswerte oder aus beidem resultieren werden. Wenn man unterstellt, dass das Unternehmen beim Management seiner Vermögenswerte weiter wie bisher verfährt, wird es sein Geschäftsmodell nicht allein aufgrund eines Ausbuchungsergebnisses ändern.



## IBOR-Reform

### Veröffentlichung zu Phase 1 und erste Diskussionen zu Phase 2

- ▶ Zur Beurteilung des SPPI-Kriteriums (d. h., ob ein Finanzinstrument Cashflows auslöst, die ausschließlich Tilgungs- und Zinszahlungen auf den ausstehenden Kapitalbetrag darstellen) hat das Board Folgendes erwartet: Wenn die Referenzzinssätze beispielsweise durch rückwärtsgerichtete Laufzeitzinssätze (etwa einen Zinssatz für die nächsten sechs Monate auf der Basis des durchschnittlichen Tagesgeldzinssatzes der vergangenen sechs Monate) ersetzt würden, würde dies dazu führen, dass bei Erfassung eines neuen Finanzinstruments dieses das SPPI-Kriterium nicht erfüllt und somit nicht zu fortgeführten Anschaffungskosten erfasst werden könnte. Das IASB hat daraus den Schluss gezogen, dass unter der Voraussetzung, dass der Zinssatz auch weiterhin den Zinseffekt und keine sonstigen Risiken oder Merkmale widerspiegelt, das neue Instrument das SPPI-Kriterium erfüllen dürfte. Das Board ist der Ansicht, dass die in den aktuellen IFRS enthaltenen Grundsätze hinreichend klar formuliert und keine zusätzlichen Leitlinien erforderlich sind; es soll jedoch ein Beispiel zur Veranschaulichung des Anwendungsfalls einbezogen werden.
- ▶ Das IASB hat geprüft, wie der erwartete Kreditverlust im Falle der Ausbuchung eines finanziellen Vermögenswerts und des Ansatzes eines neuen Vermögenswerts abzubilden wäre. Insbesondere in dem Fall, dass ein Instrument vor der Ausbuchung in seiner Bonität beeinträchtigt war, bestand die untersuchte Fragestellung darin, ob der erwartete Kreditverlust für das neue Instrument auf Zwölftmonatsbasis oder über die gesamte Laufzeit des Vermögenswerts angesetzt werden sollte. Das Board hat Folgendes festgestellt: Falls die Bedingungen des Instruments aufgrund der Modifizierung derart geändert würden, dass sich die Kreditqualität verbesserte, wäre der erwartete Kreditverlust über einen Zeitraum von zwölf Monaten die angemessenere Wahl. Würde jedoch das Instrument bereits bei seiner Ausreichung als bonitätsbeeinträchtigt betrachtet, wären die Vorgaben für den Kauf bonitätsbeeinträchtigter Vermögenswerte maßgeblich. Das IASB hat entschieden, dass die beste-

henden IFRS-Leitlinien ausreichend sind und keine Änderung oder Präzisierung erfordern.

- ▶ Das Board hat geprüft, ob in dem Fall, dass ein neues Finanzinstrument eine Auffangbestimmung enthält (beispielsweise die Vorgabe, dass bei der Umstellung ein Satz in Höhe des Ein-Monats-LIBOR zuzüglich 100 Basispunkten in den alternativen Benchmark-Zinssatz zuzüglich 110 Basispunkten geändert würde), dieses Instrument als ein eingebettetes Derivat getrennt auszuweisen wäre. Das IASB zog die Schlussfolgerung, dass die aktuellen Anwendungsleitlinien von IFRS 9 hinreichend präzise sind, damit die Abschlussersteller entscheiden können, ob die Merkmale der Auffangbestimmung einen getrennten Ausweis erforderlich machen.

#### Nächste Schritte

Das IASB hat die Diskussion in Bezug auf Klassifizierungs- und Bewertungsfragen vorläufig abgeschlossen und wird sich als Nächstes mit den Auswirkungen auf die Bilanzierung von Sicherungsbeziehungen befassen. Weitere IFRS sollen im Dezember 2019 und im Januar 2020 analysiert werden, wobei auch neu identifizierte Fragestellungen und die Angabevorschriften betrachtet werden sollen.

Sofern dieser Zeitplan eingehalten wird, könnte das IASB zum Ende des ersten Quartals 2020 einen Exposure Draft veröffentlichen. Wenn der Kommentierungszeitraum wie in Phase 1 auf 45 Tage begrenzt ist, wäre es denkbar, dass das IASB die finalen Änderungen von Phase 2 vor Ablauf des zweiten Quartals oder zu Beginn des dritten Quartals 2020 veröffentlicht.

Der Zeitrahmen ist wichtig, da im Jahr 2020 damit zu rechnen ist, dass Unternehmen die Umstellung vom IBOR auf alternative, risikofreie Zinssätze beschleunigt durchführen wollen, vor allem in der zweiten Jahreshälfte. Sie sind dann darauf angewiesen, dass die in Phase 2 vorgesehenen Erleichterungen in finaler Form vorliegen, damit sie sie zur Umsetzung ihrer Umstellungspläne heranziehen können.



## Unsere Sichtweise

Auf seiner Sitzung im Oktober 2019 gelang dem IASB ein wichtiger Schritt zur Klärung der in Phase 2 diskutierten Sachverhalte. Wir sind zuversichtlich, dass die getroffenen Entscheidungen weitgehend zur Klärung der Klassifizierungs- und Bewertungsfragen beitragen werden, mit denen zu rechnen ist, sobald die Finanzinstrumente auf alternative Zinssätze umgestellt werden. Wir weisen darauf hin, dass die Entscheidungen des Boards vorläufig gelten und erst dann als final zu betrachten sind, wenn Phase 2 des IASB-Projekts abgeschlossen ist.

Wir begrüßen die Einführung der Ausnahmeregelung, dass die Umstellung von einem variablen IBOR auf einen variablen risikofreien Zinssatz bei Nichtvorhandensein sonstiger Faktoren, wie die „einfache“ Änderung eines variablen Zinssatzes behandelt werden darf. Es steht jedoch fest, dass hierfür eine Standardänderung erforderlich ist. Wird jedoch nur eine begrenzte Zahl von Finanzinstrumenten abgeändert, bevor Phase 2 abgeschlossen ist, kann es sein, dass die Auswirkungen dieser Modifizierungen unwesentlich sind.

Sofern außerdem klar ist, dass an den Vertragsbedingungen keine Änderungen vorgenommen werden außer denen, die sich direkt aus der IBOR-Reform ergeben, bedeutet die Ausnahmeregelung, dass Unternehmen keine detaillierte Prüfung der möglicherweise großen Zahl von Finanzinstrumenten vorzunehmen brauchen, um zu beurteilen, ob die Modifizierung wesentlich ist.

Wir sind zuversichtlich, dass die vom IASB gefällten Entscheidungen den Umfang der an den aktuellen IFRS vorzunehmenden Änderungen auf ein Minimum beschränken werden. Ebenso haben wir positiv zur Kenntnis genommen, dass das IASB den Anwendungsbereich des Projekts so eng wie möglich fasst, um Fragestellungen zu vermeiden, die zu weitreichenderen Auswirkungen führen könnten als die, die es zu klären versucht, und unbeabsichtigte Folgen haben könnten. Damit dürften die finalen Änderungen früher als ursprünglich geplant zur Veröffentlichung gelangen.



Vor dem Hintergrund der Erstanwendung des neuen Leasingstandards zum 1. Januar 2019 sowie kürzlich veröffentlichter Agenda-Entscheidungen des IFRS Interpretations Committee und der weiterhin bestehenden Unsicherheiten im Zusammenhang mit dem Brexit haben wir für folgende Themen die einschlägigen Abschlussangaben analysiert und zusammengefasst, welche Angaben in Bezug auf die vorgenannten Sachverhalte von ausgewählten Unternehmen in den Halbjahresberichten 2019 veröffentlicht wurden:

- ▶ IFRS 16 – Übergangsangaben
- ▶ IFRIC 23 – Angaben zur Unsicherheit in Bezug auf die Behandlung von Ertragsteuern
- ▶ IFRIC – Angaben zu den neuesten Agenda-Entscheidungen des IFRS Interpretations Committee
- ▶ Brexit – Angaben zu Auswirkungen





# Abschlussanalyse von Halbjahresberichten 2019

Auswirkungen des neuen Leasingstandards sowie  
aktueller Entscheidungen des IFRS IC

Insgesamt haben wir die Halbjahresberichte des Geschäftsjahrs 2019 von insgesamt 62 Unternehmen analysiert und ausgewertet. Grundlage unserer Analyse sind zunächst 50 Halbjahresberichte des Geschäftsjahrs 2019 der STOXX-Europe-50-Unternehmen verschiedener Länder und Branchen.

Folgende Unternehmen des STOXX Europe 50 haben wir aus den in der Tabelle aufgeführten Gründen nicht in unsere Analyse einbezogen:

Gründe für die Nichtaufnahme	Anzahl der Unternehmen
Unternehmen mit einem vom Kalenderjahr abweichenden Geschäftsjahr	5
Vorzeitige Erstanwendung von IFRS 16 zum 1. Januar 2018	3
Unternehmen, deren Halbjahresberichte nicht nach IFRS erstellt werden	3
Banken, die aufgrund ihrer Geschäftstätigkeit separat analysiert werden	8



Vor dem Hintergrund, dass Leasingtransaktionen hauptsächlich Branchen wie Luftfahrt, Automobilindustrie und Telekommunikation betreffen, haben wir auch die Zwischenberichte von zwölf weiteren großen Unternehmen der genannten Branchen analysiert.



## Abschlussanalyse von Halbjahresberichten 2019 Auswirkungen des neuen Leasingstandards sowie aktueller Entscheidungen des IFRS IC

### IFRS 16 – Übergangsangaben

Der Zeitpunkt des Inkrafttretens des IFRS 16 für Leasingverhältnisse war der 1. Januar 2019. Zunächst stellten wir fest, dass die Mehrheit der Unternehmen die *modifiziert rückwirkende Übergangsmethode* gewählt hat und nur vier der 43 Unternehmen die *vollständig rückwirkende Methode*, bei der auch die Vorjahresangaben anzupassen waren. Dies waren hauptsächlich Unternehmen aus den Bereichen Konsumgüter sowie Telekommunikation.

Die Mehrheit der Unternehmen, die die *modifiziert rückwirkende Übergangsmethode* angewendet haben, ermittelte ganz oder teilweise die Höhe des Nutzungsrechts (*right of use*, im Folgenden „ROU“) dergestalt, dass das Nutzungsrecht der Leasingverbindlichkeit beim Übergang entspricht, angepasst um die Höhe aller vorausbezahlten oder aufgelaufenen Leasingzahlungen sowie jeglicher Rückstellungen für belastende Leasingverhältnisse, die zum 31. Dezember 2018 bilanziert wurden.

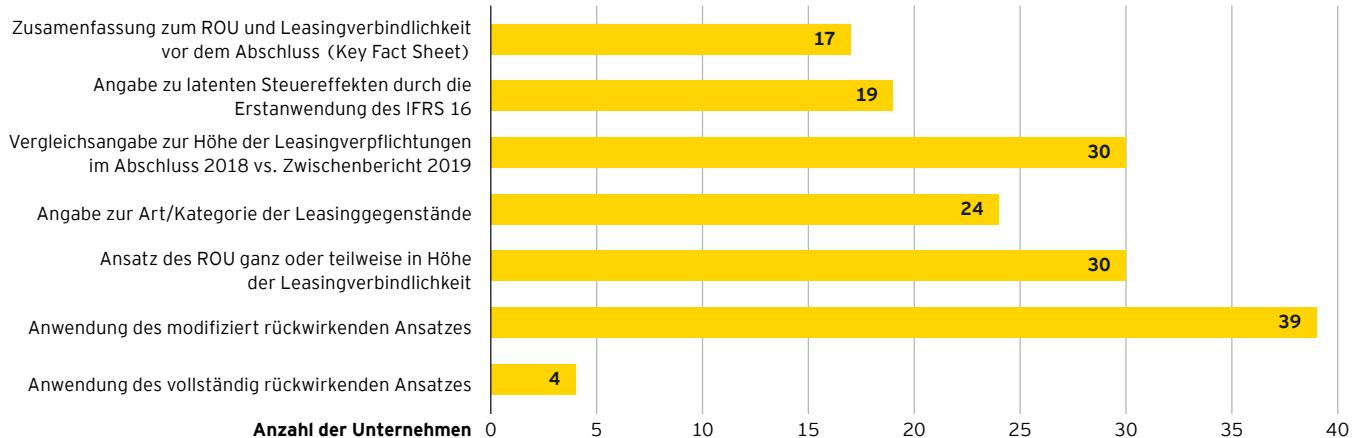
Mehr als die Hälfte der analysierten Unternehmen (61,5 Prozent) machte Angaben zur Art bzw. Kategorie der Vermögenswerte, für welche die Leasingvereinbarungen bestehen,

beispielsweise Gebäude, Ausrüstungen und Maschinen. Aus der Auswertung ging auch hervor, dass alle Unternehmen von den Übergangsregelungen des IFRS 16 Gebrauch machten, beispielsweise in Bezug auf die Befreiungsmöglichkeit für kurzfristige Leasingverträge (< 12 Monate Laufzeit) sowie für geringwertige Vermögenswerte (*low value exemption*).

Eine der erwarteten Angaben war eine Überleitung der in den Geschäftsberichten 2018 angegebenen Leasingverpflichtungen auf der Grundlage von IAS 17 im Vergleich zu den ermittelten Leasingverbindlichkeiten gemäß IFRS 16. In den Halbjahresberichten gaben 77 Prozent der Unternehmen diese Informationen in detaillierter Tabellenform an. Ausgewertet haben wir zudem, ob und in welcher Form Angaben zu latenten Steuern aus der Umstellung auf IFRS 16 erfolgten. Fast die Hälfte der Halbjahresberichte (48,7 Prozent) enthielt eine entsprechende Angabe, entweder als quantitativen Effekt oder als Fehlanzeige.

Darüber hinaus stellten wir fest, dass fast 40 Prozent der Unternehmen entweder das ROU, die Leasingverbindlichkeiten oder beides auf einem „Key Fact Sheet“

### Die folgende Übersicht fasst unser Untersuchungsergebnis zusammen





zusammenstellten, als Deckblatt zum Abschluss. Eine solche getrennte Darstellung haben im Wesentlichen Unternehmen der Telekommunikations- und der Gesundheitsbranche gewählt.

Im Rahmen unserer Auswertung haben wir auch die Abschlussangaben in Bezug auf die Verwendung und Ermittlung der *incremental borrowing rate* (IBR) zur Bewertung der Leasingverbindlichkeiten zum 1. Januar 2019 analysiert. Dabei haben wir festgestellt, dass in 18 Prozent der Abschlüsse keine Angaben dazu erfolgten. Trends im Hinblick auf eine gewichtete durchschnittliche Höhe der IBR innerhalb einer Branche waren nicht eindeutig erkennbar:

Branche	Bandbreite gewichtete durchschnittliche IBR
Öl und Gas	4,50–7,20 %
Automobilhersteller	1,94–5,70 %
Luftfahrt	1,95–6,20 %
Konsumgüter	2,20–5,60 %
Gesundheitswesen	1,49–5,00 %
Telekommunikation	0,50–6,00 %
Versicherungen	-0,20–19,70 %
Sonstige	1,23–7,50 %

Die Implementierung von IFRS 16 unter Verwendung des modifizierten rückwirkenden Ansatzes kann grundsätzlich zu einer höheren Komplexität der Leistungsmessung bzw. Performance-Analyse und der Vergleichbarkeit historischer Daten für den Abschlussadressaten führen. In einigen Fällen führt die Anwendung von IFRS 16 zu einer neuen, alternativen Leistungsmessung bzw. zu neuen Steuerungsgrößen wie dem EBITDAL (EBITDA vor Leasingaufwendungen und Abschreibung des ROU), dem bereinigten Free Cashflow (ohne Leasingzahlungen), der bereinigten

Nettoverschuldung (ohne Leasingverbindlichkeiten) und damit zu einem angepassten Verschuldungsgrad.

Eine der Beobachtungen war außerdem, dass durch Unternehmen der Telekommunikations- sowie der Öl- und Gasindustrie detaillierte Angaben zu den Auswirkungen von IFRS 16 erfolgten, wodurch den Abschlussadressaten entsprechende Vergleichsmöglichkeiten geboten wurden.





## Abschlussanalyse von Halbjahresberichten 2019 Auswirkungen des neuen Leasingstandards sowie aktueller Entscheidungen des IFRS IC

Im Halbjahresbericht 2019 der Orange S.A., Paris, Frankreich<sup>9</sup> sind beispielsweise folgende Angaben in Bezug auf die durch das Management geänderten key operating performance indicators (EBITDAaL und eCAPEX) infolge der Erstanwendung des IFRS 16 enthalten:

### **Changes in operating performance indicators used in 2019**

The Group applies the new standard IFRS 16 „Leases“ prospectively from January 1, 2019. The standard evolution has led the Group to change the key operating performance indicators used in 2019. EBITDAaL (for „EBITDA after Leases“) and eCapex (for „economic Capex“) are the new indicators used by Group’s management.

Adjusted EBITDA, reported EBITDA and CAPEX remain the performance indicators used before 2019.  
The new operating performance indicators are used by the Group:

- to manage and assess its operating and segment results; and
- to implement its investment and resource allocation strategy.

The Group’s management believes that the presentation of these indicators is relevant as it provides readers with the same management indicators as those used internally.

EBITDAaL corresponds to operating income before depreciation and amortization of fixed assets, effects resulting from business combinations, reclassification of cumulative translation adjustment from liquidated entities, impairment of goodwill and fixed assets, share of profits (losses) of associates and joint ventures, and after interests on debts related to financed assets and on lease liabilities, adjusted for:

- significant litigation;
- specific labor expenses;
- fixed assets, investments, and businesses portfolio review;
- restructuring program costs;
- acquisition and integration costs;
- and, where appropriate, other specific elements.

[...]

EBITDAaL is not a financial aggregate as defined by IFRS and is not comparable to similarly titled indicators used by other groups. It is provided as additional information only and should not be considered as a substitute for operating income or cash flow provided by operating activities.

eCapex relate to acquisitions of property, plant and equipment and intangible assets excluding telecommunications licenses and financed assets and less the price of disposal of property, plant and equipment and intangible assets. They are used internally as an indicator to allocate resources. eCapex are not a financial aggregate defined by IFRS and may not be comparable to similarly-titled indicators used by other companies.

<sup>9</sup> Der Halbjahresbericht 2019 ist unter [www.orange.com/en/content/download/51629/1450658/version/2/file/Orange%20-%20Condensed%20interim%20financial%20statements%20for%20the%201st%20half%202019.pdf](http://www.orange.com/en/content/download/51629/1450658/version/2/file/Orange%20-%20Condensed%20interim%20financial%20statements%20for%20the%201st%20half%202019.pdf) abrufbar.



Bei den Unternehmen der Automobil- und der Gesundheitsbranche wurden kaum Anpassungen in Bezug auf die Leistungsmessung bzw. die Performance-Analyse und auf historische Zahlen festgestellt.

Aus den Halbjahresberichten 2019 konnte nicht direkt abgeleitet werden, ob angepasste Leistungsmessungen bzw. Performance-Analysen durch die Unternehmen dauerhaft eingeführt wurden, ob diese also auch in den Folgejahren verwendet werden sollen, oder ob es sich lediglich um temporäre Übergangsangaben handelt, die dem Abschlussadressaten einen einfachen Vergleich für den IFRS-16-Übergangszeitraum ermöglichen sollten.

#### **IFRIC 23 – Ausweis von Schulden in Verbindung mit einer unsicheren steuerlichen Behandlung**

Mit IFRIC 23, der für Berichtsperioden beginnend am oder ab dem 1. Januar 2019 anzuwenden ist, wird die Bilanzierung von Unsicherheiten in Bezug auf Ertragsteuern geregelt. Das IFRS IC hat mit einer Agenda-Entscheidung vom September 2019<sup>10</sup> klargestellt, dass



unsichere Ertragsteuerschulden als tatsächliche oder latente Steuerschulden und unsichere Ertragsteueransprüche als tatsächliche oder latente Steueransprüche nach IAS 1 auszuweisen sind.

Im Rahmen unserer Untersuchungen haben wir auch ausgewertet, ob ein Effekt aus der erstmaligen Anwendung von IFRIC 23 angegeben wurde:

<b>Unternehmen mit Berichterstattung zu IFRIC 23, davon</b>	<b>23 (53 %)</b>
Unternehmen mit der Angabe, dass sich keine Auswirkungen auf den Jahresabschluss ergeben	13 (57 %)
Unternehmen mit quantitativer Angabe zu den Auswirkungen auf den Jahresabschluss	9 (39 %)
Unternehmen mit einer vorzeitigen Anwendung des IFRIC 23 zum 1. Januar 2018	1 (4 %)

<sup>10</sup> Siehe Artikel IAS 12 und IFRIC 23 – Bilanzierung von Unsicherheiten in Bezug auf Ertragsteuern in dieser IFRS-Aktuell-Ausgabe.



## Abschlussanalyse von Halbjahresberichten 2019 Auswirkungen des neuen Leasingstandards sowie aktueller Entscheidungen des IFRS IC

Unsere Analyse der Halbjahresabschlüsse im Hinblick auf die Angaben und den Ausweis zu unsicheren Ertragsteuerschulden zeigte, dass zwei Unternehmen diese weiterhin als Rückstellungen ausweisen. Ein Unternehmen gab an, sie im Jahresabschluss 2019 (nach Veröffentlichung der finalen Agenda-Entscheidung, die für die zweite Jahreshälfte 2019 zu erwarten war) zu berücksichtigen und entsprechend umzugliedern.



**Die AXA SA, Paris, Frankreich, hat im Halbjahresbericht 2019<sup>11</sup> zu IFRIC 23 beispielsweise folgende quantitative Angabe gemacht:**

IFRIC 23 – Uncertainty over tax treatment published on June 7, 2017 clarifies how to account for income tax when it is unclear whether the tax authority will accept the tax treatment applied in the tax return. The cumulative effect of initially applying IFRIC 23 totaled €111 million and was recognized as a negative adjustment to the opening balance of retained earnings on January 1, 2019. Moreover, IFRIC 23 requires Uncertain Tax Position (UTP) to be presented in current and deferred taxes. Therefore, the amount of UTP existing at January 1, 2019, (€862 million) was reclassified from provisions for risks and charges to current and deferred taxes. As at June 30, 2019 UTP amounted to €491 million; the evolution compared to January 1, 2019 is mainly explained by the deconsolidation of EQH, which is now accounted for using the equity method.

<sup>11</sup> Der Halbjahresbericht ist unter [www-axa-com%2F3ef6a9cc-6215-4e58-83b5-756774ef5b73\\_axa\\_half\\_year\\_2019\\_financial\\_report2.pdf](http://www-axa-com.cdn.axa-contento-118412.eu/www-axa-com%2F3ef6a9cc-6215-4e58-83b5-756774ef5b73_axa_half_year_2019_financial_report2.pdf) abrufbar.



## IFRC IC – Abschlussangaben in Bezug auf aktuelle Interpretationen

Das IASB veröffentlicht auf seiner Website regelmäßig eine Zusammenfassung der Entscheidungen, die das IFRS Interpretations Committee in seinen öffentlichen Sitzungen getroffen hat (IFRIC Update). Im Gegensatz zu IFRIC-Interpretationen, die eine vergleichbare Autorität wie die IFRS haben, werden Agenda-Entscheidungen dazu verwendet, um festzustellen, ob ein bestimmtes Rechnungslegungsproblem als Standardfestlegungsprojekt in die Agenda aufgenommen werden soll oder ob der Standard bereits ausreichend klare Regelungen enthält.

Im März 2019 hat das IFRS Interpretations Committee acht vorläufige Agenda-Entscheidungen finalisiert<sup>12</sup> und wir haben im Rahmen unserer Analyse ausgewertet, ob und welche Angaben in den Halbjahresberichten 2019 hierzu enthalten waren. Vier Unternehmen der Öl- und Gasindustrie (9,3 Prozent) machten jeweils eine Angabe zu aktuellen Agenda-Entscheidungen mit dem Hinweis, diese zu untersuchen, aber noch nicht anzuwenden. Folgende Agenda-Entscheidungen fanden in diesem Zusammenhang eine Berücksichtigung:

- ▶ IFRS 9 Finanzinstrumente – physische Erfüllung von Verträgen zum Kauf oder Verkauf eines nichtfinanziellen Postens
- ▶ IFRS 11 Gemeinsame Vereinbarungen – Schulden in Bezug auf den Anteil eines gemeinsamen Betreibers an einer gemeinsamen Geschäftstätigkeit

Quantitative oder qualitative Angaben zu kürzlich ergangenen IFRIC-Agenda-Entscheidungen waren im Rahmen der Halbjahresberichterstattung 2019 noch kaum vorhanden.

Aus den enthaltenen Anhangangaben kann aber geschlossen werden, dass sich die Unternehmen noch in der Analyse einer möglichen Umsetzung und deren Auswirkungen auf den Abschluss befinden.

**Im Quartalsbericht Royal Dutch Shell plc., London, Großbritannien<sup>13</sup> zum 30. Juni 2019 sind beispielsweise folgende Angaben in Bezug auf die Berücksichtigung der ergangenen IFRIC-Agenda-Entscheidungen zu IFRS 11 und IFRS 9 enthalten:**

In March 2019, the IFRS Interpretations Committee (IFRIC) finalised its decision regarding "Liabilities in relation to a Joint Operator's Interest in a Joint Operation (IFRS 11 Joint Arrangements)", concluding that a joint operator should recognise the liabilities for which it has primary responsibility, which may be different from its share in the joint operation. A review of the impact of this decision was conducted in the second quarter 2019, leading to the recognition of an additional \$1.4 billion of lease liabilities, mainly classified under non-current debt, and a corresponding sublease receivable, as at June 30, 2019.

In March 2019, IFRIC made its agenda decision regarding "Physical settlement of contracts to buy or sell a non-financial item (IFRS 9)". The impact of this decision is under review.

<sup>12</sup> Für Informationen zu den Agenda-Entscheidungen des IFRS IC vom März 2019 siehe [www.ifrs.org/news-and-events/updates/ifric-updates/march-2019/](http://www.ifrs.org/news-and-events/updates/ifric-updates/march-2019/).

<sup>13</sup> Der Quartalsbericht zum 30. Juni 2019 ist unter [www.shell.com/investors/financial-reporting/quarterly-results/2019/q2-2019/\\_jcr\\_content/par\\_toptasks\\_1119141760.stream/1564583782680/1a956d59dd376c7622d6060b182602c001c8c405/q2-2019-qra-document.pdf](http://www.shell.com/investors/financial-reporting/quarterly-results/2019/q2-2019/_jcr_content/par_toptasks_1119141760.stream/1564583782680/1a956d59dd376c7622d6060b182602c001c8c405/q2-2019-qra-document.pdf) abrufbar.



## Abschlussanalyse von Halbjahresberichten 2019 Auswirkungen des neuen Leasingstandards sowie aktueller Entscheidungen des IFRS IC

### **Angaben zu Auswirkungen des Brexits auf das Unternehmen**

Es besteht weiterhin eine große Unsicherheit bezüglich der Bedingungen und des Zeitpunkts des Austritts des Vereinigten Königreichs aus der EU. Über diese Unsicherheit berichteten insgesamt 14 Unternehmen (33 Prozent), die im Wesentlichen in der Automobil- und der

Luftfahrtindustrie tätig sind. Diese Unternehmen gaben hauptsächlich den Umstand bekannt, dass die bestehende Unsicherheit im Zusammenhang mit dem Brexit zwar die Wachstumsaussichten des Geschäfts im Vereinigten Königreich beeinträchtigte, nicht jedoch die Leistung des gesamten Konzerns. Quantitative Angaben erfolgten in den Lageberichten nicht.

**Folgende Angaben sind beispielsweise in dem verkürzten Konzernzwischenabschluss der BMW AG, München<sup>14</sup> sowie der Deutsche Lufthansa AG, Köln<sup>15</sup> zum 30. Juni 2019 zu den Auswirkungen des Brexits aus der Sicht des jeweiligen Managements enthalten:**

#### **BMW AG**

Eine zunehmende Unsicherheit insbesondere bei den politischen Rahmenbedingungen wie dem Brexit sowie der internationalen Handels- und Zollpolitik kann dazu führen, dass das konjunkturelle Umfeld in vielen Regionen von den erwarteten Trends und Entwicklungen abweicht. Dies hätte auch deutliche Auswirkungen auf den Geschäftsverlauf der BMW Group.

#### **Deutsche Lufthansa AG**

Es bestehen nach wie vor Unsicherheiten hinsichtlich der kurz- bis mittelfristigen Auswirkungen des Brexits. In den letzten Monaten hat sich die Lufthansa Group verstärkt mit dem ungeregelten Austritt des Vereinigten Königreichs befasst und erste vorbereitende Maßnahmen eingeleitet. Es ist nicht auszuschließen, dass makroökonomische oder regulatorische Veränderungen die finanzielle Entwicklung der Lufthansa Group beeinflussen können.

<sup>14</sup> Der verkürzte Konzernzwischenabschluss der BMW AG, München zum 30. Juni 2019 ist hier abrufbar:  
[www.bmwgroup.com/content/dam/grpw/websites/bmwgroup\\_com/ir/downloads/de/2019/q2/Q2\\_2019\\_BMW\\_Group\\_DE\\_Online.pdf](http://www.bmwgroup.com/content/dam/grpw/websites/bmwgroup_com/ir/downloads/de/2019/q2/Q2_2019_BMW_Group_DE_Online.pdf)

<sup>15</sup> Der verkürzte Konzernzwischenabschluss der Deutsche Lufthansa AG zum 30. Juni 2019 ist hier abrufbar:  
<https://investor-relations.lufthansagroup.com/fileadmin/downloads/de/finanzberichte/zwischenberichte/LH-ZB-2019-2-d.pdf>



## Zusammenfassung und Ausblick

Unsere Analyse zeigt, dass in der Finanzberichterstattung der STOXX-Europe-50-Unternehmen sowie der ausgewählten Unternehmen der Luftfahrts-, Automobil- und Telekommunikationsindustrie bereits ein hohes Maß der Umsetzung neuer Verlautbarungen des IASB erreicht wurde (insbesondere im Hinblick auf die Anforderungen des IFRS 16) sowie bei den damit verbundenen Angaben.

Unternehmen sollten ihre Angaben im Abschluss zum 31. Dezember 2019 dahin gehend überprüfen, ob sie das in IFRS 16 festgelegte Ziel der Angabevorschriften erfüllen und Abschlussadressaten somit die Beurteilung ermöglichen, wie sich die geänderte Leasingbilanzierung auf die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage, auf die Cashflows, auf die Leistungsmessung bzw. Performance-Analyse und auf den Verschuldungsgrad auswirken, und ob geänderte Steuerungsgrößen eine ausreichend angemessene Berücksichtigung im Abschluss finden.

Im Hinblick auf die Berücksichtigung von Leistungskennzahlen im IFRS-Abschluss empfehlen wir Unternehmen das Projekt des IASB in Bezug auf die Förderung einer besseren Finanzberichterstattung für eine bessere Kommunikation („Primary Financial Statement Project“) zu verfolgen. Ziel des Projekts ist es, die Transparenz der Finanzberichterstattung zu verbessern, mit dem Fokus auf die Darstellung von Leistungskennzahlen innerhalb der Berichterstattung bzw. der einzelnen Abschlussbestandteile. Dadurch soll es den Anlegern erleichtert werden, die finanzielle Leistungsfähigkeit von Unternehmen zu vergleichen und ihre Zukunftsaussichten zu bewerten. Das IASB geht momentan davon aus, bis Ende 2019 einen Entwurf zu veröffentlichen. Dieses Projekt kann weitreichende Folgen für Unternehmen haben.

Bei der Berichterstattung zu möglichen Auswirkungen jüngst ergangener IFRS IC Agenda-Entscheidungen sehen wir für Abschlüsse zum 31. Dezember 2019 noch Verbesserungsbedarf. So müsste beispielsweise unserer Auffassung nach, die im März 2019 veröffentlichte Agenda-Entscheidung zu Cloud Computing<sup>16</sup> eine größere Relevanz für Unternehmen haben als dies bislang aus den veröffentlichten Halbjahresabschlüssen ersichtlich war.



<sup>16</sup> Siehe Artikel „Agenda-Entscheidungen des IFRS IC im März 2019“ in der Ausgabe 03.2019 von IFRS Aktuell.

Weder IAS 12 *Ertragsteuern* noch IFRIC 23 *Unsicherheit bezüglich der ertragsteuerlichen Behandlung* („die Interpretation“) beinhalten ausdrückliche Vorschriften, wie unsichere ertragsteuerliche Behandlungen auszuweisen sind. Eine „unsichere ertragsteuerliche Behandlung“ bezeichnet die Behandlung eines Sachverhalts in der Ertragsteuererklärung eines Unternehmens, bei der unsicher ist, ob die zuständige Steuerbehörde sie akzeptieren wird. So ist beispielsweise die Entscheidung eines Unternehmens, in einem Steuerhoheitsgebiet keine Ertragsteuer zu erklären oder bestimmte Erträge nicht im zu versteuernden Gewinn zu erfassen, eine unsichere ertragsteuerliche Behandlung, solange unsicher ist, ob diese Behandlung in der Steuererklärung von den Steuerbehörden akzeptiert werden wird.





# IAS 12 und IFRIC 23

## Bilanzierung von Unsicherheiten in Bezug auf Ertragsteuern

In Deutschland stellen Betriebsprüfungsrisiken solche unsicheren ertragsteuerlichen Behandlungen dar. In der Praxis konnten hinsichtlich der bilanziellen Abbildung unterschiedliche Vorgehensweisen festgestellt werden. Einige Unternehmen weisen unsichere Ertragsteuerschulden als tatsächliche (oder latente) Steuerschulden aus, andere wiederum innerhalb eines anderen Postens, beispielsweise in den Rückstellungen. Im September 2019 hat das IFRS Interpretations Committee („IFRS IC“) eine Agenda-Entscheidung veröffentlicht. Es hat entschieden, dass ein Unternehmen *unsichere Ertragsteuerschulden* als tatsächliche oder als latente Steuerschulden bzw. *unsichere Ertragsteueransprüche* als tatsächliche oder als latente Steueransprüche ausweisen muss. Auf der Basis einer früheren Agenda-Entscheidung<sup>17</sup> sind die Auswirkungen unsicherer steuerlicher Behandlungen, die die Definition von Ertragsteuern erfüllen, in der Gewinn- und Verlustrechnung im Posten „Ertragsteueraufwendungen“ auszuweisen.

### Wichtige Fakten im Überblick

- ▶ Das IFRS IC hat im September 2019 eine Agenda-Entscheidung veröffentlicht, in der festgehalten wird, dass ein Unternehmen nach IAS 1 Folgendes darzustellen hat:
  - ▶ unsichere Ertragsteuerschulden als tatsächliche oder latente Steuerschulden und
  - ▶ unsichere Ertragsteueransprüche als tatsächliche oder latente Steueransprüche
- ▶ In der Gewinn- und Verlustrechnung sind die Auswirkungen unsicherer steuerlicher Behandlungen, die unter die Definition von Ertragsteuern fallen, im Posten „Ertragsteueraufwendungen“ darzustellen.
- ▶ Die Agenda-Entscheidung ist nicht an einen Stichtag gebunden, jedoch muss Unternehmen generell ausreichend Zeit eingeräumt werden, um Änderungen an Rechnungslegungsmethoden, die aus einer Agenda-Entscheidung resultieren, umzusetzen; dabei ist unter „ausreichend Zeit“ in der Regel ein Zeitraum von Monaten und nicht von Jahren zu verstehen.

<sup>17</sup> Die Agenda-Entscheidung kann unter <https://www.ifrs.org/news-and-events/updates/ifric-updates/june-2019/#5> abgerufen werden.



## IAS 12 und IFRIC 23

### Bilanzierung von Unsicherheiten in Bezug auf Ertragsteuern



- ▶ der Bestimmung von Unsicherheit im Hinblick auf die zu versteuernden Gewinne (steuerlichen Verluste), die steuerlichen Basen, die noch nicht genutzten steuerlichen Verluste, die noch nicht genutzten Steuergutschriften und die Steuersätze durch das Unternehmen
- ▶ der Berücksichtigung von Änderungen der Tatsachen und Umstände

Die Interpretation enthält keine neuen Angabevorschriften, sondern geht auf bestimmte derzeit geltende Vorschriften ein:

- ▶ Ermessensentscheidungen, Informationen über die getroffenen Annahmen und sonstigen Schätzungen sind gemäß den Paragraphen 122 und 125–129 des IAS 1 *Darstellung des Abschlusses* anzugeben.
- ▶ Wenn es wahrscheinlich ist, dass die Steuerbehörde eine unsichere ertragsteuerliche Behandlung akzeptiert, sollte bei der Bestimmung, ob eine steuerbezogene Eventualverbindlichkeit offenzulegen ist, IAS 12.88 herangezogen werden.

Im Juni 2019 erörterte das IFRS IC eine Anfrage bezüglich der Darstellung von Schulden oder Vermögenswerten im Zusammenhang mit unsicheren ertragsteuerlichen Behandlungen. In der Einreichung wurde gefragt, ob ein Unternehmen in seiner Bilanz eine Verbindlichkeit im Zusammenhang mit ungewissen ertragsteuerlichen Behandlungen als laufende (oder latente) Steuerschuld oder als Rückstellung auszuweisen hat. Eine ähnliche Frage könnte sich bei Vermögenswerten im Zusammenhang mit unsicheren ertragsteuerlichen Behandlungen ergeben. Das IFRS IC gab seine Agenda-Entscheidung im September 2019 bekannt.

#### **Definitionen der tatsächlichen und der latenten Steuerschulden bzw. Steueransprüche in IAS 12**

Das IFRS IC hat festgestellt, dass in den Fällen, in denen Unsicherheit bezüglich der ertragsteuerlichen Behandlung besteht, ein Unternehmen gemäß IFRIC 23.4 seine tat-

#### **Hintergrund**

Am 7. Juni 2017 hat das IASB IFRIC 23 veröffentlicht. Die Interpretation stellt klar, wie die Ansatz- und Bewertungsvorschriften von IAS 12 anzuwenden sind, wenn Unsicherheiten in Bezug auf die ertragsteuerliche Behandlung bestehen.

Die Interpretation befasst sich insbesondere mit folgenden Punkten:

- ▶ der Entscheidung, ob ein Unternehmen unsichere steuerliche Behandlungen einzeln beurteilen sollte
- ▶ den Annahmen, die ein Unternehmen in Bezug auf die Überprüfung steuerlicher Behandlungen durch die Steuerbehörden trifft



sächlichen oder latenten Steueransprüche bzw. Steuerschulden unter Anwendung der Vorschriften von IAS 12 anzusetzen und zu bewerten hat. Hierfür muss es die nach Maßgabe von IFRIC 23 ermittelten Werte des zu versteuernden Gewinns (steuerlichen Verlusts), der steuerlichen Basis, der noch nicht genutzten steuerlichen Verluste und der noch nicht genutzten Steuergutschriften sowie der Steuersätze zugrunde legen. In Paragraph 5 von IAS 12 ist folgende Definition enthalten:

- ▶ Die *tatsächlichen Ertragsteuern* sind der Betrag der geschuldeten (erstattungsfähigen) Ertragsteuern, der aus dem zu versteuernden Einkommen (steuerlichen Verlust) der Periode resultiert.
- ▶ Die *latenten Steuerschulden (oder -ansprüche)* sind die Beträge an Ertragsteuern, die in zukünftigen Perioden resultierend aus zu versteuernden (oder abzugsfähigen) temporären Differenzen und, im Falle latenter Steueransprüche, dem Vortrag noch nicht genutzter steuerlicher Verluste und Gewinne zahlbar (erstattungsfähig) sind.

Infolgedessen hat das IFRS IC angemerkt, dass *unsichere Steuerschulden oder Steueransprüche*, die in Anwendung von IFRIC 23 angesetzt werden, tatsächliche Steuerschulden bzw. Steueransprüche gemäß der Definition in IAS 12 oder latente Steuerschulden bzw. Steueransprüche gemäß der Definition in IAS 12 darstellen.

#### **Ausweis unsicherer Steuerschulden (oder Steueransprüche)**

Das IFRS IC wies darauf hin, dass IAS 12 und IFRIC 23 keine Vorschriften betreffend den Ausweis unsicherer Steuerschulden oder Steueransprüche enthalten. Somit sind die allgemeinen Angabevorschriften in IAS 1 *Darstellung des Abschlusses* maßgeblich. Gemäß IAS 1.54 sind in der Bilanz zumindest die folgenden Posten darzustellen: „[...] (n) Steuerschulden und -erstattungsansprüche gemäß IAS 12; (o) latente Steuerschulden und -ansprüche gemäß IAS 12; [...]“

Im Hinblick auf die Auflistung von Bilanzposten in IAS 1.54 erläutert IAS 1.57 wiederum, dass diese Auflistung Posten enthält, die ihrem Wesen oder ihrer Funktion nach so unterschiedlich sind, dass sie einen getrennten Ausweis in der Bilanz erforderlich machen. Zusätzlich fordert IAS 1.29, dass ein Unternehmen Posten einer nicht ähnlichen Art oder Funktion gesondert darzustellen hat, sofern sie nicht unwesentlich sind.

Das IFRS IC zog daraus die Schlussfolgerung, dass ein Unternehmen unter Anwendung des IAS 1 unsichere Steuerschulden in Bezug auf Ertragsteuern nach Paragraph 54(n) als tatsächliche Steuerschulden oder nach Paragraph 54(o) als latente Steuerschulden und unsichere Steueransprüche nach Paragraph 54(n) als tatsächliche Steueransprüche oder nach Paragraph 54(o) als latente Steueransprüche ausweisen muss. Ein Ausweis von (wesentlichen) unsicheren Steuerschulden in Bezug auf Ertragsteuern unter den sonstigen Rückstellungen ist daher nicht als sachgerecht zu erachten.

Das IFRS IC ist der Ansicht, dass die in den IFRS enthaltenen Grundsätze und Vorschriften für Unternehmen eine geeignete Basis für den Ausweis unsicherer Ertragsteuerschulden und -ansprüche bilden. Daher hat es beschlossen, diesen Punkt nicht auf seine Agenda für die Standardsetzung zu nehmen.

#### **Ausweis in der Gewinn- und Verlustrechnung**

Die Agenda-Entscheidung geht nicht auf den Ausweis von *unsicheren ertragsteuerlichen Behandlungen in der Gewinn- und Verlustrechnung* ein. Das IFRS IC hatte bereits im Juli 2012 eine Agenda-Entscheidung zum Ausweis von Zahlungen für sonstige (nicht ertragsabhängige) Steuern veröffentlicht. In diesem Zusammenhang bemerkte es, dass der nach IAS 1.82(d) vorgeschriebene Posten „Steueraufwendungen“ dafür vorgesehen ist, dass ein Unternehmen Steuern ausweist, die der Definition von Ertragsteuern gemäß IAS 12 entsprechen. Es wies auch darauf hin, dass die in den einschlägigen Steuervorschriften vorgesehene Berechnungsgrundlage bestimmt, ob eine Steuer der Definition einer Ertragsteuer entspricht.



## IAS 12 und IFRIC 23

### Bilanzierung von Unsicherheiten in Bezug auf Ertragsteuern

Weder die Art der Begleichung einer Steuerschuld noch Faktoren betreffend die Empfänger der Steuer bestimmen, ob ein Posten dieser Definition entspricht.

Unseres Erachtens hatte das IFRS IC damit bereits entschieden, dass die Auswirkungen der in den Anwendungsbereich von IAS 12 fallenden unsicheren steuerlichen Behandlungen auf das Ergebnis im Posten „Steueraufwendungen“ auszuweisen sind.

#### Nächste Schritte

Unternehmen, bei denen Unsicherheiten in ihren Steuererklärungen für noch offene Veranlagungszeiträume bestehen, müssen die Agenda-Entscheidung prüfen und beurteilen, ob ihre derzeitigen Rechnungslegungsmethoden überarbeitet werden müssen. Sollten Änderungen an den Rechnungslegungsmethoden erforderlich sein, sind diese in Übereinstimmung mit IAS 8 *Rechnungslegungsmethoden, Änderungen von rechnungslegungsbezogenen Schätzungen und Fehler* vorzunehmen.

Die Agenda-Entscheidung ist nicht an einen Stichtag gebunden, jedoch muss Unternehmen ausreichend Zeit eingeräumt werden, um Änderungen an Rechnungslegungsmethoden, die aus einer Agenda-Entscheidung resultieren, umzusetzen; dabei ist unter „ausreichend Zeit“ in der Regel ein Zeitraum von Monaten und nicht von Jahren zu verstehen.

Weitere Erläuterungen zur Bilanzierung von unsicheren ertragsteuerlichen Behandlungen sind unserer Veröffentlichung *Applying IFRS – Uncertainty over income tax treatments* (Unsicherheit bezüglich der ertragsteuerlichen Behandlung)<sup>18</sup> zu entnehmen.

#### Unsere Sichtweise

Mit der veröffentlichten Agenda-Entscheidung des IFRS IC im September 2019 zur Bilanzierung von Unsicherheiten bezüglich Ertragsteuern wurde festgelegt, dass ein Unternehmen unsichere Ertragsteuerschulden als tatsächliche oder als latente Steuerschulden bzw. unsichere Ertragsteueransprüche als tatsächliche oder als latente Steueransprüche ausweisen muss.

Wir sind zuversichtlich, dass die vom IFRS IC gefällte Entscheidung sowie die mit ihr vom IFRS IC aufgeführten Entscheidungsgründe Unternehmen eine ausreichende Hilfestellung dabei bieten, zukünftige Ausweisfragen im Zusammenhang mit der Bilanzierung von Unsicherheiten in Gewerbe- und Körperschaftsteuererklärungen im Rahmen der kommenden Abschlussaufstellung zu analysieren und notwendige Umgliederungen transparent und konsequent umzusetzen.

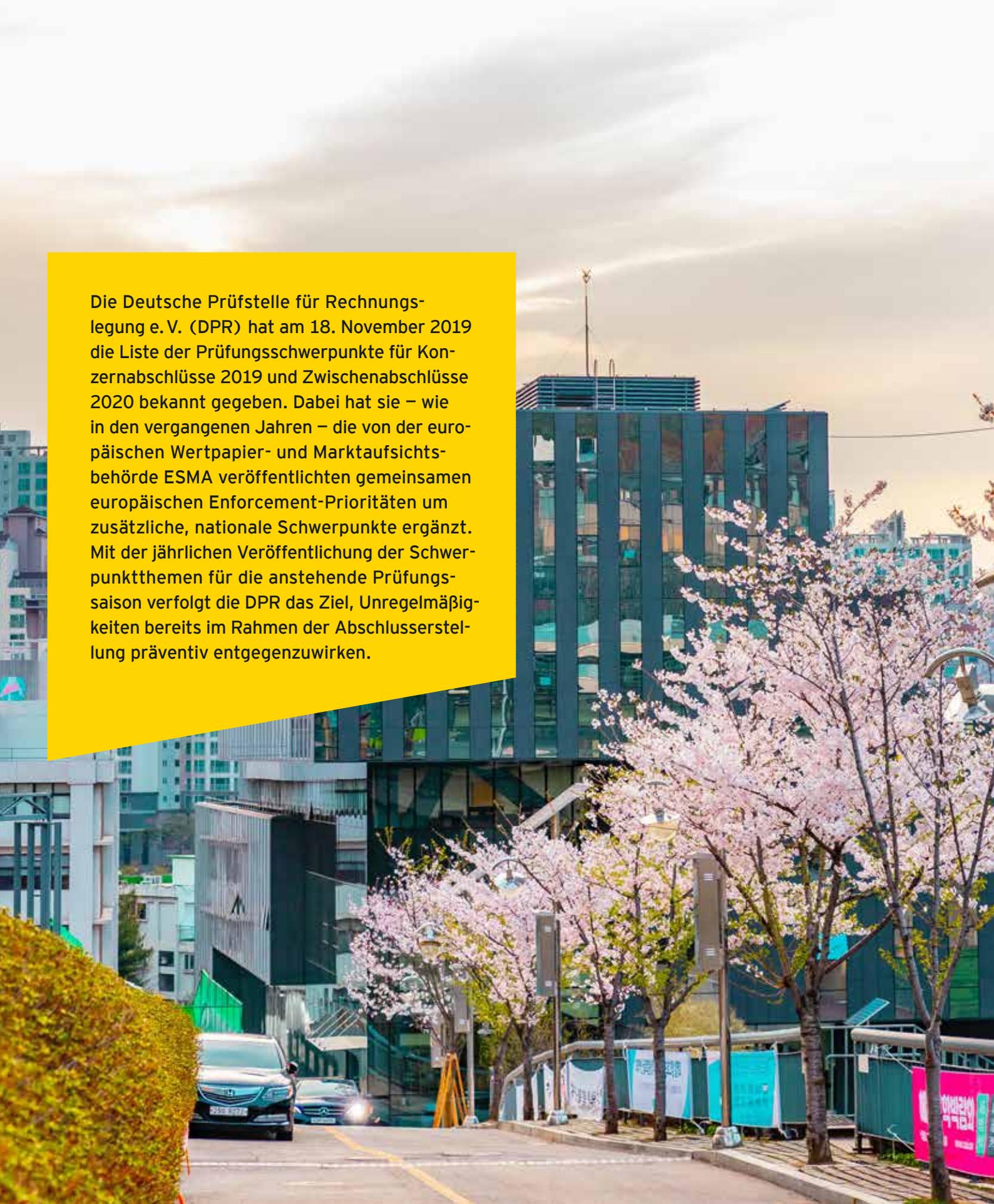
Die Agenda-Entscheidung ist zwar nicht an einen Stichtag gebunden, jedoch muss Unternehmen ausreichend Zeit eingeräumt werden, um Änderungen an Rechnungslegungsmethoden, die aus einer Agenda-Entscheidung resultieren, umzusetzen; dabei ist unter „ausreichend Zeit“ in der Regel ein Zeitraum von Monaten und nicht von Jahren zu verstehen.

Unsere Empfehlung ist es, diese Entscheidung des IFRS IC bereits im kommenden Abschluss zu berücksichtigen bzw. die Abschlussadressaten über den Stand der Umsetzung zu informieren.

<sup>18</sup> Die Broschüre ist unter [www.ey.com/Publication/vwLUAssets/EY-tax-news-2017-11-14-01/%24FILE/EY-tax-news-2017-11-14-01.pdf](http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/EY-tax-news-2017-11-14-01/%24FILE/EY-tax-news-2017-11-14-01.pdf) abrufbar.



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 Prüfungssaison 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 bedeutsamsten 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 Übergangsangaben 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.

19 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.

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,

### 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

20 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 Informationssicherzustellen.

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

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

22 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 Segmenteierung (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 Anhaltpunkte 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. Gleichermaßen gilt, wenn neue bedeutsame 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.

23 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 Überleitungssrechnung 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 Abschlussersteller 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.

# EY-Veranstaltungen

## zu IFRS in Deutschland, Österreich und der Schweiz

An verschiedenen Standorten, an denen EY in Deutschland, Österreich und der Schweiz mit Büros vertreten ist, finden in den kommenden Wochen Veranstaltungen zu Themen der IFRS-Rechnungslegung und der Digitalisierung der Finanzfunktion statt.

Mit einer guten Ausrüstung und einem verlässlichen Kompass lässt sich jede Strecke bewältigen und jedes Ziel erreichen, egal wie kompliziert der Weg und wie herausfordernd das Ziel ist. Mit unserem IFRS Solutions Center wollen wir Ihnen das passende Rüstzeug zur Verfügung stellen – damit Sie Ihr Unternehmen sicher und erfolgreich durch die vielen IFRS-Neuerungen steuern.

[ey.scout.news@de.ey.com](mailto:ey.scout.news@de.ey.com)



# EY Scout Finance & Accounting

Wir wechseln zwischen EY Scout Finance Innovation und EY Scout International Accounting.

Weitere Details zu den Praxisforen sowie alle Termine für 2020 entnehmen Sie bitte unserem EY-Scout-Veranstaltungskalender im Internet: [www.ey.com/de\\_de/ey-scout](http://www.ey.com/de_de/ey-scout). Dort können Sie sich auch online anmelden.

## I. Quartal 2020 – EY Scout Finance Innovation

Ihr Wegweiser zur Digitalisierung der Finanzfunktion

### Berlin, 31.03.2020

Anmeldung über  
Stefanie Riediger  
Tel. +49 30 25471 17090  
stefanie.riediger@de.ey.com

### Dortmund, 23.03.2020

Anmeldung über  
Marilyn Atkins  
Tel. +49 231 55011 22122  
marilyn.atkins@de.ey.com

### Eschborn, 02.04.2020

Anmeldung über  
Sven Peterson  
Tel. +49 6196 996 11085  
sven.peterson@de.ey.com

### Hamburg, 25.03.2020

Anmeldung über  
Alexandra Reggentin  
Tel. +49 40 36132 17539  
alexandra.reggentin@de.ey.com

### Mannheim, 02.04.2020

Anmeldung über  
Björn Kube  
Tel. +49 621 4208 21722  
bjoern.kube@de.ey.com

### München, 25.03.2020

Anmeldung über  
Heidi Hackenberg  
Tel. +49 89 14331 17319  
ey.scout.muenchen@de.ey.com

### Stuttgart, 26.03.2020

Anmeldung über  
Nicole Kögel  
Tel. +49 711 9881 14373  
nicole.koegel@de.ey.com

### Wien, 17.04.2020

Anmeldung über  
Nina Gottsbachner  
Tel. +43 1 21170 1100  
events.at@at.ey.com

### Zürich, 14.04.2020

Anmeldung über  
Irene Geissbuehler  
Tel. +41 58 286 3055  
irene.geissbuehler@ch.ey.com

## II. Quartal 2020 – EY Scout International Accounting

Ihr Wegweiser durch die Welt der internationalen Rechnungslegung

### Berlin, 23.06.2020

Anmeldung über  
Stefanie Riediger  
Tel. +49 30 25471 17090  
stefanie.riediger@de.ey.com

### Eschborn, 24.06.2020

Anmeldung über  
Sven Peterson  
Tel. +49 6196 996 11085  
sven.peterson@de.ey.com

### Hamburg, 24.06.2020

Anmeldung über  
Alexandra Reggentin  
Tel. +49 40 36132 17539  
alexandra.reggentin@de.ey.com

### Hannover, 25.06.2020

Anmeldung über  
Silke Forkefeld  
Tel. +49 511 8508 17622  
silke.forkefeld@de.ey.com

### Köln, 03.07.2020

Anmeldung über  
Marilyn Atkins  
Tel. +49 231 55011 22122  
marilyn.atkins@de.ey.com

### Mannheim, 02.07.2020

Anmeldung über  
Björn Kube  
Tel. +49 621 4208 21722  
bjoern.kube@de.ey.com

### München, 24.06.2020

Anmeldung über  
Heidi Hackenberg  
Tel. +49 89 14331 17319  
ey.scout.muenchen@de.ey.com

### Stuttgart, 25.06.2020

Anmeldung über  
Nicole Kögel  
Tel. +49 711 9881 14373  
nicole.koegel@de.ey.com

### Linz, 25.06.2020

Anmeldung über  
Verena Stickler  
Tel. +43 732 790790 5555  
verena.stickler@at.ey.com

### Salzburg, 24.06.2020

Anmeldungen über  
Fahra Topalovic  
Tel. +43 662 2055 5224  
fahra.topalovic@at.ey.com

### Wien, 26.06.2020

Anmeldung über  
Nina Gottsbachner  
Tel. +43 1 21170 1100  
events.at@at.ey.com

### Zürich, 23.06.2020

Anmeldung über  
Irene Geissbuehler  
Tel. +41 58 286 3055  
irene.geissbuehler@ch.ey.com

# EY-Publikationen



## International GAAP® 2020

International GAAP® 2020 ist ein umfassendes Handbuch zur Interpretation und Umsetzung der IFRS. Es bietet einen detaillierten Einblick in die Herausforderungen, denen Unternehmen in der praktischen Anwendung der IFRS begegnen. Die Neuauflage von International GAAP® enthält folgende Highlights:

- ▶ Es werden die weiterhin zahlreichen Umsetzungsprobleme beleuchtet, die sich aus der Anwendung von IFRS 9 *Finanzinstrumente* und IFRS 15 *Umsatzerlöse aus Verträgen mit Kunden* ergeben.
- ▶ Es werden komplexe Umsetzungsprobleme erläutert, die sich bei der Anwendung von IFRS 16 *Leasingverhältnisse* durch Unternehmen ergeben.
- ▶ Darüber hinaus ist ein aktualisiertes Kapitel zum neuen IFRS 17 *Versicherungsverträge* enthalten, das auch den aktuellen Entwurf des IASB beinhaltet, der verschiedene Änderungen des Standards vorschlägt. Das Kapitel behandelt auch die jüngsten Diskussionen der Transition Resource Group des IASB zur Umsetzung und untersucht weitere Fragen im Zusammenhang mit der Vorbereitung zur Erstanwendung des neuen Standards durch Versicherer.
- ▶ Ebenfalls berücksichtigt werden geänderte Standards und neue Interpretationen, die seit der Erstellung der Ausgabe 2019 herausgegeben wurden.
- ▶ Außerdem werden zahlreiche Projekte und Fragestellungen, die derzeit vom IASB und vom IFRS Interpretations Committee erörtert werden, und die möglichen sich daraus ergebenden Änderungen der Rechnungslegungsvorschriften erläutert.
- ▶ Dank der umfassenden Erfahrung der Verfasser mit aktuellen Themen bietet das Werk Hilfestellung zu zahlreichen Fragen im Zusammenhang mit der praktischen Anwendung von IFRS.

**Exemplare dieser dreibändigen Kommentierung können Sie unter [www.wileygaap.com](http://www.wileygaap.com) bestellen.**

**Die folgenden Publikationen stehen Ihnen in englischer Sprache unter [www.ey.com/ifrs](http://www.ey.com/ifrs) in der Rubrik „Publications“ zum Download zur Verfügung.**



## IFRS Update of standards and interpretations in issue at 30 September 2019

Diese Publikation gibt Ihnen einen Überblick über die Standards und Interpretationen, die auf Geschäftsjahre, die am 30. September 2019 oder später enden, anzuwenden sind. Darüber hinaus werden die wesentlichen Entscheidungen in den laufenden Projekten des IASB und die aktuellen Agenda Entscheidungen des IFRS Interpretations Committee dargestellt.



## Applying IFRS: IFRS 15 Revenue from Contracts with Customers. A closer look at IFRS 15, the revenue recognition standard. Updated October 2018

Diese umfassend überarbeitete Ausgabe unserer umfangreichen Publikation fasst den Standard des IASB sowie alle bisher erschienenen Anpassungen zusammen und hebt Unterschiede zum FASB-Standard hervor. Sie berücksichtigt ferner sämtliche Themen, die von der Joint Transition Resource Group (TRG) auf ihren gemeinsamen Sitzungen diskutiert wurden. Darüber hinaus werden zahlreiche neue, im Zuge der Weiterentwicklung des Diskussionsstandes und der Implementierung aufgetretene Fragestellungen berücksichtigt.



## Applying IFRS: Presentation and disclosure requirements of IFRS 15. Updated November 2019

Die Publikation bietet einen umfassenden Überblick über die neuen Darstellungs- und Angabevorschriften und enthält zur Illustration eine Reihe von Praxisbeispielen von Unternehmen, die IFRS 15 bereits vorzeitig angewandt haben. Neben der Darstellung der Anforderungen des IFRS 15 bezogen auf die primären Abschlussbestandteile, den Anhang, Angaben in Zwischenberichten und die Übergangsangaben enthält die Broschüre eine Zusammenfassung der wesentlichen Angabepflichten zu den einzelnen Bereichen in Tabellen und Checklisten sowie zahlreiche Praxisbeispiele von Unternehmen und Erläuterungen der wesentlichen Angabepflichten.

**Die folgenden Publikationen stehen Ihnen in deutscher Sprache unter [www.de.ey.com/ifrs](http://www.de.ey.com/ifrs) zum Download zur Verfügung.**



### **International GAAP® IFRS-Checkliste für angabepflichtige Informationen**

Die Checkliste ist anwendbar auf Geschäftsjahre, die am 31. Dezember 2019 oder später enden. Sie berücksichtigt die bis zum 31. August 2019 vom IASB verabschiedeten Standards und Interpretationen.



### **Good Group (International) Limited: Muster-Konzernabschluss nach IFRS zum 31. Dezember 2019**

Der Musterkonzernabschluss nach IFRS der Good Group (International) Limited und ihrer Tochtergesellschaften berücksichtigt die bis zum 31. August 2019 vom IASB veröffentlichten und für am oder nach dem 1. Januar 2019 beginnende Geschäftsjahre anzuwendenden IFRS.



### **Im Fokus: Darstellungs- und Angabevorschriften von IFRS 16**

Die Publikation bietet einen umfassenden Überblick über die neuen Darstellungs- und Angabevorschriften und enthält zur Illustration eine Reihe von Praxisbeispielen von Unternehmen, die IFRS 16 bereits vorzeitig angewandt haben. Neben

der Darstellung der Anforderungen des IFRS 16 bezogen auf die primären Abschlussbestandteile und den Anhang sowie die Übergangsangaben enthält die Broschüre eine Zusammenfassung der wesentlichen Angabepflichten zu den einzelnen Bereichen in Tabellen und Checklisten sowie zahlreiche Praxisbeispiele von Unternehmen.



### **Im Fokus:**

#### **Eine nähere Betrachtung von IFRS 16**

IFRS 16 ist verpflichtend auf Berichtsperioden anzuwenden, die am oder nach dem 1. Januar 2019 beginnen. Diese im Dezember 2018 umfassend überarbeitete Ausgabe unserer umfangreichen Publikation fasst den Standard des IASB zusammen und erläutert anhand zahlreicher Beispiele den aktuellen Stand der Diskussion.



### **Leasinginnovationen: von Day 1 Readiness zu Day 2 Business Performance**

In unserer neuen EY-Scout-Broschüre beleuchten wir die Aspekte, wie und warum sich Unternehmen, die vor der Konzeptionierung oder gar Umsetzung ihrer Digitalisierungsstrategie stehen, jetzt auch mit der Integration und Transformation ihrer Leasinglösung beschäftigen sollten und wie Unternehmen ihre derzeitige Lösung vom simplen Lease Accounting hin zum Lease-Management entwickeln können.

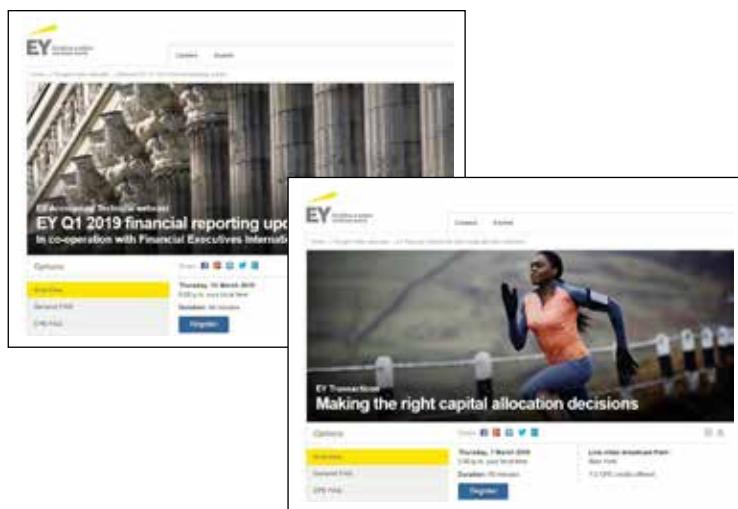
# Webcasts

## EY IFRS Webcasts

Informieren Sie sich interaktiv mit den EY IFRS Webcasts über aktuelle Themen der internationalen Rechnungslegung. In einer Gesprächsrunde stellen Ihnen Fachleute neue Standards, Änderungen, aktuelle Problemstellungen und Entwicklungen vor und diskutieren diese miteinander. Anhand einer Web-Präsentation, die Ihnen auch zum Download zur Verfügung steht, wird durch den Webcast geführt. Ihre Fragen zum jeweiligen Thema können Sie direkt über eine Eingabemaske stellen und so mit den Fachleuten in Interaktion treten.

Die Webcasts stehen Ihnen im Online-Archiv auch nach der Live-Ausstrahlung zur Verfügung. So können Sie selbst bestimmen, wann Sie an den Webcasts teilnehmen.

Haben Sie Interesse? Registrieren Sie sich unter [www.de.ey.com/ifrs](http://www.de.ey.com/ifrs) oder [www.ey.com/ifrs](http://www.ey.com/ifrs) für die Live-Webcasts. Unter der Rubrik „Thought Center Webcasts“ auf unserer Website finden Sie eine Übersicht über die Webcasts der nächsten Monate.



# Ihre Kontakte

Deutschland, Österreich, Schweiz und Luxemburg

## Deutschland

### Nord/Ost

**Olaf Boelsens**  
Telefon +49 40 36132 17715  
olaf.boelsens@de.ey.com

**Martin Beyersdorff**  
Telefon +49 40 36132 20093  
martin.beyersdorff@de.ey.com

**Prof. Dr. Sven Hayn**  
Telefon +49 40 36132 12277  
sven.hayn@de.ey.com

**Dr. Robert Link**  
Telefon +49 30 25471 19604  
robert.link@de.ey.com

**Stefania Mandler**  
Telefon +49 341 2526 23583  
stefania.mandler@de.ey.com

**Christoph Piesbergen**  
Telefon +49 40 36132 12343  
christoph.piesbergen@de.ey.com

**Arne Weber**  
Telefon +49 40 36132 12353  
arne.e.weber@de.ey.com

### West

**Andreas Muzzu**  
Telefon +49 231 55011 22126  
andreas.muzzu@de.ey.com

**Stefan Pfeiffer**  
Telefon +49 201 2421 21849  
stefan.pfeiffer@de.ey.com

### Südwest

**Dr. Stefan Bischof**  
Telefon +49 711 9881 15417  
stefan.bischof@de.ey.com

**Ulf Blaum**  
Telefon +49 711 98811 9294  
ulf.blaum@de.ey.com

**Helge-Thomas Grathwol**  
Telefon +49 621 4208 10132  
helge-thomas.grathwol@de.ey.com

**Prof. Dr. Steffen Kuhn**  
Telefon +49 711 9881 14063  
steffen.kuhn@de.ey.com

### Mitte

**Jörg Bösser**  
Telefon +49 6196 996 26944  
joerg.boesser@de.ey.com

**Ralf Geisler**  
Telefon +49 6196 996 27304  
ralf.geisler@de.ey.com

**Andreas Grote**  
Telefon +49 6196 996 26123  
andreas.grote@de.ey.com

**Jochen Kirch**  
Telefon +49 6196 996 24240  
jochen.kirch@de.ey.com

**Gerd Winterling**  
Telefon +49 6196 996 24271  
gerd.winterling@de.ey.com

### Bayern

**Dr. Christine Burger-Disselkamp**  
Telefon +49 89 14331 13737  
christine.burger-disselkamp@de.ey.com

**Christiane Hold**  
Telefon +49 89 14331 12368  
christiane.hold@de.ey.com

### Financial Services Organisation

**Christoph Hultsch**  
Telefon +49 6196 996 26833  
christoph.hultsch@de.ey.com

## Österreich

**Stefan Uher**  
Telefon +43 732 790 790  
stefan.uher@at.ey.com

## Schweiz

**Jolanda Dolente**  
Telefon +41 58 286 8331  
jolanda.dolente@ch.ey.com

**Roland Ruprecht**  
Telefon +41 58 286 6187  
roland.ruprecht@ch.ey.com

**Dr. Frederik Schmachtenberg**  
Telefon +41 58 286 3490  
frederik.schmachtenberg@ch.ey.com

## Luxemburg

**Dr. Christoph Haas**  
Telefon +352 42 124 8305  
christoph.haas@lu.ey.com

**Petra Karpen**  
Telefon +352 42 124 8112  
petra.karpen@lu.ey.com

About EY

EY is a global leader in assurance, tax, transaction and advisory services. The insights and quality services we deliver help build trust and confidence in the capital markets and in economies the world over. We develop outstanding leaders who team to deliver on our promises to all of our stakeholders. In so doing, we play a critical role in *building a better working world* for our people, for our clients and for our communities.

EY refers to the global organization, and may refer to one or more, of the member firms of Ernst & Young Global Limited, each of which is a separate legal entity. Ernst & Young Global Limited, a UK company limited by guarantee, does not provide services to clients. Information about how EY collects and uses personal data and a description of the rights individuals have under data protection legislation are available via [ey.com/privacy](http://ey.com/privacy). For more information about our organization, please visit [ey.com](http://ey.com).

© 2020 EYGM Limited.  
All Rights Reserved.

GSA Agency  
SRE 1911-069  
ED None



In line with EY's commitment to minimize its environmental impact this document has been printed CO<sub>2</sub> neutral and on FSC®-certified paper that consists of 60% recycled fibers.

This material has been prepared for general informational purposes only and is not intended to be relied upon as accounting, tax, or other professional advice. Please refer to your advisors for specific advice.

[ey.com](http://ey.com)