

IFRS Aktuell

Ausgabe 01.2021

Neueste Entwicklungen
in der IFRS-Welt

IFRS Foundation

Konsultationspapier zum Thema Nachhaltigkeitsberichterstattung veröffentlicht

IFRS 15 *Erlöse aus Verträgen mit Kunden*

Aktuelle Anwendungsfragen bezüglich Cloud Computing und des Verkaufs einer Mantelgesellschaft

DPR-Prüfungsschwerpunkte

Die Prüfungsschwerpunkte für Konzernabschlüsse 2020 und Zwischenabschlüsse 2021 im Überblick

IFRS Snacks

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

Die IFRS Foundation veröffentlicht Dokument mit hilfreichen Hinweisen zu Auswirkungen von klimabezogenen Sachverhalten auf IFRS-Jahresabschlüsse

Quelle: IFRS-Foundation-Website, 20. November 2020, und eigene Recherchen

Der Klimawandel ist ein Thema, an dem Investoren und andere IFRS-Interessengruppen wegen seiner potenziellen Auswirkungen auf die Geschäftsmodelle, Cashflows, Finanzlage und finanzielle Performance von Unternehmen zunehmend interessiert sind.

Am 20. November 2020 hat die IFRS Foundation ein Dokument mit hilfreichen Hinweisen veröffentlicht, um aufzuzeigen, wie die bestehenden Anforderungen in den

IFRS von Unternehmen verlangen, *klimabezogene Sachverhalte* zu berücksichtigen, wenn deren Auswirkungen für den IFRS-Jahresabschluss wesentlich sind. Die Hinweise ergänzen einen Artikel, den das Mitglied des International Accounting Standards Board, Nick Anderson, im November 2019 zu diesem Thema geschrieben hat.¹ Das Dokument mit hilfreichen Hinweisen wurde als Antwort auf die Anfragen von Interessengruppen nach weiteren Informationen zu diesem Thema entwickelt.

Das Dokument weist darauf hin, dass Unternehmen bei der Anwendung der IFRS klimabezogene Sachverhalte berücksichtigen müssen, wenn die Auswirkungen dieser Sachverhalte im Zusammenhang mit dem Jahresabschluss als Ganzes wesentlich sind. Zum Beispiel können Informationen darüber, wie das Management klimabezogene Sachverhalte bei der Erstellung des Jahresabschlusses eines Unternehmens berücksichtigt hat, im Hinblick auf die wichtigsten *Ermessensentscheidungen und Schätzungen*, die das Management getroffen hat, wesentlich sein. Das Dokument enthält eine nicht erschöpfende Liste von Beispielen dafür, wann Unternehmen klimabezogene Sachverhalte in ihrer Berichterstattung berücksichtigen müssen, und soll die konsequente Anwendung der IFRS unterstützen. Es ergänzt oder ändert nicht die Anforderungen in den Standards.

1 Der vollständige Artikel von Nick Anderson „IFRS®-Standards und klimabezogene Offenlegungen“ findet sich hier: <https://cdn.ifrs.org/-/media/feature/news/2019/november/in-brief-climate-change-nick-anderson.pdf?la=en>

2 Weiterführende Informationen sind der Presseerklärung der EFRAG zu entnehmen: <https://www.efrag.org/News/Project-446/EFRAG-Final-Comment-Letter-on-Primary-Financial-Statements>. Die vollständige Stellungnahme der EFRAG findet sich hier: <https://www.efrag.org/Assets/Download?assetUrl=%2Fsites%2Fwebpublishing%2FLists%2FProject%20News%2FAttachments%2F446%2FEFRAG%20final%20Comment%20Letter%20on%20Primary%20Financial%20Statements.pdf>

EFRAG veröffentlicht Stellungnahme zum IASB- Entwurf ED/2019/7 *Allgemeine Darstellung und Angaben*

Quelle: EFRAG-Website, 5. November 2020, und eigene Recherchen

Der Entwurf ED/2019/7 *Allgemeine Darstellung und Angaben* des IASB soll zukünftig IAS 1 *Darstellung des Abschlusses* ersetzen. In ihrer Stellungnahme unterstützt die European Financial Reporting Advisory Group (EFRAG) die Vorschläge des IASB in Bezug auf den Ausweis einer Betriebs-, Investitions- und Finanzierungskategorie in der Gewinn- und Verlustrechnung, um die Vergleichbarkeit zu verbessern und die *Vielfalt in der Praxis* zu verringern. Vorbehalte äußert sie jedoch gegenüber einigen im Entwurf enthaltenen Vorschlägen. Diese betreffen unter anderem folgende Aspekte:

- ▶ Die Unterscheidung zwischen integralen oder nicht integralen assoziierten Unternehmen und Joint Ventures erfordert ein erhebliches Maß an Ermessensausübungen durch die Unternehmen; klare Leitlinien zum Begriff „Hauptgeschäftstätigkeit des Unternehmens“ (*main business activity*) sind erforderlich.
- ▶ Die neu geschaffenen Kategorien in der Gewinn- und Verlustrechnung stimmen trotz ähnlicher Benennung nicht mit der Darstellung der Zahlungsströme in der Kapitalflussrechnung überein.
- ▶ Die Wechselwirkung mit bestehenden regulatorischen Rahmenbedingungen, einschließlich der Wechselwirkung der Vorschläge des IASB mit IFRS 17 *Versicherungsverträge* und IFRS 9 *Finanzinstrumente*, sollten berücksichtigt werden.

Demgegenüber begrüßt die EFRAG die Bemühungen des IASB, außergewöhnliche Erträge und Aufwendungen (*unusual income and expense*) zu definieren und Angaben dazu im Anhang aufzunehmen, wie auch die Vorschläge zu Leitlinien für von der Unternehmensleitung definierte Erfolgskennzahlen. Gleichzeitig weist die EFRAG aber auch hier auf eine Vielzahl von Herausforderungen hin.²



Inhalt

04

Konsultationspapier zum Thema Nachhaltigkeitsberichterstattung veröffentlicht

10

Das IASB schließt sein Projekt zur IBOR-Reform ab

18

Aktuelle Anwendungsfragen im Zusammenhang mit IFRS 15 *Erlöse aus Verträgen mit Kunden*

30

DPR Prüfungsschwerpunkte 2021

38

EY Scout: Praxisforum und Webcasts

40

EY-Publikationen

42

Ihre Kontakte in Deutschland, Österreich, der Schweiz und Luxemburg

Impressum

Redaktion:

Christiane Hold, Steffi Gloßmann

Design und Layout: Sabine Reissner

Lektorat: Jutta Cram

Druck: Druck- und Verlagshaus

Zarbock GmbH & Co. KG

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

elena.walton@de.ey.com

Bilderserie: Nairobi



Die Treuhänder der IFRS-Stiftung haben am 30. September 2020 ein Konsultationspapier (*Consultation Paper on Sustainability Reporting*) veröffentlicht,³ um den Bedarf an globalen Nachhaltigkeitsstandards zu ermitteln und um zu prüfen, welche Rolle die Stiftung bei der Entwicklung solcher globalen Standards spielen könnte. In diesem Artikel stellen wir das Ziel des Konsultationspapiers dar, gehen auf die Nachfrage nach globalen Nachhaltigkeitsstandards ein und schildern unsere Sichtweise.



Konsultationspapier zum Thema Nachhaltigkeitsberichterstattung veröffentlicht

Wichtige Fakten im Überblick

- ▶ Am 30. September 2020 veröffentlichten die Treuhänder der IFRS-Stiftung ein Konsultationspapier im Zusammenhang mit der Notwendigkeit globaler Nachhaltigkeitsstandards und der Rolle der Stiftung bei der Entwicklung solcher Standards.
- ▶ Das Konsultationspapier ist Teil des Konsultationsprozesses der Treuhänder zur Strategieplanung der Stiftung.
- ▶ In dem Konsultationspapier wird um Feedback zu drei wichtigen Bereichen gebeten:
 - ▶ die Notwendigkeit einer Nachhaltigkeitsberichterstattung
 - ▶ die Rolle, die der Stiftung bei der Entwicklung von Nachhaltigkeitsstandards zukommen würde
 - ▶ die etwaige Einrichtung eines „Sustainability Standards Board“ (SSB)
- ▶ Stellungnahmen zum Konsultationspapier werden bis zum 31. Dezember 2020 erbeten.

3 Das vollständige Konsultationspapier findet sich hier: <https://cdn.ifrs.org/-/media/project/sustainability-reporting/consultation-paper-on-sustainability-reporting.pdf?la=en>



Konsultationspapier zum Thema Nachhaltigkeitsberichterstattung veröffentlicht

Überblick

Die Treuhänder erstellten das Konsultationspapier im Rahmen einer Task Force. Es ist Teil des Konsultationsprozesses der Treuhänder zu der von der Stiftung umzusetzenden Strategie, der alle fünf Jahre angestoßen werden muss.

Ziel des Konsultationspapiers ist es, von Interessengruppen Feedback zu drei wichtigen Aspekten einzuholen:

- ▶ die Beurteilung der aktuellen Nachfrage nach einer Nachhaltigkeitsberichterstattung, um die Notwendigkeit der Entwicklung von globalen Nachhaltigkeitsstandards einzuschätzen
- ▶ die potenzielle Rolle, die die Stiftung bei der Entwicklung solcher Standards einnehmen könnte
- ▶ die Rolle eines „Sustainability Standards Board“ (SSB), dessen Gründung durch die Treuhänder vorgeschlagen wird

Diese drei Aspekte werden nachfolgend näher erläutert. Die Kommentierungsfrist zum Konsultationspapier endet am 31. Dezember 2020.

Wie groß ist die Nachfrage nach globalen Nachhaltigkeitsstandards?

Aktuelle Verwendung der Nachhaltigkeitsberichterstattung durch Interessengruppen

Die Task Force hat eng mit interessierten Parteien wie Anlegern, Regulatoren, Zentralbanken und Prüfungsgesellschaften zusammenarbeitet, um die Bedeutung der Nachhaltigkeitsberichterstattung zu ermitteln. Diese Untersuchung hat unter anderem Folgendes ergeben:

- ▶ Große institutionelle Anleger und Asset-Manager benötigen fundierte Angaben zu klimabezogenen Risiken und Nachhaltigkeitsindikatoren, um ihre Analysen zu verbessern und ihre Anlageentscheidungen auf eine solidere Grundlage zu stellen.

- ▶ Unternehmen verpflichten sich gegenüber Regulatoren, Verbrauchern und Anlegern, ihre Nachhaltigkeitsberichterstattung zu verbessern. Angesichts des Fehlens allgemein akzeptierter und angewandter Standards bestehen jedoch Bedenken, dass die bisherige Berichterstattung ineffizient und ineffektiv ist.
- ▶ Klimabezogene Risiken und umfassendere Nachhaltigkeit sind die Bereiche, die bei Zentralbanken im Fokus stehen, da sie als Treiber ihrer finanziellen Stabilität fungieren. Diese Bereiche haben weiter an Bedeutung gewonnen, seit Finanzaufsichtsbehörden Klimaanalysen in ihre Stresstest-Modelle einbeziehen.
- ▶ In manchen Regionen sind Regulatoren in die Nachhaltigkeitsberichterstattung involviert, je nachdem, welche politische Haltung die Regierung des jeweiligen Landes in dieser Frage einnimmt, indem sie z. B. die Unternehmen verpflichtet, auf eine Reduzierung ihrer CO₂-Emissionen auf null hinzuarbeiten.
- ▶ Prüfungsgesellschaften und andere Dienstleister haben bereits damit begonnen, Reporting-Regelwerke für den Fall zu entwickeln, dass die Standardsetzung zum Thema Nachhaltigkeit voranschreitet und sie möglicherweise die Nachhaltigkeitsberichterstattung zu bestätigen haben.

Derzeit bestehen zahlreiche Anforderungen an die Nachhaltigkeitsberichterstattung, von denen jede einen anderen Schwerpunkt aufgreift. Beispielsweise konzentrieren sich einige auf die Standardsetzung im Bereich der nichtfinanziellen Informationen, einige auf Regelwerke für nicht-finanzielle Informationen und wieder andere auf Regelwerke für klimabezogene Angaben. Sie variieren auch hinsichtlich ihres Fokus zwischen den Auswirkungen der Risiken auf ein Unternehmen selbst und/oder denjenigen, die ein Unternehmen auf die Umwelt haben kann. Diesbezüglich merkte die Task Force an, dass „[...] die unterschiedlichen Ansätze und Ziele auf globaler Ebene die Gefahr einer zunehmenden Zersplitterung bergen. Die potenzielle Zersplitterung und die wachsende Nachfrage seitens Interes-



sengruppen machen die Notwendigkeit eines globalen Regelwerkes deutlich, damit Vergleichbarkeit gegeben ist und die Komplexität der Ansätze und Ziele verringert wird.“

Auf der Basis der Feststellungen, die die Task Force aus der Befragung der Interessengruppen und eigenen Recherchen gezogen hat, wird im Konsultationspapier geschlussfolgert, dass es dringend erforderlich ist, die von Unternehmen bereitgestellten Informationen zur Nachhaltigkeit zu verbessern, da „[...] eine Reihe von vergleichbaren und einheitlichen Standards es Unternehmen ermöglicht, durch verstärkte Transparenz ihrer Nachhaltigkeitsinitiativen das Vertrauen der Öffentlichkeit zu gewinnen, und dies wird für die Anleger und auch für ein breiteres Publikum hilfreich sein angesichts einer Lage, in der die Gesellschaft Maßnahmen fordert, um den Klimawandel aufzuhalten“. Es wird auch darauf hingewiesen, dass viele Interessengruppen erkannt haben, dass sich weitere Verzögerungen im Hinblick auf eine gemeinsame globale Initiative nachteilig auf den Übergang zu einer klimafreundlichen Wirtschaft auswirken könnten.

Welche Rolle sollte die Stiftung dabei spielen?

Gründe für eine Einbindung der Stiftung

Mehrere Gremien und Organisationen haben sich aus folgenden Gründen für die IFRS-Stiftung als ein denkbare Standardsetzungsorgan im Zusammenhang mit der Nachhaltigkeitsberichterstattung ausgesprochen:

- ▶ Das vorhandene Expertenwissen der Stiftung im Bereich der Standardsetzung und das formalisierte Verfahren (*due process*) basieren auf Transparenz, einer breit angelegten Konsultation und Rechenschaftspflicht.
- ▶ Die Stiftung unterhält starke, auf Zusammenarbeit ausgelegte internationale Beziehungen zu Regierungen, Regulatoren und nationalen Standardsetzern.

- ▶ Sie arbeitet in Bezug auf die Standardsetzung, auf Unterstützungsmaßnahmen zur Implementierung und zur Aktualisierung der Standards eng mit interessierten Parteien zusammen.

Dessen ungeachtet wird in dem Konsultationspapier betont, dass die IFRS-Stiftung, sofern sie an der Nachhaltigkeitsberichterstattung beteiligt würde, Unterstützung durch Regierungen, Regulatoren und nationale Standardsetzer erhalten und mit diesen eng zusammenarbeiten müsste.

Von den Treuhändern betrachtete Optionen in Bezug auf die Rolle der IFRS-Stiftung

Als Antwort auf die weithin anerkannte und dringliche Nachfrage nach einer konsistenten Nachhaltigkeitsberichterstattung und auf die Tatsache, dass die Stiftung als die naheliegendste Organisation zur Übernahme dieser Aufgabe vorgeschlagen wurde, analysierten die Treuhänder verschiedene Optionen dafür, wie die Stiftung diese strategische Rolle ausführen könnte. Die wichtigsten davon sind die folgenden:

- ▶ Den Status quo beibehalten: Die Treuhänder merkten an, dass das Beibehalten des Status quo für die Stiftung ein geringes Risiko bedeuten würde. Sie waren jedoch der Ansicht, dass weder die Interessenvertreter der Stiftung vom Status quo profitieren würden noch die sonstigen interessierten Parteien, die erwarten, dass die Stiftung beim Thema der globalen Nachhaltigkeitsberichterstattung eine führende Rolle einnimmt.
- ▶ Bestehende Initiativen voranbringen: Die Stiftung könnte eine Koordinierungsaufgabe übernehmen, um die bereits bestehenden Initiativen zur Nachhaltigkeitsberichterstattung voranzubringen und zu harmonisieren. Die Treuhänder vertraten die Ansicht, dass diese Option das Risiko einer zunehmenden Zersplitterung und Komplikation des Prozesses berge, anstatt zur Entwicklung eines globalen Regelwerks für eine einheitliche Standardsetzung beizutragen.



Konsultationspapier zum Thema Nachhaltigkeitsberichterstattung veröffentlicht

► Ein SSB einrichten: Die Stiftung könnte die Aufgabe eines Standardsetzers übernehmen, mit den bereits bestehenden Initiativen zusammenarbeiten und auf der bereits getanen Arbeit aufsetzen. Die Treuhänder betrachten diese als die vorteilhafteste aller diskutierten Optionen, da sie vermutlich am stärksten dazu beitragen könnte, die Komplexität der Nachhaltigkeitsberichterstattung zu verringern und eine Vergleichbarkeit zu erreichen.

Welche Funktion hätte ein SSB?

Ziel des SSB

Sollten sich die Treuhänder zugunsten der Gründung eines SSB entscheiden, wäre dessen Ziel, *weltweit einheitliche Standards zur Nachhaltigkeitsberichterstattung* zu entwickeln und zu pflegen, indem es auf bereits bestehenden Regelwerken und Standards zum Thema Nachhaltigkeit aufsetzt. Anfänglich läge der Fokus des SSB auf dem durch den Klimawandel bedingten Risiko, da es sich hierbei um ein wesentliches finanzielles Risiko handelt, das verstärkt in den Fokus von Anlegern und Finanzaufsichtsbehörden gerückt ist. Damit würde das SSB den politischen Initiativen mehrerer Länder folgen. Im Konsultationspapier wird jedoch darauf hingewiesen, dass Begriffe wie „klimabezogene Informationen“ Interpretationsspielraum bieten und angemessen definiert werden müssten. Die Treuhänder können sich auch vorstellen, den Tätigkeitsbereich des SSB in der Zukunft zu erweitern, um neben den prioritären Klima- und Umweltfragen sonstige aufkommende Schwerpunktthemen vorbehaltlich der *Due-process*-Anforderungen der Stiftung abzuhandeln.

Governance-Struktur des SSB

Die Treuhänder haben vorgeschlagen, das SSB in die aktuelle Governance-Struktur der Stiftung einzugliedern. Auf diese Weise wäre es in der Lage, den bestehenden Standardsetzungsprozess, den *due process* und das Netzwerk der Stiftung zu nutzen. Das Konsultationspapier enthält einige besondere Anforderungen, die die Treuhänder als unerlässlich betrachten, damit das SSB erfolgreich tätig sein kann:

- Es soll ein hinreichender Grad an globaler Unterstützung durch Behörden, globale Regulatoren und Marktteilnehmer, darunter Anleger und Jahresabschlussersteller, auf Schlüsselmärkten erreicht werden.
- Durch die Zusammenarbeit mit regionalen Initiativen soll eine konsistente Nachhaltigkeitsberichterstattung auf globaler Ebene erreicht und deren Komplexität verringert werden.
- Es soll gewährleistet sein, dass die Governance-Struktur angemessen ist.
- Die Treuhänder, die Mitglieder des SSB und die Mitarbeiter sollen eine angemessene technische Kompetenz aufweisen.
- Es soll eine gesonderte Finanzierung in der erforderlichen Höhe bereitgestellt werden; außerdem soll die Möglichkeit bestehen, weitere finanzielle Unterstützung gewährt zu bekommen.
- Um im Rahmen der Finanzberichterstattung effektive Synergien zu erzeugen, sollen eine entsprechende Struktur und Kultur entwickelt werden.
- Es soll sichergestellt werden, dass die aktuelle Mission und die Ressourcen der Stiftung nicht gefährdet werden.

Zusammenarbeit zwischen dem SSB und anderen Organisationen und regionalen Initiativen

Im Konsultationspapier wird betont, wie wichtig die Zusammenarbeit mit den bereits bestehenden an der Nachhaltigkeitsberichterstattung beteiligten Organisationen ist. Sofern die Einrichtung des SSB voranschreitet, werden die Treuhänder sich damit befassen, auf welche Weise die Zusammenarbeit mit diesen Organisationen am besten ablaufen kann; dies wiederum wird es dem SSB erleichtern, fachliches Know-how in Bezug auf die Nachhaltigkeitsberichterstattung aufzubauen, und sicherstellen, dass es mit ausreichenden Ressourcen für die Erfüllung seiner Auf-



gaben ausgestattet wird. Außerdem merkten die Treuhänder an, dass der Erfolg einer global angelegten Initiative zur Nachhaltigkeitsberichterstattung ohne die Kooperation mit den bestehenden nationalen und regionalen Initiativen nicht vorstellbar sei.

Ziel der Nachhaltigkeitsberichterstattung und Überlegungen hinsichtlich der einfachen und doppelten Wesentlichkeit (single vs. double materiality)

Die Treuhänder befürworten das Konzept der Wesentlichkeit und sind sich seiner Tragweite für die Nachhaltigkeitsberichterstattung bewusst. Die Ansichten der Interessengruppen zum Wesentlichkeitskonzept gehen jedoch auseinander. Einige sind der Meinung, dass sich das SSB darauf konzentrieren sollte, Anleger und andere Marktteilnehmer vor allem dabei zu unterstützen, Informationen offenzulegen, die die Auswirkungen auf das Unternehmen betreffen. Andere sind der Ansicht, dass das SSB Standards auf der Basis des Konzepts der *doppelten Wesentlichkeit* entwickeln sollte. Dies bedeutet, dass das berichtende Unternehmen zusätzlich über die Auswirkungen seiner Geschäftstätigkeit auf die Umwelt berichten muss, da auch dies für die Adressaten der Berichterstattung von Bedeutung ist.

Die Treuhänder nehmen an, dass das Konzept der doppelten Wesentlichkeit eine Komplexität erzeugen und den Prozess der Standardentwicklung tatsächlich verzögern würde. Sie schlagen daher vor, dass sich die Nachhaltigkeitsberichterstattung zunächst auf Informationen konzentriert, die für die Anleger und andere Marktteilnehmer am wichtigsten sind. Dies ist auch die Ansicht des IASB. Langfristig und in dem Maße, in dem die verschiedenen Länder im Zeitablauf das Konzept der doppelten Wesentlichkeit vorziehen, könnte das SSB eine Umfangserweiterung in Erwägung ziehen.

Prüfung der Nachhaltigkeitsberichterstattung

In dem Konsultationspapier wird festgehalten, dass eine *Konsistenz in der Nachhaltigkeitsberichterstattung auf globaler Ebene* besser erreicht werden kann, wenn die von

Unternehmen berichteten nachhaltigkeitsbezogenen Informationen von externen *Prüfern* bestätigt werden. Ungeachtet dessen, wie standardisiert die Informationen nach der Entwicklung globaler Standards zur Nachhaltigkeitsberichterstattung sein mögen, ist es unvermeidlich, dass die Angaben variieren. Daher sollte die *Ausarbeitung eines Prüfungskonzepts* in Bezug auf nachhaltigkeitsbezogene Informationen, das ähnlich dem für die Finanzberichterstattung bestehenden Konzept gestaltet ist, erwogen werden.

Unsere Sichtweise

Mit der Schaffung des SSB könnte die IFRS-Stiftung bei der Nachhaltigkeitsberichterstattung auf globaler Ebene eine wichtige Rolle übernehmen.

Durch die Nutzung der bestehenden Strukturen und Prozesse des IASB bei der Standardsetzung auf globaler Ebene könnte das SSB dieses Fachwissen vorteilhaft einsetzen, um die neuen Standards zur Nachhaltigkeitsberichterstattung zu entwickeln.

Die Stiftung wird ihrer Aufgabe jedoch nur dann erfolgreich nachkommen können, wenn das SSB eng mit den anderen Organisationen zusammenarbeitet, die in das Thema Nachhaltigkeitsberichterstattung involviert sind. Dies wäre insbesondere der Fall, wenn langfristig beschlossen würde, das Konzept der doppelten Wesentlichkeit (*double materiality*) zu verfolgen.



Am 27. August 2020 hat das International Accounting Standards Board (IASB oder „das Board“) mit *Interest Rate Benchmark Reform – Phase 2, Amendments to IFRS 9, IAS 39, IFRS 7, IFRS 4 and IFRS 16* die finale Fassung seiner Änderungen (nachfolgend: „Amendments“) veröffentlicht.⁴ In diesem Artikel geben wir einen Überblick über die Amendments, erläutern die wesentlichen Änderungen gegenüber dem Exposure Draft (ED)⁵ und stellen unsere Sichtweise dar.



Das IASB schließt sein Projekt zur IBOR-Reform ab

Wichtige Fakten im Überblick

- ▶ Am 27. August 2020 hat das IASB im Rahmen der Phase 2 seines Projekts zur IBOR-Reform Änderungen an IFRS 9, IAS 39, IFRS 7, IFRS 4 und IFRS 16 veröffentlicht.
- ▶ Die Änderungen betreffen Rechnungslegungsfragen im Zusammenhang mit der Einführung alternativer, risikofreier Referenzzinssätze für Finanzinstrumente, die bisher die Interbank Offered Rates (IBOR) als Referenzzinssatz zugrunde legen.
- ▶ Diese Änderungen sind für Berichtsjahre anzuwenden, die am oder nach dem 1. Januar 2021 beginnen. Eine frühere Anwendung ist jedoch zulässig.
- ▶ Die Veröffentlichung der Änderungen aus Phase 2 bildet den Abschluss des vom IASB in Verbindung mit der IBOR-Reform durchgeföhrten Standardänderungsprojekts.

4 Eine Zusammenfassung der Änderungen findet sich hier: <https://www.ifrs.org/news-and-events/2020/08/iasb-completes-response-to-ibor-reform/>. Weitere Erläuterungen zum Hintergrund des IASB-Projekts finden Sie in unseren Publikationen IFRS Developments Issue 144 und Issue 145. Darüber hinaus haben wir in den IFRS Developments Issue 152 und Issue 165 die Anpassungen aus Phase 1 und 2 zusammengefasst. In IFRS Developments Issue 172 finden Sie zudem die Erläuterungen des IASB aus seiner Sitzung im Juni 2020. Diese Publikationen können Sie unter www.ey.com/ifrs abrufen.

5 Einen Überblick über die Vorschläge des IASB finden Sie in IFRS Aktuell, Ausgabe 3/2020.



Das IASB schließt sein Projekt zur IBOR-Reform ab

Hintergrund und Überblick

Nach dem im Jahr 2018 getroffenen Beschluss der Regulierungsbehörden weltweit, die IBOR durch alternative, risikofreie Zinssätze (*risk-free rates [RFR]*) zu ersetzen, begann das IASB, Lösungen für die Auswirkungen der IBOR-Reform auf die Finanzberichterstattung zu erarbeiten. Es hat dieses Projekt in zwei Phasen unterteilt:

- Phase 1 beschäftigte sich mit Fragestellungen im Zusammenhang mit der Finanzberichterstattung im Zeitraum vor der Ablösung eines bislang geltenden Benchmark-Zinssatzes durch einen alternativen, risikofreien Zinssatz.
- Phase 2 konzentriert sich auf Sachverhalte, die sich zum Zeitpunkt der Ablösung eines bislang geltenden Benchmark-Zinssatzes durch einen RFR auf die Finanzberichterstattung auswirken könnten.

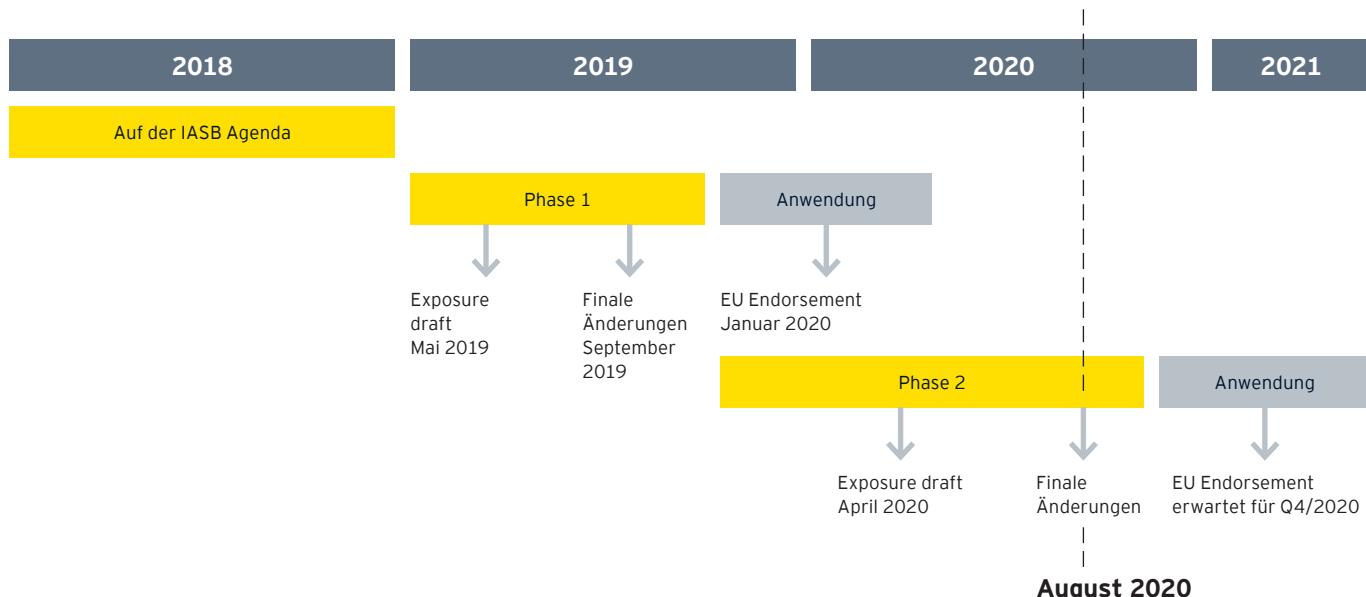
Die folgende Übersicht zeigt die zeitliche Abfolge des Projekts:

Mit der Finalisierung der Amendments aus Phase 2 ist das IASB-Projekt zur IBOR-Reform nun abgeschlossen.⁶

Praktischer Behelf für Modifizierungen

Die Amendments enthalten einen praktischen Behelf, der es gestattet, Vertragsänderungen oder Änderungen der vertraglichen Cashflows, die sich aus der Reform ergeben – etwa Schwankungen eines Marktzinssatzes –, als Änderungen eines variablen Zinssatzes zu behandeln. Die Anwendung dieses praktischen Behelfs setzt voraus bzw. legt die Annahme zugrunde, dass die Umstellung von einem IBOR-Benchmark-Zinssatz auf einen alternativen, risikofreien Referenzzinssatz auf *wirtschaftlich gleichwertiger Basis* erfolgt.

Bei Anwendung des *praktischen Behelfs* 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.



⁶ Eine Projektzusammenfassung findet sich hier: <https://cdn.ifrs.org/-/media/project/ibor-phase-2/project-summary-iborphase2-aug2020.pdf?la=en>

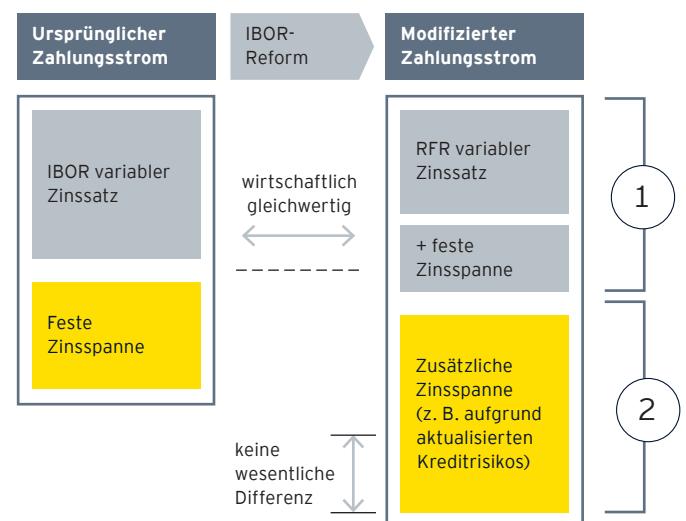


Die Amendments enthalten die folgenden Beispiele für aufgrund der IBOR-Reform erforderliche Modifizierungen, auf die der praktische Behelf beschränkt ist:

- ▶ die Ablösung eines geltenden Zinssatzes durch einen alternativen Referenzzinssatz oder die Änderung der Methode, die zur Berechnung des Referenzzinssatzes angewendet wird, um dadurch eine solche Reform des Zinssatz-Benchmarks zu erreichen
- ▶ die Erweiterung um einen festen Spread als Ausgleich für die Differenz zwischen dem bislang bestehenden und einem alternativen Referenzzinssatz
- ▶ Änderungen der Zinsanpassungsperiode, der Zinsanpassungstermine oder der Anzahl der Tage zwischen den Zinszahlungsterminen, die für den Wechsel des Referenzzinssatzes notwendig sind
- ▶ die Aufnahme einer Auffangbestimmung in die Vertragsbedingungen eines finanziellen Vermögenswerts oder einer finanziellen Verbindlichkeit, um die vorstehend beschriebenen Änderungen durchführen zu können

Alle sonstigen Modifizierungen des Finanzinstruments, die zur gleichen Zeit vorgenommen werden, etwa eine Veränderung des Credit Spread oder des Fälligkeitstermins, sind dann separat zu beurteilen. Handelt es sich um eine wesentliche Modifizierung, ist das Instrument auszubuchen. Ist sie 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 erforderliche Vorgehen stellt sich somit wie folgt dar:



Anwendung des praktischen Behelfs

1 Bei Änderungen, die sich direkt auf die IBOR-Reform beziehen, wird nur der Effektivzinssatz aktualisiert. Es wird keine Anpassung des Buchwerts vorgenommen.

2 Aktualisierter Effektivzinssatz, der zur Neuberechnung des Buchwerts verwendet wurde. Bei jeder Änderung wird der Gewinn oder Verlust erfolgswirksam erfasst.

Der praktische Behelf gilt auch für Unternehmen, die IFRS 4 *Versicherungsverträge* anwenden und die Befreiung von IFRS 9 *Finanzinstrumente* in Anspruch nehmen, sowie für Unternehmen, die IFRS 16 *Leasingverhältnisse* anwenden und Modifizierungen von Leasingverhältnissen durchführen müssen, die durch die IBOR-Reform bedingt sind.



Das IASB schließt sein Projekt zur IBOR-Reform ab

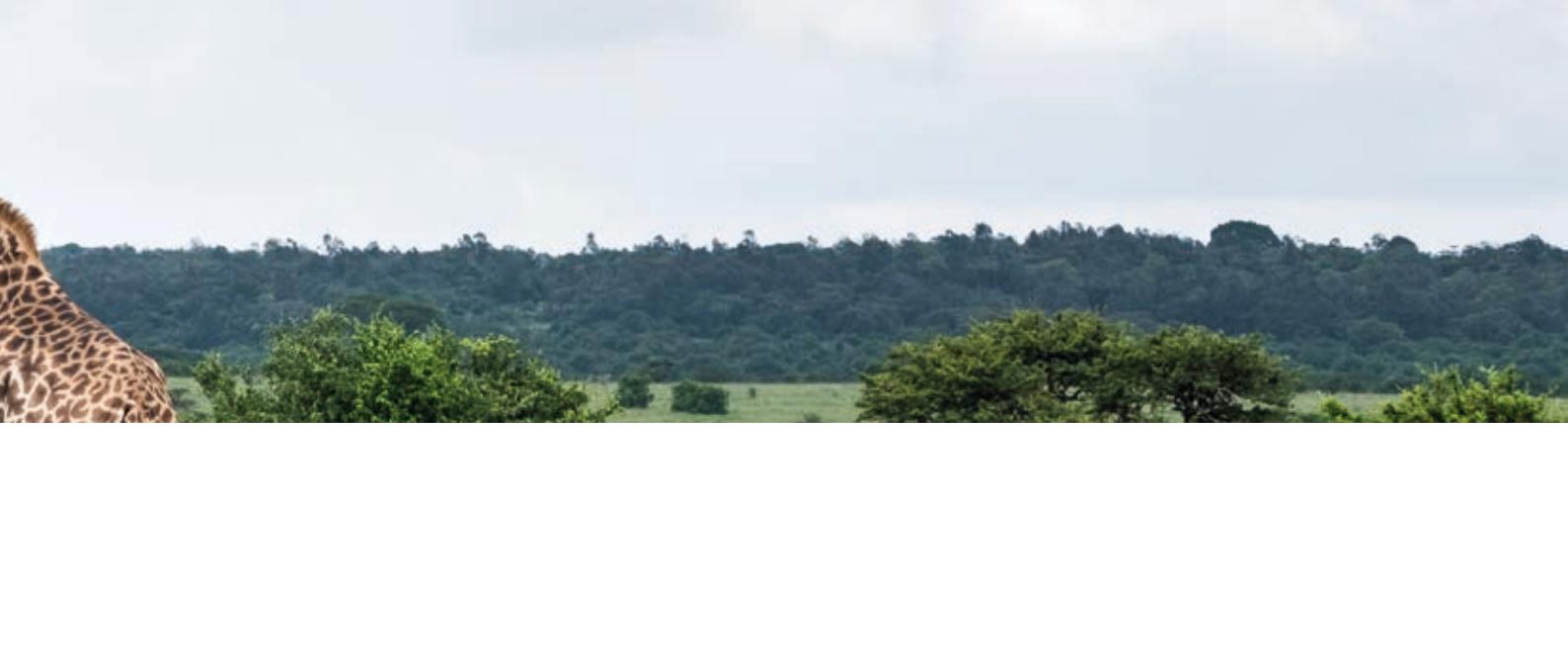
Befreiung von der Pflicht zur Beendigung einer Sicherungsbeziehung

a) Änderungen der Designation von Sicherungsbeziehungen

Mit den Amendments sind sowohl nach IFRS 9 als auch nach IAS 39 Änderungen der *Designation und der Dokumentation einer Sicherungsbeziehung*, die sich aus der IBOR-Reform ergeben, zulässig und führen somit nicht zur Einstellung des Hedge Accounting. Die zulässigen Änderungen umfassen die Neudefinition des abgesicherten Risikos, um auf einen RFR zu referenzieren, und die Neudefinition der Sicherungsinstrumente und/oder der Grundgeschäfte, um den RFR zu spiegeln.

Aufgrund der Stellungnahmen zum ED wurde entschieden, dass *Designationen von Sicherungsbeziehungen* auch dann anzupassen sind, wenn derivative Finanzinstrumente vorzeitig aufgelöst und zu den gleichen Bedingungen, aber mit einem RFR als Referenzzins durch ein neues Instrument ersetzt werden. Dies gilt unter der Voraussetzung, dass das ursprüngliche Sicherungsinstrument nicht ausgebucht wird. Die Grundlage dieser Schlussfolgerungen unterstellt, dass dann, wenn das als Ersatz dienende derivative Finanzinstrument mit derselben Gegenpartei wie das ursprüngliche Derivat sowie auf wirtschaftlich gleichwertiger Basis abgeschlossen wird, die damit verbundene Änderung nur mit geringer Wahrscheinlichkeit als wesentliche Modi-





fizierung zu werten ist und daher nicht zu einer Ausbuchung führt. Der praktische Behelf kommt auch dann zur Anwendung, wenn das ursprüngliche Derivat weiter eingesetzt wird und zusätzlich ein Basisswap abgeschlossen wird, bei dem das IBOR-Risiko gegen einen RFR getauscht wird. Hierzu muss jedoch der Basisswap auf das ursprüngliche Derivat bezogen sein.

Mit den Amendments zu IAS 39 wird ferner klargestellt, dass Unternehmen die *Methoden für die Effektivitätsbeurteilung* von Sicherungsbeziehungen aufgrund von Modifizierungen, die durch die IBOR-Reform bedingt sind, ändern dürfen, ohne dass dies zur Einstellung des Hedge Accounting führt.

In den Stellungnahmen zum ED wurde darauf hingewiesen, dass sich für Unternehmen operative Herausforderungen ergeben könnten, wenn sie die Designation von Sicherungsbeziehungen zum Zeitpunkt ihres Wechsels zu einem RFR ändern müssen. Daher gewähren die Amendments Unternehmen die Möglichkeit, die vorgeschriebenen Änderungen bis zum Ende der Berichtsperiode durchzuführen, in der eine durch die IBOR-Reform bedingte Modifizierung vorgenommen worden ist.

b) Neubewertung beim Wechsel zu einem RFR

Der ED enthielt Vorschläge für die Bilanzierung von Gewinnen und Verlusten aus Finanzinstrumenten, die zu dem Zeitpunkt entstehen, zu dem eine Umstellung auf einen alternativen, risikofreien Zinssatz erfolgt. Im Rahmen seiner Besprechungen der Stellungnahmen zum ED war das IASB zu dem Ergebnis gelangt, dass IFRS 9 und IAS 39 mit ihren allgemeinen Bestimmungen zur Messung und Erfassung von Ineffektivitäten bei Sicherungsbeziehungen bereits angemessene Regelungen für die Bilanzierung von Gewinnen und Verlusten aus der Umstellung des Referenzzinssatzes beinhalten. Daher wurden die im ED enthaltenen spezifischen Vorschläge zu dieser Thematik nicht in den Amendments berücksichtigt.

c) In der Cashflow-Hedge-Rücklage kumulativ erfasste Beträge

Die Amendments sehen vor, dass die in der Cashflow-Hedge-Rücklage angesammelten Beträge als auf dem RFR basierend gelten, *wenn das Grundgeschäft modifiziert wird* (oder für den Fall, dass die Sicherungsbeziehung bereits beendet worden ist, wenn die vertraglichen Cashflows des zuvor designierten Grundgeschäfts modifiziert werden). Dies hat die Auflösung der Cashflow-Hedge-Rücklage und die *erfolgswirksame Erfassung* in der oder den Perioden zur Folge, in der bzw. denen sich die abgesicherten Cashflows, die auf dem RFR basieren, auf das Periodenergebnis auswirken. Zu diesem Zweck kann ein *hypothetisches Derivat* in einem Cashflow-Hedge aktualisiert werden.

d) Rückwirkende Effektivitätsbeurteilung der Absicherung gemäß IAS 39

Die in Phase 1 eingeräumten Erleichterungsregelungen wurden dahin gehend geändert, dass sie dann enden, wenn in Bezug auf die Cashflows sowohl des Grundgeschäfts als auch des Sicherungsinstruments keine Unsicherheit mehr besteht.

IAS 39 wurde ebenfalls geändert, sodass Unternehmen für jede einzelne Sicherungsbeziehung entscheiden dürfen, ob sie die kumulative Änderung des beizulegenden Zeitwerts bei der *rückwirkenden Effektivitätsbeurteilung* der Absicherung auf null zurücksetzen, *wenn die Ausnahme von der rückwirkenden Beurteilung endet*. Der Vorschlag im ED sah eine solche Zurücksetzung für alle Sicherungsbeziehungen vor, doch anhand der Stellungnahmen wurde deutlich, dass dies in manchen Fällen zu einer höheren Ineffektivität führen könnte. Deshalb gestatten die Amendments Unternehmen, die Erleichterung für einzelne Sicherungsbeziehungen in Anspruch zu nehmen. Jede Ineffektivität einer Sicherungsbeziehung wird weiterhin gemessen und erfolgswirksam erfasst.



Das IASB schließt sein Projekt zur IBOR-Reform ab

e) Absicherung einer Gruppe von Grundgeschäften

Die Amendments beinhalten *Erleichterungen* im Hinblick auf Grundgeschäfte innerhalb einer als gesichertes Grundgeschäft designierten *Gruppe von Grundgeschäften* (z. B. jene, die Teil einer Absicherungsstrategie im Rahmen des *macro cash flow hedging* sind), die infolge der IBOR-Reform modifiziert werden. Hierdurch wird es möglich, die Hedging-Strategie fortzuführen. Da die Grundgeschäfte innerhalb der Gruppe zu unterschiedlichen Zeitpunkten von den bisherigen Referenzzinssätzen zu den RFR wechseln, werden sie auf Untergruppen von Instrumenten übertragen, die auf einem RFR als abgesichertem Risiko beruhen. Bei jedem Wechsel muss das hypothetische Derivat für die Untergruppe aktualisiert werden.

Einzeln identifizierbare Risikokomponenten

IFRS 9 und IAS 39 schreiben vor, dass eine Risikokomponente (oder ein Teil davon) nur dann für das Hedge Accounting in Frage kommt, wenn sie *einzeln identifizierbar* ist. Die Amendments ermöglichen eine vorübergehende Befreiung von der Vorschrift der *separaten Identifizierbarkeit*, wenn ein RFR-Instrument zur Absicherung einer Risikokomponente eingesetzt wird. Nach der *Erleichterungsregelung* dürfen Unternehmen bei Designation der Sicherungsbeziehung annehmen, dass die Bedingung der separaten Identifizierbarkeit erfüllt ist, wenn sie mit *hinreichender Sicherheit* erwarten, dass die RFR-Risikokomponente innerhalb der nächsten 24 Monate *einzeln identifizierbar* wird. Gemäß den finalisierten Amendments ist die Erleichterungsregelung auf jeden verwendeten *RFR* *einzeln* anzuwenden, und zwar *ab dem Zeitpunkt*, zu dem ein Unternehmen den RFR erstmals als „nicht vertraglich festgelegte Risikokomponente“ designiert hat. Die in der Grundlage für Schlussfolgerungen des ED enthaltenen Erläuterungen zu dieser Thematik, die zur Auslegung des Kriteriums „*einzeln identifizierbar*“ herangezogen werden konnten, sind nicht in die Amendments aufgenommen worden.

Der Geltungszeitraum der Erleichterungsregelung endet zum früheren der folgenden Zeitpunkte:

- ▶ 24 Monate nach der erstmaligen Designation der RFR-Komponente oder
- ▶ sobald sich das Unternehmen hinreichend sicher ist, dass die Risikokomponente nach Ablauf von 24 Monaten seit ihrer erstmaligen Designation nicht einzeln identifizierbar sein wird

In beiden Fällen muss die *Sicherungsbeziehung prospektiv* beendet werden. Eine Befreiung von der Vorschrift, dass die Risikokomponente über die gesamte Dauer der Sicherungsbeziehung verlässlich bewertbar sein muss, wird nicht gewährt. *Jede Unwirksamkeit* der Sicherungsbeziehung ist nach wie vor im Periodenergebnis zu erfassen. Die Erleichterung in Bezug auf die separate Identifizierbarkeit einer RFR-Risikokomponente gilt nur für die sich unmittelbar aus der IBOR-Reform ergebende Unsicherheit. Sie ist *nicht auf Sicherungsbeziehungen anwendbar*, bei denen die Unsicherheit nicht unmittelbar auf die IBOR-Reform zurückzuführen ist.

Wenn ein Unternehmen bei *erstmaliger Anwendung der Amendments* eine zuvor aufgelöste Sicherungsbeziehung zur Absicherung einer Risikokomponente wiederherstellt (siehe hierzu Abschnitt „Zeitpunkt des Inkrafttretens und Übergangsvorschriften“), *beginnt der 24-Monats-Zeitraum* für den RFR zu dem Zeitpunkt, zu dem das Unternehmen die Amendments erstmals angewendet hat.

4. Zusätzliche Angaben

IFRS 7 Finanzinstrumente: Angaben wurde um die folgenden Pflichtangaben erweitert:

- ▶ wie das Unternehmen die *Umstellung auf die neuen RFR handhabt*, welchen Fortschritt es bei der Umstellung erzielt hat und welchen *Risiken* es aufgrund der Umstellung ausgesetzt ist
- ▶ *quantitative Angaben* zu noch nicht auf RFR umgestellten Finanzinstrumenten, gegliedert nach den wesentlichen IBOR-Referenzzinssätzen



- falls die IBOR-Reform zu Änderungen an der *Risiko-managementstrategie* des Unternehmens geführt hat, eine *Beschreibung* der Änderungen

In den Stellungnahmen zum ED wurde darauf hingewiesen, dass die *quantitativen Angaben* mit einem größeren operativen Aufwand verbunden sein könnten. Daher sehen die Amendments vor, dass Unternehmen die Quellen für ihre Angaben selbst auswählen dürfen und hierbei auch Managementinformationen heranziehen können.

Mehrfache Anwendung und Ende des Geltungszeitraums der in Phase 2 beschlossenen Erleichterungsregelungen

Im Zuge der Umstellung von Finanzinstrumenten auf RFR kann es erforderlich sein, eine Sicherungsbeziehung mehr als einmal zu modifizieren. Die Erleichterungsregelungen der Phase 2 sind jedes Mal anzuwenden, wenn eine Sicherungsbeziehung als unmittelbare Folge der IBOR-Reform modifiziert wird. Ihr Geltungszeitraum endet, sobald alle durch die IBOR-Reform notwendigen Änderungen an den Finanzinstrumenten und Sicherungsbeziehungen durchgeführt worden sind.

Zeitpunkt des Inkrafttretens und Übergangsvorschriften
Die Amendments sind verpflichtend auf *Geschäftsjahre* anzuwenden, die am oder nach dem 1. Januar 2021 beginnen, wobei ihre vorzeitige Anwendung zulässig ist.⁷ Die Amendments sind *rückwirkend* anzuwenden.

Sicherungsbeziehungen sind bei erstmaliger Anwendung wiederherzustellen, wenn sie nur aufgrund von Änderungen infolge der IBOR-Reform beendet wurden und fortbestanden hätten, wenn die Amendments aus Phase 2 zu diesem Zeitpunkt angewendet worden wären. *Frühere Perioden* müssen nicht angepasst werden.

In verschiedenen Stellungnahmen zum ED wurde darauf hingewiesen, dass die *Wiederherstellung von Sicherungsbeziehungen* in manchen Fällen nicht gerechtfertigt sein

könnte. Um diesem Einwand zu begegnen, wurde festgelegt, dass die beendete und wiederherzustellende Sicherungsbeziehung zu *Beginn der Berichtsperiode, in der die Amendments erstmals* angewendet werden, die Hedge-Accounting-Kriterien unter Zugrundelegung der Amendments aus Phase 2 erfüllen muss.

Unsere Sichtweise

Die Veröffentlichung der Amendments aus Phase 2 bildet den Abschluss der in Verbindung mit der IBOR-Reform durchgeföhrten Arbeiten des IASB. Zusammen mit den im Jahr 2019 veröffentlichten Amendments der Phase 1 hat das IASB umfangreiche Änderungen an den IFRS vorgenommen, mit denen die Auswirkungen der IBOR-Reform auf die Finanzberichterstattung von Unternehmen deutlich abgemildert werden.

Nun, nach Finalisierung der Amendments, müssen Unternehmen sowohl ihre Beurteilung der rechnungslegungsbezogenen Auswirkungen der Szenarien, mit denen sie infolge der Umstellung von IBOR auf RFR rechnen, als auch ihre Umsetzungsprozesse in Bezug auf die neuen Anforderungen abschließen.

In den durch die Amendments neu hinzugekommenen Bereichen, die Ermessensausübung erfordern, haben Unternehmen Sorge dafür zu tragen, dass sie über angemessene Rechnungslegungsmethoden und über geeignete Prozesse verfügen. Im Hinblick auf die zusätzlichen Angaben müssen sie sicherstellen, dass sie die benötigten Informationen zusammenstellen können.

⁷ Informationen zum EU-Endorsement finden sich hier: <https://www.efrag.org/Assets/Download?assetUrl=%2Fsites%2Fwebpublishing%2FSiteAssets%2FEEFRAG%2520Endorsement%2520Status%2520Report%25206%2520November%25202020.pdf>



Trotz verschiedener Maßnahmen und für die Anwender verfügbarer Informationen wirft IFRS 15 *Erlöse aus Verträgen mit Kunden* immer noch zahlreiche Anwendungsfragen auf. Dies beruht vielfach darauf, dass die Anwendung des Standards nunmehr im täglichen Business erfolgt und somit eine gewisse Breitenwirkung erreicht hat. Wie bereits in den Ausgaben *IFRS Aktuell* 3/2019 und 4/2019 möchten wir Ihnen daher auch weiterhin in unregelmäßigen Abständen einige dieser Anwendungsfragen und unsere Sichtweise dazu darstellen.



Aktuelle Anwendungsfragen im Zusammenhang mit IFRS 15 *Erlöse aus Verträgen mit Kunden*

Wichtige Fakten im Überblick

- ▶ Trotz der vielfältigen Maßnahmen des IASB, Anwender bei der Implementierung von IFRS 15 zu unterstützen, wie beispielsweise der Treffen der Transition Resource Group für IFRS 15, ergeben sich auch weiterhin Auslegungsfragen.
- ▶ Gerade die Identifizierung der Leistungsverpflichtungen innerhalb eines Vertrags und die Beurteilung, ob es sich dabei um separate Leistungsverpflichtungen handelt, stellen auch weiterhin viele Anwender vor Herausforderungen, beispielsweise im Zusammenhang mit Implementierungsdienstleistungen oder Cloud-Services.
- ▶ Aber auch die Abgrenzung des Anwendungsbereichs wirft weiterhin Fragen auf, beispielsweise bei der Frage, ob ein Unternehmen IFRS 10 Konzernabschlüsse oder IFRS 15 auf den Verkauf einer Mantelgesellschaft an einen Kunden anzuwenden hat.
- ▶ Mit der Darstellung einiger dieser Anwendungsfragen möchten wir zu einem besseren Verständnis der teilweise sehr komplexen Regelungen des Standards beitragen.



Aktuelle Anwendungsfragen im Zusammenhang mit IFRS 15 *Erlöse aus Verträgen mit Kunden*

Bestimmung, wann Zusagen separate Leistungsverpflichtungen darstellen

Von einem Unternehmen zugesagte Güter- oder Dienstleistungen stellen separate Leistungsverpflichtungen dar, wenn sie eigenständig abgrenzbar sind (für sich genommen oder als Teil eines Güter- oder Dienstleistungspakets) oder Teil einer Reihe eigenständig abgrenzbarer Güter oder Dienstleistungen sind (sog. *series requirement*), die im Wesentlichen gleich sind und nach dem gleichen Muster auf den Kunden übertragen werden. Wenn ein zugesagtes Gut bzw. eine zugesagte Dienstleistung nicht eigenständig abgrenzbar ist, muss ein Unternehmen dieses Gut oder diese Dienstleistung mit anderen zugesagten Gütern oder Dienstleistungen kombinieren, bis sich ein Bündel aus Gütern oder Dienstleistungen identifizieren lässt, das in seiner Gesamtheit eigenständig abgrenzbar ist. Falls nur das gesamte Paket der zugesagten Güter oder Dienstleistungen als eine einzige Leistungsverpflichtung identifiziert wird, muss ein Unternehmen alle in einem Vertrag zugesagten Güter oder Dienstleistungen als eine einzige Leistungsverpflichtung bilanzieren.

IFRS 15 beschreibt einen zweistufigen Prozess, nach dem zu bestimmen ist, ob ein zugesagtes Gut bzw. eine zugesagte Dienstleistung (oder ein Paket aus Gütern oder Dienstleistungen) eigenständig abgrenzbar ist:

- ▶ Prüfung auf der *Ebene des individuellen Guts bzw. der individuellen Dienstleistung*, ob der Kunde aus dem Gut oder der Dienstleistung entweder gesondert oder zusammen mit anderen, für ihn jederzeit verfügbaren Ressourcen einen Nutzen ziehen kann (d. h., das Gut bzw. die Dienstleistung kann eigenständig abgegrenzt werden)
- ▶ Prüfung, ob das Gut bzw. die Dienstleistung von anderen Zusagen aus dem Vertrag trennbar ist (ob also die Zusage, das Gut bzw. die Dienstleistung zu übertragen, im Vertragskontext eigenständig abgrenzbar ist)

Die beiden Kriterien müssen *kumulativ* erfüllt sein, damit das Gut bzw. die Dienstleistung eigenständig abgrenzbar ist. Sind sie erfüllt, muss das individuelle Gut bzw. die individuelle Dienstleistung als *separate Bilanzierungseinheit* (d. h. als *Leistungsverpflichtung*) erfasst werden.

In diesem Zusammenhang sind vermehrt Fragestellungen zu *Implementierungsdienstleistungen* aufgetreten. Hierbei ging es insbesondere um die Frage, ob die seitens eines Unternehmens zu erbringenden Leistungen eigenständig abgrenzbar sind oder nicht. Ähnliche Fragestellungen kommen immer wieder beim Verkauf einer mit Cloud-Dienstleistungen verbundenen Hardware auf. Auf beide Themengebiete möchten wir nachfolgend anhand von konkreten Fragestellungen vertiefend eingehen, um zu einem besseren Verständnis der teilweise sehr komplexen Regelungen des Standards beizutragen.

Implementierungsdienstleistungen: eigenständig abgrenzbar oder nicht?

Unternehmen müssen ihre vertraglich zugesagten Implementierungsdienstleistungen beurteilen und alle relevanten Fakten und Umstände berücksichtigen, um zu bestimmen, ob es sich bei ihnen um separate Leistungsverpflichtungen handelt (ob sie also eigenständig abgrenzbar sind und die individuelle Dienstleistung auch im Vertragskontext eigenständig abgrenzbar ist, wie vorstehend erörtert). Zusagen über die Bereitstellung von Implementierungsdienstleistungen für Kunden sind häufig Bestandteil der mit Kunden vereinbarten Produkt- oder Dienstleistungsverträge (d. h., die Implementierungsdienstleistungen sind dazu bestimmt, eine Dienstleistung auf den Kunden zu übertragen)⁸, beispielsweise die Schulung der Mitarbeiter des Kunden oder die Konvertierung von Daten.

Bei der Beurteilung, ob die vertraglich vereinbarten *Implementierungsdienstleistungen eigenständig abgrenzbar* sind (*capable of being distinct*), hat das Unternehmen zunächst zu prüfen, ob der Kunde aus diesen Dienstleistungen gesondert einen Nutzen ziehen kann. Wenn die Implementierung-

⁸ Siehe IFRS 15.24-26.



dienstleistungen beispielsweise auch von Drittanbietern angeboten werden (oder Drittanbieter in der Lage sind, diese anzubieten) oder der Kunde diese Dienstleistungen selbst erbringen könnte, wären dies starke Anhaltspunkte dafür, dass die vertraglich vereinbarten Implementierungsdienstleistungen eigenständig abgrenzbar sind. Diese Aspekte verdeutlichen, dass der Kunde aus den Implementierungsdienstleistungen allein – d. h. getrennt von den anderen vom Unternehmen zugesagten Produkten oder Dienstleistungen – einen Nutzen ziehen kann.

Kommt das Unternehmen zu dem Schluss, dass der Kunde aus den Implementierungsdienstleistungen allein keinen Nutzen ziehen kann, prüft es, ob der Kunde aus diesen Dienstleistungen zusammen mit anderen Ressourcen, die für ihn jederzeit verfügbar sind, einen Nutzen ziehen kann. Zu den anderen jederzeit verfügbaren Ressourcen zählen auch alle anderen vertraglich zugesagten Produkte oder Dienstleistungen, die vom Unternehmen separat verkauft oder vor der Erbringung der Implementierungsleistungen an den Kunden übertragen werden. Bei dieser Beurteilung lässt das Unternehmen alle vertraglichen Beschränkungen außer Acht, die den Kunden daran hindern, jederzeit verfügbare Ressourcen von einer anderen Vertragspartei als dem Unternehmen zu erhalten. Das heißt, wenn es einem Kunden vertraglich untersagt ist, einen anderen Anbieter mit der Durchführung der Implementierungsdienstleistung zu beauftragen, hielte dies ein Unternehmen nicht davon ab festzustellen, dass die Implementierungsdienstleistungen eigenständig abgrenzbar sind.

Bei der Beurteilung der Frage, ob die Implementierungsdienstleistungen auch im Vertragskontext eigenständig abgrenzbar sind, muss ein Unternehmen beurteilen, ob

- ▶ das Unternehmen eine *signifikante Integrationsleistung* erbringt, um die Implementierungsdienstleistungen mit den anderen vertraglich zugesagten Gütern oder Dienstleistungen zu einem Paket zusammenzufassen, oder
- ▶ das Unternehmen in der Lage ist, seine Zusage zu erfüllen, die anderen vertraglich zugesagten *Produkte oder Dienstleistungen* unabhängig von seiner Zusage, die Implementierungsdienstleistungen zu erbringen, zu übertragen (also ob die Implementierungsleistungen und die anderen vertraglich zugesagten Güter oder Dienstleistungen in hohem Maße voneinander *abhängig oder eng miteinander* verbunden sind).

Diese Beurteilung kann *wesentliche Ermessensentscheidungen* erfordern und beruht auf den spezifischen Fakten und Umständen der Verträge des Unternehmens. Die folgenden beiden Beispiele verdeutlichen diese Überlegungen für eigenständig abgrenzbare bzw. nicht eigenständig abgrenzbare Implementierungsdienstleistungen.



- ▶ durch die zu erbringenden *Implementierungsdienstleistungen* die anderen vertraglich zugesagten Produkte oder Dienstleistungen *erheblich geändert oder angepasst* werden,



Aktuelle Anwendungsfragen im Zusammenhang mit IFRS 15 *Erlöse aus Verträgen mit Kunden*

Beispiel 1: Implementierungsdienstleistungen, die eigenständig abgrenzbar sind

Das Technologieunternehmen P schließt mit einem Kunden einen Vertrag über die Erbringung von Implementierungsdienstleistungen und die Bereitstellung von SaaS-Leistungen (Software as a Service) für einen Zeitraum von drei Jahren ab. Das Unternehmen verkauft die SaaS- und die Implementierungsdienstleistungen auch separat. Die Implementierungsdienstleistungen umfassen zwar die Änderung des Layouts des Haupt-Dashboards für jeden Nutzertyp (z. B. Marketing, Finanzen), beinhalten jedoch weder die Änderung des Quellcodes der zugrunde liegenden Software noch das Hinzufügen neuer Funktionen. Die Implementierungsdienstleistungen werden routinemäßig von Dritten durchgeführt und bewirken keine wesentliche Veränderung oder Anpassung der SaaS-Komponente.

Das Technologieunternehmen beurteilt die vertraglich zugesagten Güter und Dienstleistungen, um zu bestimmen, welche Zusagen als separate Leistungsverpflichtungen erfasst werden müssen.

Es bestimmt, dass die Implementierungsdienstleistungen eigenständig abgrenzbar sind, weil sie mit der SaaS-Dienstleistung, die eine jederzeit verfügbare Ressource darstellt, genutzt oder auch von Dritten erworben werden können. Darüber hinaus sind die Implementierungsdienstleistungen auch im Vertragskontext aus folgenden Gründen eigenständig abgrenzbar:

- ▶ Die Implementierungsdienstleistungen stellen Routineleistungen dar.
- ▶ Durch die Implementierungsdienstleistungen wird die SaaS-Dienstleistung weder erheblich geändert noch angepasst.
- ▶ Die Implementierungsdienstleistung wird nicht mit der SaaS-Leistung zu einem Paket zusammengefasst.
- ▶ Die Implementierungs- und die SaaS-Dienstleistung sind weder in hohem Maße voneinander abhängig noch eng miteinander verbunden, da das Unternehmen seine Zusage zur Übertragung der SaaS-Dienstleistung unabhängig von seiner Zusage zur Erbringung der Implementierungsdienstleistungen erfüllen kann.

Aufgrund dieser Beurteilung bestimmt das Technologieunternehmen, dass zwei separate Leistungsverpflichtungen vorliegen: die SaaS- und die Implementierungsdienstleistung.



Beispiel 2: Implementierungsdienstleistungen, die nicht eigenständig abgrenzbar sind

Es werden dieselben vertraglich zugesagten Produkte oder Dienstleistungen wie in Beispiel 1 betrachtet, mit dem Unterschied, dass die Art und Weise der Implementierungsdienstleistungen darin besteht, Datenfeeds und Schnittstellen mit Anwendungen von Drittanbietern einzurichten und das SaaS-Konto des Kunden mit der Infrastruktur des Technologieunternehmens P zu verbinden.

Das Technologieunternehmen verkauft die SaaS-Komponente nicht ohne die Implementierungsdienstleistungen und der Kunde kann die SaaS-Komponente erst dann nutzen, wenn die Implementierungsdienstleistungen abgeschlossen sind, was einen Zeitraum von bis zu neun Monaten nach Vertragsabschluss umfassen kann. Die Implementierungsdienstleistungen können von keinem anderen Anbieter bereitgestellt werden, da hierzu ein Zugang zu den Systemen des Technologieunternehmens erforderlich ist.

Das Technologieunternehmen beurteilt die vertraglich zugesagten Produkte und Dienstleistungen, um zu bestimmen, welche Zusagen als separate Leistungsverpflichtungen erfasst würden. Die SaaS-Komponente wäre zwar grundsätzlich eigenständig abgrenzbar (*capable of being distinct*), da sie zusammen mit den Implementierungsdienstleistungen genutzt werden kann, die zu Beginn des Vertrags vom Unternehmen P bereitgestellt werden. Sie sind jedoch nicht eigenständig abgrenzbar, da sie

- ▶ vom Technologieunternehmen P nicht separat verkauft werden,
- ▶ nicht von einem anderen Dritten bereitgestellt werden können und
- ▶ dem Kunden ohne die SaaS-Komponente (bei der es sich nicht um eine jederzeit verfügbare Ressource handelt) keinen Nutzen stiften.

Aufgrund dieser Überlegungen hat das Technologieunternehmen eine einzige Leistungsverpflichtung identifiziert: die implementierte SaaS, bestehend aus der SaaS-Komponente und den Implementierungsdienstleistungen.



Aktuelle Anwendungsfragen im Zusammenhang mit IFRS 15 *Erlöse aus Verträgen mit Kunden*

Cloud-Services – Verkauf einer mit Cloud-Services verbundenen Hardware

Hier geht es um die Fragestellung, wie ein Unternehmen bestimmt, ob Cloud-Services und die mit diesen „verbundene“ und separat verkaufte Hardware eine oder mehrere Leistungsverpflichtungen darstellen. Um die Leistungsverpflichtungen in Verträgen, die Cloud-Dienste und damit

„verbundene“ Hardware enthalten, zu identifizieren, müssen Unternehmen beurteilen, ob die „verbundene“ Hardware und die Cloud-Dienste jeweils die *Fähigkeit zur eigenständig Abgrenzbarkeit* aufweisen (*capable of being distinct*) und ob sie im Vertragskontext *eigenständig abgrenzbar* sind. Derzeit ist eine zunehmende Anzahl mit Cloud-Diensten verbundener Hardware-Geräte wie z. B. Sicherheitskameras oder Haushaltsgeräte erhältlich. Verträge zum Erwerb solcher Hardware können die Installation einer bestimmten App oder den Kauf eines Abonnements für einen Cloud-Dienst erfordern, damit die Hardware genutzt werden kann. Alternativ kann die Hardware zusätzliche Funktionen bieten, wenn sie mit einem bestimmten Cloud-Dienst gekoppelt wird.

Bei der Beurteilung der Kriterien zur Bestimmung der Abgrenzungsfähigkeit haben Unternehmen folgende Fragestellungen zu erörtern:

- ▶ Kann die Hardware auch ohne den Cloud-Dienst verwendet werden?
- ▶ Wie beeinflussen sich Hardware und Cloud-Dienst gegenseitig? Bietet der Cloud-Dienst beispielsweise im Zeitablauf die Möglichkeit des „Lernens“ oder eine Verbesserung der Gebrauchsfunktion der Hardware?
- ▶ Entstehen zusätzliche Funktionen, die sich aus der Verwendung der Hardware zusammen mit dem Cloud-Dienst ergeben?
- ▶ Gibt es weitere Details dazu, wie die Hardware und der Cloud-Dienst funktionieren und verkauft werden?

Diese Aspekte werden im nachfolgenden Beispiel näher betrachtet.





Beispiel 3: Verkauf einer mit Cloud-Services verbundenen Hardware

Das Unternehmen L schließt mit einem Kunden einen Vertrag über die Bereitstellung einer intelligenten Heimüberwachungskamera ab, die mit Cloud-Diensten gekoppelt ist. Die Cloud-Dienste ermöglichen es dem Kunden, sich Live-Bilder der Kamera in einer App auf internetfähigen Geräten (z. B. Tablets oder Handys) anzusehen. Das Unternehmen bietet diese Cloud-Dienste auch Kunden an, die die Kamera separat über einen Sekundärmarkt erwerben.

Das Unternehmen kommt zu dem Schluss, dass der Kunde aus jedem der Produkte bzw. jeder der Dienstleistungen entweder gesondert oder zusammen mit anderen jederzeit verfügbaren Ressourcen einen Nutzen ziehen kann. Das heißt, jedes Produkt bzw. jede Dienstleistung ist gemäß IFRS 15.27(a) eigenständig abgrenzbar.

Die Kamera ist eigenständig abgrenzbar, da der Kunde sie zusammen mit den Cloud-Diensten nutzen kann, die eine jederzeit verfügbare Ressource darstellen, da sie separat erworben werden können. Darüber hinaus kann der Kunde von der Kamera profitieren, da sie auf Sekundärmarkten für mehr als den Schrottwert weiterverkauft werden kann.

Die Cloud-Dienste sind eigenständig abgrenzbar, da der Kunde sie entweder zusammen mit der zu Beginn des Vertrags übertragenen Kamera nutzen oder die Kamera separat über Sekundärmarkte erwerben und die Cloud-Dienste vom Unternehmen beziehen kann. Anschließend beurteilt das Unternehmen die Anforderungen des IFRS 15.29 und stellt fest, dass die Zusagen zur Übertragung jedes Produkts bzw. jeder Dienstleistung auch im Vertragskontext eigenständig abgrenzbar sind. Bei dieser Schlussfolgerung berücksichtigt es, dass es keine signifikante Integrationsleistung erbringt, um die Kamera und die Cloud-Dienste zu einem Paket zusammenzufassen. Darüber hinaus verändern sich die Kamera und die vertraglich zugesagten Cloud-Dienste nicht gegenseitig erheblich oder passen sich an.

Das Unternehmen stellt ferner fest, dass die Kamera und die Cloud-Dienste weder in hohem Maße voneinander abhängig noch eng miteinander verknüpft sind, da es die Zusage zur Übertragung der Cloud-Dienste unabhängig von der Zusage zur Bereitstellung der Kamera erfüllen kann und die Kunden die Kamera auf Sekundärmarkten erwerben können.

Die Cloud-Dienste bieten lediglich die Grundfunktion, die Kamera über Wi-Fi (anstelle einer herkömmlichen Kabelverbindung) mit einem persönlichen Endgerät zu verbinden. Daher ist der Nutzen, den der Kunde aus der Kamera und den Cloud-Diensten bei gemeinsamer Übertragung ziehen kann, nicht größer oder wesentlich anders als derjenige, den er aus der getrennten Übertragung der Kamera und der Cloud-Dienste ziehen würde.

Infolgedessen identifiziert das Unternehmen zwei Leistungsverpflichtungen: die Kamera und die Cloud-Dienste.



Aktuelle Anwendungsfragen im Zusammenhang mit IFRS 15 *Erlöse aus Verträgen mit Kunden*

Unternehmen müssen die spezifischen Merkmale und Funktionen der Cloud-Dienste in Vereinbarungen mit „verbundener“ Hardware bewerten. Die Beurteilung der Frage, ob Hardware und Cloud-Dienste separate Leistungsverpflichtungen in Vereinbarungen für verbundene Geräte darstellen, kann komplex sein und erhebliche Ermessensentscheidungen erfordern. Dies ist insbesondere der Fall, wenn der Cloud-Dienst anspruchsvolle Merkmale oder Funktionen aufweist, die das Gerät nicht unabhängig ausführen kann. In diesen Fällen kann es zu einem hohen Maß an Interdependenz zwischen der Hardware und dem Cloud-Dienst oder einer signifikanten Integrationsleistung kommen.

Unsere Sichtweise

Um die Feststellung treffen zu können, dass die Hardware und der Cloud-Dienst eine einzige Leistungsverpflichtung darstellen, müssen Unternehmen nachweisen, dass die Funktionalität sowohl der Hardware als auch des Cloud-Dienstes bei gemeinsamer Nutzung deutlich erhöht ist. Viele Technologieunternehmen sind hingegen zu dem Schluss gekommen, dass bei ihnen separate Leistungsverpflichtungen vorliegen, da sich die Hardware und der Cloud-Dienst gegenseitig nicht wesentlich beeinflussen und die Hardware getrennt vom Cloud-Dienst verkauft werden kann.

Verkauf einer Mantelgesellschaft – Anwendung von IFRS 10 Konzernabschlüsse oder IFRS 15 *Erlöse aus Verträgen mit Kunden*

Hier geht es um die Frage, ob ein Unternehmen IFRS 10 oder IFRS 15 auf den Verkauf der beherrschenden Anteile einer Mantelgesellschaft (sog. Corporate Wrapper) an einen Kunden anzuwenden hat. Bei der Beurteilung dieser Frage kommt es auf die jeweiligen Fakten und Umstände des Einzelfalls an. Unternehmen können im Rahmen ihrer gewöhnlichen Geschäftstätigkeit Verträge mit Kunden über den Verkauf eines Vermögenswerts abschließen, bei dem die Kapitalbeteiligung an einem separaten Unter-

nehmen (allgemein als „Corporate Wrapper“ oder *single-asset entity* bezeichnet), das diesen Vermögenswert (z. B. Immobilien) hält, veräußert wird und nicht der Vermögenswert selbst.

Der Verkauf von Vermögenswerten durch die Veräußerung einer Kapitalbeteiligung an einem Corporate Wrapper erfolgt häufig aus steuerlichen oder rechtlichen Gründen oder aufgrund örtlich geltender Vorschriften oder gängiger Geschäftspraktiken. Die spezifischen Fakten und Umstände können dabei variieren, beispielsweise in Bezug auf folgende Aspekte:

- ▶ wann der Corporate Wrapper gegründet und der Vermögenswert an diesen übertragen wird (wurde)
- ▶ wann das Unternehmen den Vertrag mit dem Kunden abgeschlossen hat
- ▶ falls der Vermögenswert vom Unternehmen erstellt wird, wann die Erstellung beginnt
- ▶ wann die Kapitalbeteiligung am Corporate Wrapper rechtlich auf den Kunden übertragen wird

Darüber hinaus kann ein Corporate Wrapper sowohl einen Vermögenswert (inklusive eines damit verbundenen Einkommensteueranspruchs oder einer Einkommensteuerschuld) als auch einen oder mehrere sonstige Vermögenswerte bzw. Verbindlichkeiten, wie z. B. eine Finanzierungsverbindlichkeit, enthalten.

Ob ein Unternehmen IFRS 10 oder IFRS 15 auf den Verkauf eines Corporate Wrappers an einen Kunden anwendet, hängt von den spezifischen Fakten und Umständen ab und kann erhebliche Ermessensentscheidungen erfordern, die u. a. folgende Punkte umfassen:

- ▶ Gemäß IFRS 10 haben Mutterunternehmen (d. h. Unternehmen, die ein oder mehrere Unternehmen beherrschen) bis auf wenige Ausnahmen einen Konzernabschluss



aufzustellen, in dem die nach IFRS 10 beherrschten Beteiligungsunternehmen konsolidiert werden. Ein Mutterunternehmen konsolidiert ein Tochterunternehmen (d. h. das Unternehmen, das es beherrscht) ab dem Zeitpunkt, zu dem es die Beherrschung über das Unternehmen erlangt, und beendet die Konsolidierung, sobald es die Beherrschung über das Unternehmen verliert.⁹ IFRS 10 regelt auch, wie ein Mutterunternehmen den vollständigen oder teilweisen Verkauf eines Tochterunternehmens bilanziert.¹⁰

- IFRS 15 schließt „Finanzinstrumente und andere vertragliche Rechte oder Verpflichtungen, die in den Anwendungsbereich von [...] IFRS 10 [...] fallen“, aus seinem Anwendungsbereich aus.¹¹

In der Praxis wenden einige Unternehmen IFRS 15 auf alle derartigen Verträge mit Kunden an, da solche Transaktionen Teil ihrer gewöhnlichen Geschäftstätigkeit sind und sie der Ansicht sind, dass dies den wirtschaftlichen Gehalt jeder Transaktion besser widerspiegeln würde (d. h., das Unternehmen veräußert im Wesentlichen den Vermögenswert und nicht die Kapitalbeteiligung; die Kapitalverhältnisse dienen dabei rechtlichen, steuerlichen oder risikobezogenen Aspekten und die Unternehmen sind der Ansicht, dass diese Kapitalverhältnisse die Umsatzrealisierung nicht beeinflussen sollten).¹²

Darüber hinaus können bei der Feststellung, ob ein Anteilseigner den Corporate Wrapper beherrscht, Ermessensentscheidungen erforderlich sein. Beispielsweise kann das (veräußernde) Unternehmen basierend auf den Geschäftsbedingungen im Kundenvertrag als Agent (gemäß IFRS 10)

in Bezug auf den Corporate Wrapper auftreten. IFRS 10 ist auf den Verkauf nicht anwendbar, wenn das Unternehmen den Corporate Wrapper vor dem Verkauf als Agent nicht beherrscht.



⁹ Siehe IFRS 10.2, IFRS 10.4-4B, IFRS 10.20 und IFRS 10 Anhang A.

¹⁰ IFRS 10.25-26 finden Anwendung, wenn ein Mutterunternehmen die Beherrschung über eine Tochtergesellschaft verliert. IFRS 10.23-24 sind hingegen anzuwenden, wenn sich die Eigentumsbeteiligung eines Mutterunternehmens an einer Tochtergesellschaft ändert, ohne dass das Mutterunternehmen die Beherrschung über diese Tochtergesellschaft verliert.

¹¹ Siehe IFRS 15.5(c).

¹² Siehe IFRS IC Agenda Paper 6, Sale of a single asset entity containing real estate (IFRS 10), Paragrafen 15–16, Juni 2019, verfügbar auf der Website des IASB.



Aktuelle Anwendungsfragen im Zusammenhang mit IFRS 15 *Erlöse aus Verträgen mit Kunden*

Im Juni 2019 erörterte das IFRS Interpretations Committee (IFRS IC) eine Anfrage zur Bilanzierung einer Transaktion, bei der ein Unternehmen im Rahmen seiner gewöhnlichen Geschäftstätigkeit mit einem Kunden einen Vertrag über den Verkauf einer Immobilie durch die Veräußerung seiner Kapitalbeteiligung an einer Tochtergesellschaft abschließt. Das Unternehmen gründete die Tochtergesellschaft einige Zeit vor Vertragsabschluss mit dem Kunden. Die Tochtergesellschaft verfügt über einen Vermögenswert (Immobilie im Vorratsvermögen) und einen damit verbundenen Einkommensteueranspruch bzw. einer damit verbundenen Einkommensteuerschuld. Das Unternehmen wendete IFRS 10 bei der Konsolidierung der Tochtergesellschaft an, bevor es die Beherrschung über die Tochtergesellschaft infolge der Transaktion mit dem Kunden verlor. Das IFRS IC diskutierte diese Anfrage, traf aber auf seiner Sitzung im Juni 2019 keine Entscheidungen. Bisher hat das IFRS IC noch keine Agenda-Entscheidung zu diesem Sachverhalt veröffentlicht, verwies in dieser Angelegenheit jedoch an das International Accounting Standards Board (IASB).

Im Oktober 2019 hat das IASB seine Mitarbeiter darum gebeten, die Möglichkeit einer Änderung des Standards zu untersuchen. Im Juni 2020 erörterte das Board eine mögliche Änderung, die ein Unternehmen verpflichtet hätte, IFRS 15 statt IFRS 10 auf Veräußerungen von Tochtergesellschaften anzuwenden, auf die die folgenden Punkte kumulativ zutreffen:

- ▶ Das Unternehmen schließt mit einem Kunden Verträge über Waren oder Dienstleistungen, die seiner gewöhnlichen Geschäftstätigkeit entstammen, und zwar gegen Entgelt.
- ▶ Die Tochtergesellschaft verfügt nur über Vorräte und alle damit verbundenen Einkommensteuerforderungen oder -schulden.
- ▶ Das Unternehmen behält keinen Anteil an den an den Kunden übertragenen Vorräten zurück.





Das IASB entschied sich dafür, diese Änderung nicht vorzuschlagen.¹³

Während der Diskussionen, die sowohl vom IFRS IC als auch vom IASB geführt wurden, vertrat eine Reihe von Mitgliedern die Auffassung, dass ohne eine Änderung der bestehenden Regelungen IFRS 10 (anstatt IFRS 15) auf die oben genannte Transaktion anzuwenden sei. Während der Diskussion im Juni 2020 vertraten einige Mitglieder des IASB die Ansicht, dass eine Änderung sinnvoll sei. Dennoch wurden Bedenken hinsichtlich möglicher unbeabsichtigter Folgen eines Änderungsvorschlags geäußert, der in dieser Hinsicht noch nicht umfassend diskutiert wurde. Da potenzielle Änderungen den Anwendungsbereich von IFRS 10 wie auch den von IFRS 15 beeinflussen würden, wollten die Mitglieder des IASB von interessierten Parteien mehr über die Notwendigkeit und die Folgen solcher Änderungen in Erfahrung bringen.¹⁴ Diese Überlegungen wurden jedoch weder im entsprechenden *IFRIC-Update* noch im

IASB-Update, die beide als Zusammenfassung der jeweiligen Sitzung herausgegeben wurden, vermerkt. Derzeit ist zu erwarten, dass dieses Thema als Teil der Phase 2 des Post-Implementation Review (PIR) von IFRS 10 in Betracht gezogen wird, die im vierten Quartal 2020 beginnen sollte.¹⁵

Bis der Beratungsprozess zu dieser Frage abgeschlossen ist, kann es in der Praxis weiterhin zu unterschiedlichen Vorgehensweisen kommen. In der Zwischenzeit sollten Unternehmen jedoch bei der Wahl des geeigneten Standards, der auf Transaktionen mit Kunden anzuwenden ist, die den Verlust der Beherrschung über eine *single-asset entity* enthalten, die bisherigen wie auch die kommenden Beratungen des IASB und des IFRS IC zu dieser Fragestellung bei ihren Überlegungen berücksichtigen.

Es ist zu beachten, dass der anzuwendende Standard (d. h. entweder IFRS 10 oder IFRS 15) nicht nur für die Darstellung relevant ist. Er kann sich beispielsweise auch auf den Zeitpunkt der Ertragsrealisierung (ob zu einem bestimmten Zeitpunkt oder über einen bestimmten Zeitraum und im Falle einer Erfassung zu einem Zeitpunkt die Bestimmung des genauen Zeitpunkts) und die Bewertung der Gegenleistung auswirken (z. B. enthält IFRS 10 anders als IFRS 15 keine Regelungen zur Begrenzung variabler Gegenleistungen). Darüber hinaus enthält IFRS 10 spezielle Anforderungen für die Ausbuchung sämtlicher Vermögenswerte und Verbindlichkeiten des ehemaligen Tochterunternehmens bei Verlust der Beherrschung, die nicht gälten, wenn der Vertrag mit dem Kunden in den Anwendungsbereich von IFRS 15 fiele.



¹³ Siehe *IASB-Update*, Juni 2020, verfügbar auf der Website des IASB, und im *IASB-Agenda-Papier 12A, Maintenance and Consistent Application: Sale of a Subsidiary to a Customer*, Juni 2020, verfügbar auf der Website des IASB.

¹⁴ Siehe *Projektzusammenfassung: Sale of Subsidiary to a customer*, verfügbar auf der Website des IASB, Juli 2020.

¹⁵ Siehe *IASB-Arbeitsplan*, verfügbar auf der Website des IASB, Dezember 2020.

Die Deutsche Prüfstelle für Rechnungslegung e. V. (DPR) hat am 9. November 2020 die Prüfungsschwerpunkte für das Jahr 2021 bekannt gegeben. Dabei hat sie – wie in den vergangenen Jahren auch – die vorab 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 2021

Wichtige Fakten im Überblick

- ▶ Für das Jahr 2021 hat die DPR folgende Prüfungsschwerpunkte bekannt gegeben:
 - ▶ IAS 1 *Darstellung des Abschlusses*
 - ▶ IAS 36 *Wertminderung von Vermögenswerten*
 - ▶ IFRS 9 *Finanzinstrumente* und IFRS 7 *Finanzinstrumente: Angaben*
 - ▶ IFRS 16 *Leasingverhältnisse*
 - ▶ IAS 24 *Angaben über Beziehungen zu nahestehenden Unternehmen und Personen*
 - ▶ § 315 HGB *Inhalt des Konzernlageberichts* – Risikoberichterstattung unter Beachtung der Auswirkungen von COVID-19
- ▶ Während es sich bei den ersten vier Themen um gemeinsame Prioritäten der europäischen Enforcer handelt, sind die Angaben über nahestehende Unternehmen und Personen nach IAS 24 und die Risikoberichterstattung im Konzernlagebericht nationale Ergänzungen der DPR.
- ▶ 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 sie ihre Prüfung in der Regel nicht auf die offiziellen Prüfungsschwerpunkte, sondern berücksichtigt ggf. auch andere für den Abschluss besonders relevante Themen.



DPR-Prüfungsschwerpunkte 2021

IAS 1 Darstellung des Abschlusses

Die Auswirkungen der COVID-19-Pandemie führen dazu, dass die Erwartungen über die künftige Entwicklung sowohl auf Unternehmensebene als auch für die Wirtschaft insgesamt von erhöhter Unsicherheit geprägt sind. Vor diesem Hintergrund betont die ESMA insbesondere mit Blick auf Unternehmen, in denen sich COVID-19 besonders negativ auf die Liquiditätssituation auswirkt, die Bedeutung ausreichend detaillierter, unternehmensspezifischer Angaben zur Annahme der Unternehmensfortführung, sofern diese Einschätzung wesentliche Ermessensentscheidungen erfordert. Dabei erinnert sie an die Notwendigkeit, sämtliche verfügbaren Informationen über die Zukunft, die mindestens zwölf Monate nach dem Abschlussstichtag umfasst, aber nicht auf diesen Zeitraum beschränkt ist, zu berücksichtigen (IAS 1.26). Ferner betont die ESMA die Anforderung des IAS 1.25, wesentliche Unsicherheiten anzugeben, die erhebliche Zweifel an der Fortführungsfähigkeit des Unternehmens aufwerfen. Derartige wesentliche Unsicherheiten können sich z. B. aus einer verringerten Marktnachfrage nach Produkten oder Dienstleistungen, aus Unterbrechungen der Lieferketten, aus einer übermäßigen Abhängigkeit von vorübergehenden öffentlichen Unterstützungsmaßnahmen, aus einem eingeschränkten Zugang zu finanziellen Ressourcen oder aus anderen Änderungen von Finanzierungsvereinbarungen ergeben. Unternehmen, die zu der Schlussfolgerung gelangen, dass keine wesentlichen Unsicherheiten bezüglich der Fortführungsfähigkeit bestehen, erinnert die ESMA unter Hinweis auf eine Agenda-Entscheidung des IFRS IC vom Juli 2014 an die Angabepflichten nach IAS 1.122, sofern es sich bei dieser Einschätzung um eine wesentliche Ermessensentscheidung handelt. Beispielsweise könnten betroffene Unternehmen die Durchführbarkeit und Wirksamkeit geplanter Maßnahmen zur Risikominderung offenlegen, z. B. staatliche Unterstützungsmaßnahmen oder den Zugang zu weiteren bzw. neuen finanziellen Ressourcen. Die ESMA weist darauf hin, dass Enforcer während ihrer Prüfung die Informationen anfordern können, auf die sich die Beurteilung der Fortführungsfähigkeit des Unternehmens stützt. Die Enforcer werden dann auch auf deren Konsistenz mit anderen

offengelegten Informationen, einschließlich der Angaben nach IFRS 7 zu Liquiditäts- und anderen finanziellen Risiken, achten.

Auch über die Annahme der Unternehmensfortführung hinaus betont die ESMA die besondere Bedeutung detaillierter, unternehmensspezifischer Angaben zu wesentlichen Ermessensentscheidungen und Quellen von Schätzungsunsicherheiten gemäß IAS 1.122 und IAS 1.125. In diesem Zusammenhang empfiehlt sie nachdrücklich auch Angaben nach IAS 1.129 zur Sensitivität der Buchwerte von bilanzierten Vermögenswerten und Schulden hinsichtlich der zugrunde liegenden Methoden, Annahmen und Schätzungen sowie zu den Gründen für diese Sensitivität. Als starken Indikator für angabepflichtige Informationen zu wesentlichen Ermessensentscheidungen und Quellen von Schätzungsunsicherheiten nennt die ESMA intensive Diskussionen zu entsprechenden Sachverhalten im Management sowie mit dem Aufsichtsrat bzw. Prüfungsausschuss und dem Abschlussprüfer. Ferner sollten Unternehmen auch auf Konsistenz mit anderen Aussagen bezüglich wesentlicher Risiken in Abschluss und Lagebericht sowie mit den besonders wichtigen Prüfungssachverhalten (Key Audit Matters) achten. Die ESMA hebt hervor, dass es wichtig ist zu erläutern, wie sich COVID-19 auf die wesentlichen Ermessensentscheidungen und den Grad der Unsicherheit bei den Schätzungen ausgewirkt hat und wie sich diese Auswirkungen in den Abschlussposten widerspiegeln. So können sich die erhöhten Unsicherheiten etwa auch auf die mittel- und langfristigen Planungen des Unternehmens auswirken. Daher mahnt die ESMA bei der Beurteilung der Annahmen, die dem Werthaltigkeitstest von Vermögenswerten im Anwendungsbereich von IAS 36 (siehe hierzu Abschnitt IAS 36 Wertminderung von Vermögenswerten) und der Einschätzung der Realisierbarkeit latenter Steueransprüche zugrunde liegen, zu besonderer Vorsicht.

Einer gesonderten Darstellung der COVID-19-Auswirkungen in der Gewinn- und Verlustrechnung stehen ESMA und DPR kritisch gegenüber. Da die COVID-19-Pandemie weite Bereiche des Abschlusses betrifft, dürfte eine separate



Darstellung der Effekte in der Gewinn- und Verlustrechnung nach Auffassung der Enforcer in der Regel nicht sachgerecht sein. Stattdessen empfehlen sie die Angabe qualitativer und quantitativer Informationen über die wesentlichen Auswirkungen von COVID-19 auf den Abschluss und die für ihre Bestimmung angewandte Methodik im Anhang bzw. im Lagebericht. Die ESMA regt an, diese Informationen in einer gesonderten Angabe offenzulegen oder die relevanten Angaben mit Querverweisen zu versehen.

IAS 36 Wertminderung von Vermögenswerten

Für alle Vermögenswerte im Anwendungsbereich von IAS 36 ist eine Werthaltigkeitsprüfung durchzuführen, sofern zum Abschlussstichtag Anhaltspunkte für eine Wertminderung vorliegen (IAS 36.9). Nach Auffassung der ESMA dürften die negativen Auswirkungen der COVID-19-Pandemie für viele Unternehmen ein starker Hinweis auf eine mögliche Wertminderung sein. Unabhängig von der Existenz solcher Anhaltspunkte sind der Geschäfts- oder Firmenwert, immaterielle Vermögenswerte mit unbestimmter Nutzungsdauer sowie noch nicht zum Gebrauch verfügbare immaterielle Vermögenswerte (zusätzlich) jährlich auf Werthaltigkeit zu prüfen (IAS 36.10). Die ESMA weist darauf hin, dass ein nach IAS 36.9 oder IAS 36.10 erforderlicher Werthaltigkeitstest nicht durch einen für die letzte Zwischenberichterstattung durchgeführten Werthaltigkeitstest ersetzt werden kann. So erinnert sie insbesondere daran, dass der jährliche Werthaltigkeitstest für zahlungsmittelgenerierende Einheiten mit zugeordnetem Geschäfts- oder Firmenwert gemäß IAS 36.96 immer zum gleichen Zeitpunkt durchzuführen ist.

Um den derzeit erhöhten Unsicherheiten Rechnung zu tragen, empfiehlt die ESMA Unternehmen, bei der Schätzung der künftigen Cashflows einer zahlungsmittelgenerierenden Einheit die Modellierung mehrerer möglicher Zukunfts-szenarien in Betracht zu ziehen, wenn dies zu relevanteren Informationen über die potenziellen zukünftigen wirtschaftlichen Entwicklungen führt. Wird der erzielbare Betrag auf der Basis des Nutzungswerts ermittelt, können zusätzliche Unsicherheiten alternativ auch durch eine Anpassung des

Abzinsungssatzes erfasst werden (IAS 36.55-57). In diesem Fall dürfen die Cashflows nicht um das gleiche Risiko angepasst worden sein, um eine doppelte Berücksichtigung zu vermeiden. Unabhängig vom konkreten Vorgehen fordert die ESMA Unternehmen auf, transparent darzustellen, wie sie die erhöhte Unsicherheit berücksichtigt haben. Ferner betont sie, dass die Cashflow-Prognosen zur Bestimmung des Nutzungswerts gemäß IAS 36.33 auf vernünftigen und vertretbaren Annahmen beruhen müssen und dass dabei auf externe Informationen besonders großes Gewicht zu legen ist. Zudem erinnert sie daran, dass die künftigen Cashflows für einen Vermögenswert in seinem gegenwärtigen Zustand zu schätzen sind (IAS 36.44). So dürfen etwa die Effekte aus einer künftigen Restrukturierung, zu der ein Unternehmen noch nicht verpflichtet ist, bei der Ermittlung des Nutzungswerts nicht berücksichtigt werden.

Unter Verweis auf IAS 36.134(d) und (e) mahnt die ESMA zu Transparenz hinsichtlich der dem Werthaltigkeitstest zugrunde liegenden Schätzungen und wesentlichen Annahmen. So erwartet sie etwa, dass Unternehmen erläutern, ob und wann sie die Rückkehr zum Zahlungsstromniveau vor der Krise für realistisch halten und welchen Zeit-horizont für Szenarien nach der COVID-19-Pandemie sie in Betracht gezogen haben. Darüber hinaus fordert die ESMA die Unternehmen auf, auch anzugeben, wie sich die wesentlichen Annahmen im Vergleich zum vorhergehenden Werthaltigkeitstest verändert haben. Ferner hebt sie die Bedeutung detaillierter Angaben zur Sensitivität des erzielbaren Betrags gemäß IAS 36.134(f) hervor. Dabei betont sie zum einen, dass in der von erhöhter Unsicherheit geprägten aktuellen Situation die Bandbreiten der für möglich gehaltenen Änderungen wesentlicher Annahmen regelmäßig größer sein dürfen als in der Vergangenheit; zum anderen nennt sie auch eine Änderung des geschätzten Zeithorizonts bis zur Rückkehr der wirtschaftlichen Aktivitäten zu einem Vor-Krisen-Niveau als mögliches Beispiel für eine gegebenenfalls anzugebende Sensitivität. Abschließend betont sie, dass auch in Fällen, in denen die Angabepflichten in IAS 36.134 f. nicht einschlägig sind, dennoch eine



DPR-Prüfungsschwerpunkte 2021

Offenlegung der Annahmen und Sensitivitäten der Werthaltigkeitsberechnungen nach IAS 1.129 in Betracht gezogen werden sollte.

Unsere Sichtweise

In Anbetracht der bestehenden Unsicherheiten über den weiteren Verlauf und die Auswirkungen der COVID-19-Pandemie sind bei der Überprüfung von Vermögenswerten auf Wertminderung in diesem Jahr in besonderem Maße Ermessensentscheidungen zu treffen, um daraus angemessene Annahmen zu entwickeln, die die zum Abschlussstichtag existierenden Bedingungen widerspiegeln. Je unsicherer die gegenwärtigen Rahmenbedingungen sind, desto wichtiger ist es, dass Unternehmen detaillierte Angaben zu den getroffenen Annahmen, den diesen zugrunde liegenden Nachweisen und den Auswirkungen von Änderungen der Grundannahmen (Sensitivitätsanalysen) machen.

Neben der Transparenz der Anhangangaben dürfte sich die DPR jedoch auch mit den Werthaltigkeitsberechnungen selbst intensiv auseinandersetzen. So ist zu erwarten, dass sie die Vertretbarkeit der zugrunde gelegten Annahmen, die angemessene Berücksichtigung der bestehenden Unsicherheiten und die Identifizierung der (Gruppen von) zahlungsmittelgenerierenden Einheiten, auf deren Ebene die Werthaltigkeitstests durchgeführt werden, kritisch hinterfragen wird.

IFRS 9 Finanzinstrumente und IFRS 7 Finanzinstrumente: Angaben

Mit den Angaben nach IFRS 7 sollen Abschlussadressaten gemäß IFRS 7.1 in die Lage versetzt werden, die Bedeutung von Finanzinstrumenten für die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage des Unternehmens sowie Art, Ausmaß und Steuerung der Risiken, die sich aus Finanzinstrumenten ergeben, einzuschätzen. Vor diesem Hintergrund

betont die ESMA in der aktuellen Situation insbesondere die Bedeutung von Informationen zum Liquiditätsrisiko und zu Sensitivitäten gegenüber Marktrisiken. Sie hebt hervor, dass infolge der COVID-19-Pandemie gegebenenfalls auch neue bedeutende finanzielle Risiken entstanden sein können, die vorher nicht bestanden oder weniger bedeutend waren. So könnten etwa die Aufnahme neuer wesentlicher Schulden, Neuverhandlungen von Schulden, neue Finanzierungsvereinbarungen oder Covenant-Brüche auf ein Liquiditätsrisiko hinweisen.

Als besonders wichtig nennt die ESMA zudem Angaben zu etwaigen Risikokonzentrationen inklusive quantitativer Informationen nach IFRS 7.34(c) und IFRS 7.B8 sowie die Offenlegung einer hinreichend detaillierten Fälligkeitsanalyse der finanziellen Verbindlichkeiten (sowie gegebenenfalls der zur Steuerung des Liquiditätsrisikos verwendeten finanziellen Vermögenswerte) nach IFRS 7.39. Des Weiteren mahnt die ESMA zu Transparenz im Hinblick auf sog. Supply-Chain-Finanzierungen, insbesondere auf Reverse-Factoring-Vereinbarungen, aus denen sich Liquiditätsrisiken ergeben können. Diesbezüglich verweist sie auf die allgemeinen Angabepflichten nach IFRS 7.33-35, die Regelungen in IFRS 7.39 und IFRS 7.B11F sowie auf eine vorläufige Agenda-Entscheidung des IFRS IC vom Juni 2020. Unternehmen, denen Zahlungsmoratorien gewährt wurden, fordert die ESMA auf, diese Tatsache zusammen mit den Merkmalen solcher Maßnahmen offenzulegen, damit die Abschlussadressaten die Risiken, die sich aus der Beendigung dieser Maßnahmen ergeben, einschätzen können.

Bei Kreditinstituten legt die ESMA einen besonderen Fokus auf die Schätzung der erwarteten Kreditverluste und die dazugehörigen Angaben. So erinnert sie Kreditinstitute daran, dass IFRS 9.5.5.17 eine unverzerrte Ermittlung der erwarteten Kreditverluste unter Berücksichtigung aller angemessenen und belastbaren Informationen über vergangene Ereignisse, gegenwärtige Bedingungen und Prognosen künftiger wirtschaftlicher Bedingungen fordert, die ohne unangemessenen Kosten- oder Zeitaufwand verfügb-



bar sind. Ferner fordert sie Kreditinstitute auf, den Angabebeanforderungen zu Ausfallrisiken und deren Steuerung gemäß IFRS 7.35B ff. in der gegenwärtigen Situation besondere Aufmerksamkeit zu widmen. In diesem Zusammenhang mahnt sie unter anderem auch zu Transparenz hinsichtlich der etwaigen Verwendung von sog. *post-model adjustments* bzw. *management overlays*. Darüber hinaus empfiehlt die ESMA die Darstellung des Hintergrunds und der Auswirkungen von Stützungsmaßnahmen wie etwa Moratorien, die Darlehensnehmern gewährt wurden. Abschließend betont sie mit Blick auf Kreditinstitute unter Verweis auf IAS 1.129 und IFRS 7.1 die Wichtigkeit der Durchführung und gegebenenfalls Offenlegung von Sensitivitätsanalysen bezüglich der Zuordnung zu den Stufen des Wertminderungsmodells und der Ermittlung der erwarteten Kreditverluste. 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), die Gründe für diese Sensitivität und die Methode, mit der die Sensitivität berechnet wurde. Dabei sollten die Angaben wesentliche Unterschiede zwischen den Klassen von Finanzinstrumenten widerstreigen.

IFRS 16 Leasingverhältnisse

Ende Mai 2020 hat das IASB die Änderung an IFRS 16 – COVID-19-bezogene Mietkonzessionen veröffentlicht. Leasingnehmer, die den darin gewährten praktischen Behelf in Anspruch nehmen, weist die ESMA auf die damit einhergehenden Angabepflichten in IFRS 16.60A hin.

Darüber hinaus erinnert die ESMA alle Leasingnehmer an die Angabepflichten des IFRS 16.53 zu Aufwendungen und Abschreibungen, die sich auf die Gewinn- und Verlustrechnung der Berichtsperiode auswirken. In diesem Zusammenhang hebt sie die separate Angabe nicht in die Bewertung von Leasingverbindlichkeiten einbezogener Aufwendungen für variable Leasingzahlungen sowie für Leasingverhältnisse, für die die Ausnahmen für kurzfristige Leasingverhältnisse bzw. Leasingverhältnisse über

Vermögenswerte von geringem Wert in Anspruch genommen werden, besonders hervor. Ferner betont sie die Bedeutung der Fälligkeitsanalyse von Leasingverbindlichkeiten (IFRS 16.58) sowie der Angaben zu zukünftigen Zahlungsmittelabflüssen, denen der Leasingnehmer potenziell ausgesetzt ist, die bei der Bewertung der Leasingverbindlichkeiten aber nicht berücksichtigt wurden (IFRS 16.59). Dazu gehören insbesondere Zahlungsmittelabflüsse aus variablen Leasingzahlungen, Verlängerungs- und Kündigungsoptionen, Restwertgarantien und Leasingverhältnissen, die der Leasingnehmer eingegangen ist, die aber noch nicht begonnen haben. Bezug nehmend auf die COVID-19-Pandemie empfiehlt die ESMA Leasingnehmern unter Verweis auf IFRS 16.B48 zudem, die Offenlegung zusätzlicher Informationen wie mit den Leasingverhältnissen verbundener Flexibilitätsvorteile, Beschränkungen und Risiken oder Abweichungen von der üblichen Branchenpraxis in Betracht zu ziehen.

Leasinggeber, die Mietzugeständnisse gewährt haben, fordert die ESMA zu angemessenen Angaben auf, die das Risiko widerspiegeln, dass die aktuellen Marktbedingungen insbesondere in Branchen mit wesentlichen Auswirkungen der COVID-19-Pandemie zu erheblichen Wertänderungen der Vermögenswerte führen können, die Gegenstand von Operating-Leasingverträgen sind.





DPR-Prüfungsschwerpunkte 2021

Abschließend betont sie sowohl für Leasingnehmer als auch für Leasinggeber die Bedeutung verständlicher Angaben zu den bei der Bilanzierung von gewährten oder in Anspruch genommenen Entlastungsmaßnahmen angewendeten Rechnungslegungsmethoden.



IAS 24 Angaben über Beziehungen zu nahestehenden Unternehmen und Personen

Einen nationalen Fokus legt die DPR aufgrund zahlreicher Fehlerfeststellungen und Hinweise in Enforcement-Verfahren in der anstehenden Prüfungssaison auf die Angaben zu Beziehungen zu nahestehenden Unternehmen und Personen. Im Blickpunkt stehen hierbei zunächst die Abgrenzung und die Identifizierung der nahestehenden Unternehmen und Personen. Ferner sollten Unternehmen beachten, dass neben dem Namen des Mutterunternehmens, sofern abweichend, auch der Name des obersten beherrschenden Unternehmens bzw. der obersten beherrschenden natürlichen Person anzugeben ist (IAS 24.13). Haben Geschäftsvorfälle mit nahestehenden Unternehmen oder Personen stattgefunden, ist über die Art der Beziehung, über die Höhe und die Bedingungen der Geschäftsvorfälle und über die ausstehenden Salden zu berichten (IAS 24.18). Diese Angaben sind nach den in IAS 24.19 genannten Kategorien aufzuschlüsseln. Schließlich wird die DPR auch auf Konsistenz der IAS-24-Angaben mit dem Abhängigkeitsbericht und auf eine korrekte Wiedergabe der Schlusserklärung nach § 312 Abs. 3 AktG im Lagebericht achten.

Konzernlagebericht

Als weiteren nationalen Schwerpunkt definiert die DPR erneut den Konzernlagebericht. In diesem Jahr liegt das besondere Augenmerk auf der Risikoberichterstattung unter Beachtung der Auswirkungen von COVID-19. Die DPR betont, dass nach DRS 20.116 und DRS 20.135 ff. die Auswirkungen der COVID-19-Pandemie auf die Risiken des Unternehmens hinreichend beurteilt und beschrieben werden müssen. Dementsprechend wird sie zum einen die Vollständigkeit und Angemessenheit der Berichterstattung über wesentliche Risiken, insbesondere über Einzelrisiken und bestandsgefährdende Risiken (§ 315 Abs. 1 Satz 4 HGB), und über Risiken aus der Verwendung von Finanzinstrumenten (§ 315 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 HGB) in den Blick nehmen. In diesem Zusammenhang nennt sie das Ausmaß von Ausfall- und Liquiditätsrisiken sowie die Darstellung und Erläuterung wesentlicher finanzieller Risiken im Zusammenhang mit Financial Covenants. Zum anderen wird sie



auch auf den Einklang zwischen Risiko- und Prognoseberichterstattung achten. Wird bei der Prognose etwa auf erhebliche Unsicherheiten aufgrund der COVID-19-Pandemie hingewiesen, sollte sich dies auch in einer entsprechend transparenten und detaillierten Risikoberichterstattung widerspiegeln.

Ergänzende Themen der ESMA

Breiten Raum nehmen in der Verlautbarung der ESMA erneut auch Ausführungen zur nichtfinanziellen Berichterstattung ein. Anders als viele andere europäische Enforcer hat die DPR jedoch kein Mandat zur inhaltlichen Prüfung der nichtfinanziellen Erklärung bzw. des nichtfinanziellen Berichts. Aus einer kritischen Durchsicht der Erklärung bzw. des Berichts im Rahmen eines Enforcement-Verfahrens können sich gegebenenfalls jedoch Anhaltpunkte für Fragen in anderen Prüffeldern, etwa zum Wertminderungstest nach IAS 36 oder zum Konzernlagebericht, ergeben.

Bezüglich der Verwendung alternativer Leistungskennzahlen verweist die ESMA einmal mehr auf ihre Leitlinien. Die hierzu veröffentlichten Fragen und Antworten enthalten auch Erläuterungen, wie Emittenten die Auswirkungen der COVID-19-Pandemie auf ihre Geschäftstätigkeit darstellen sollten.

Des Weiteren erinnert die ESMA an die verpflichtende Anwendung des europäisch einheitlichen elektronischen Berichtsformats (European Single Electronic Format, ESEF) für Geschäftsjahre, die am oder nach dem 1. Januar 2020 beginnen. Die ESEF-Konformität der offengelegten Rechnungslegungsunterlagen ist auch Gegenstand der Bilanzkontrolle durch die DPR.

Schließlich betont die ESMA, dass es für Unternehmen unverändert wichtig ist, den Fortgang der Brexit-Verhandlungen genau zu verfolgen und über mögliche Auswirkungen auf ihre Geschäftsaktivitäten und auf ihre finanziellen wie auch nichtfinanziellen Informationen transparent zu berichten.

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 Unternehmen, die bilanzielle Abbildung entsprechender Sachverhalte und die zugehörigen erläuternden Angaben im Rahmen der Abschlusserstellung einer besonders kritischen Würdigung zu unterziehen. Indes beschränkt die DPR ihre Prüfungen regelmäßig nicht auf die veröffentlichten Prüfungsschwerpunkte. So dürfte davon auszugehen sein, dass sie sich mit den wesentlichen Auswirkungen der COVID-19-Pandemie auf die Finanzberichterstattung eines Unternehmens auch dann intensiv auseinandersetzen wird, wenn die im konkreten Fall besonders relevanten Themen in den veröffentlichten Prüfungsschwerpunkten nicht explizit genannt sind. Auch Dauerbrenner wie beispielsweise die Bilanzierung größerer Unternehmenserwerbe und die Segmentberichterstattung dürften unverändert im Fokus der DPR stehen.

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 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.



Praxisforum

Ihr Wegweiser durch die Welt der internationalen Rechnungslegung

Für die Unternehmen war das Kalenderjahr 2020 stark beeinflusst durch die COVID-19-bedingten Maßnahmen und deren Folgen. Auch unsere EY-Scout-Veranstaltungen wurden im Zuge der Corona-Pandemie und den notwendigen Beschränkungen angepasst und komplett auf Webcasts umgestellt. Im Kalenderjahr 2020 haben wir damit ab Ende April allein rund um IFRS und COVID-19 relevante rechnungslegungsbezogene Themen insgesamt neun Webcasts durchgeführt! Bisher haben über 5.000 Interessierte an diesen EY SCOUT COVID-19 Webcasts teilgenommen.

Dieser Erfolg spornt uns an und deshalb werden wir mit dieser Webcast-Serie auch in die nächste Runde gehen!

Neben Webcast-Terminen planen wir derzeit auch EY-Scout-Veranstaltungen in ausgewählten Niederlassungen in Deutschland, Österreich und der Schweiz, die Mitte und Ende des Jahres stattfinden sollen. Dabei geben wir Ihnen

- ▶ ein Update für die Halbjahresfinanzberichterstattung sowie
- ▶ das IFRS-Year-End-Update.

Wie gewohnt werden wir Sie mit den IFRS & COVID-19 Webcasts auf dem Laufenden halten. Dabei schauen wir auch auf besonders wichtige Themen für Unternehmen im Bereich Finanzen und Rechnungswesen, die über diese Accounting-Themen hinausgehen, wie Financial Reporting Transformation, Finance Integration, Merger & Acquisitions oder auch Climate Change & Sustainability – um nur einige wichtige Themen hervorzuheben. Informieren Sie sich und besuchen Sie uns unter www.de.ey.com/EYScout.

Wir freuen uns auf Ihre Teilnahme und wünschen viel Spaß mit der EY-Scout-Saison 2021!

Sven Peterson

Telefon +49 6196 996 11085, sven.peterson@de.ey.com



IFRS COVID-19 Accounting Impact Assessment

Dieses IFRS COVID-19 Accounting Impact Assessment soll Sie bei der Einschätzung unterstützen, welche Relevanz die aktuelle COVID-19-Pandemie für die Finanzberichterstattung Ihres Unternehmens haben könnte.

Sprechen Sie Ihre gewohnten EY-Kontakte auf dieses Assessment an.

Wir unterstützen Sie gerne.

Die physischen EY-Scout-Veranstaltungen in Q2 und Q4 2021

Details zur Anmeldung erhalten Sie bald über unsere Website: www.ey.com/de_de/ey-scout. Außerdem erreichen Sie Sven Peterson für aktuelle Informationen unter sven.peterson@de.ey.com.

Berlin	17.06.2021	16.12.2021
Bremen		02.12.2021
Düsseldorf	11.06.2021	10.12.2021
Eschborn	10.06.2021	02.12.2021
Hamburg	09.06.2021	08.12.2021
Hannover	10.06.2021	02.12.2021
Leipzig	10.06.2021	
Mannheim	09.06.2021	10.12.2021
München	09.06.2021	08.12.2021
Stuttgart	08.07.2021	09.12.2021
Wien	18.06.2021	10.12.2021
Zürich	10.06.2021	07.12.2021

Webcasts

Merken Sie sich diese festen Termine für 2021 vor:

11.03.2021 | 22.04.2021 | 13.05.2021 | 16.09.2021 | 14.10.2021 | Start jeweils 14 Uhr

Auf unserer Internetseite www.de.ey.com/ey-scout finden Sie unsere Replays sowie Links zu aktuellen und künftigen Webcasts. Falls Sie Interesse haben und keine Webcasts verpassen möchten, können Sie sich gern direkt für unseren EY Scout Newsletter anmelden. Schicken Sie uns dazu bitte eine Mail an ey.scout.news@de.ey.com.

Alle aktuellen Webcasts von EY Deutschland finden Sie auf www.ey.com/de_de/webcasts.

Die Webcasts werden jeweils ein ganzes Jahr lang gespeichert, sodass Sie sie bei Bedarf auch später noch abrufen können.

EY-Publikationen



Die folgenden Publikationen stehen Ihnen in deutscher Sprache unter www.de.ey.com/ifrs zum Download zur Verfügung.



Die folgenden Publikationen stehen Ihnen in englischer Sprache unter www.ey.com/ifrs zum Download zur Verfügung.



International GAAP® IFRS-Checkliste für angabepflichtige Informationen

Die Checkliste ist anwendbar auf Geschäftsjahre, die am 31. Dezember 2020 oder später enden. Sie berücksichtigt die bis zum 31. August 2020 vom IASB verabschiedeten Standards und Interpretationen.



Good Group (International) Limited: Muster-Konzernabschluss nach IFRS zum 31. Dezember 2020
Der Musterkonzernabschluss nach IFRS der Good Group (International) Limited und ihrer Tochtergesellschaften berücksichtigt die bis zum 31. August 2020 vom IASB veröffentlichten und für am oder nach dem 1. Januar 2020 beginnende Geschäftsjahre anzuwendenden IFRS.



Im Fokus: Rechnungslegung in Zeiten der Corona-Pandemie

Aktualisiert im November 2020
Die November-Ausgabe dieser Veröffentlichung erinnert an die bestehenden Rechnungslegungsvorschriften, die bei der Erstellung der IFRS-Abschlüsse für die im Jahr 2020 endenden Jahres- oder Zwischenberichtsperioden bei der Berücksichtigung der finanziellen Auswirkungen der Coronavirus-Pandemie berücksichtigt werden sollten.



Im Fokus: der neue Standard zur Umsatzrealisierung (Stand März 2020)

Der Umsatzrealisierungsstandard, der gemeinsam vom IASB und vom FASB entwickelt wurde, enthält einheitliche Vorschriften zur Umsatzrealisierung für sämtliche Unternehmen und Branchen.

Unsere aktualisierte Publikation zu IFRS 15 *Erlöse aus Verträgen mit Kunden* analysiert den Umsatzrealisierungsstandard und erweitert unsere Diskussion zu bestimmten Themen, einschließlich der jüngsten Entwicklungen des IASB und des IFRS IC.



Applying IFRS – Disclosure of COVID-19 impact

Mit dieser Veröffentlichung erhalten Sie Einblicke in die Analysen und Auswertungen öffentlich verfügbarer Anhangangaben zu den Auswirkungen der Corona-Pandemie auf die Berichterstattung von Unternehmen. Dazu haben wir die Abschlüsse von über 120 Unternehmen untersucht, die ihre IFRS-Abschlüsse nach Ausbruch der Pandemie veröffentlicht haben (Abschlussstichtag 30. Juni 2020). Eine Vielzahl der Firmen ist in Australien, Südafrika und im Vereinigten Königreich ansässig, wobei auf eine diversifizierte Auswahl sämtlicher Sektoren – von Tourismus über Einzelhandel bis hin zu Banken – geachtet wurde. Die Beispiele decken Themenbereiche, die besonders von der Pandemie betroffen sind, ab, wie u. a. Angaben zur Wertminderung, Umsatzrealisierung und Steuern. Die Broschüre soll Ihnen als Anleitung und Hilfestellung bei der Erstellung eigener Finanzberichte dienen und Ihnen einen Überblick über derzeit geläufige Bilanzierungsfragen geben.



Applying IFRS: Accounting for covid-19 related rent concessions (Updated July 2020)

Das IASB hat im Mai 2020 *Covid-19-Related Rent Concessions Amendment to IFRS 16 Leases* veröffentlicht. Die Änderungen ermöglichen Leasingnehmern, sämtliche COVID-19-bedingten Änderungen der Leasingzahlungen wie alle anderen Änderungen, die keine lease modification darstellen, zu berücksichtigen.



Applying IFRS: Accounting for cloud computing costs (July 2020)

Die IFRS enthalten keine expliziten Richtlinien zur Bilanzierung von Cloud-Computing-Vereinbarungen durch einen Kunden. Daher ist eine oftmals umfangreiche und komplexe Beurteilung erforderlich, um derartige Vereinbarungen entsprechend zu bilanzieren. In diesem technischen Leitfaden wird erläutert, wie ein Unternehmen eine Cloud-Computing-Vereinbarung berücksichtigen kann, und er gibt Unternehmen Hilfestellung dabei, die Anforderungen der verschiedenen IFRS zu erfüllen.



IFRS adopted by the European Union – 30 June 2020

Die Publikation liefert einen Überblick über den Stand des EU-Endorsement-

Prozesses zum 30. Juni 2020 für die IFRS, die nach dem 1. Januar 2020 in der EU in Kraft getreten sind. Darüber hinaus enthält sie eine Zusammenfassung der Standards, Interpretationen und Änderungen, die noch von der EU gebilligt werden müssen.



IFRS Update of standards and interpretations in issue at 30 September 2020

Diese Publikation gibt einen Überblick über die Standards und Interpretationen, die auf Geschäftsjahre, die am 30. September 2020 oder später enden, anzuwenden sind. Darüber hinaus werden die wesentlichen Entscheidungen aktueller

Projekte des IASB und die aktuellen Agenda-Entscheidungen des IFRS IC dargestellt.



International GAAP® 2021

International GAAP® 2021 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:

- ▶ Die zahlreichen Implementierungsfragen, die sich aus der Anwendung von IFRS 16 *Leasingverhältnisse* ergeben, werden ausführlich diskutiert und in praktischen Beispielen dargestellt. Dies schließt Fragestellungen zur Bilanzierung von Modifikationen in Leasingverhältnissen aufgrund von Mietzugeständnissen infolge der Corona-Pandemie beim Leasingnehmer und Leasinggeber ein.
- ▶ Außerdem ist ein aktualisiertes Kapitel zum neuen Standard für Versicherungsverträge – IFRS 17 *Versicherungsverträge* – enthalten, das die kürzlich vom IASB veröffentlichten Änderungen an IFRS 17 widerspiegelt, die zu einer Reihe von wesentlichen Anpassungen und einigen weiteren redaktionellen Änderungen geführt haben. Darüber hinaus erörtert das Kapitel Anwendungsfragen hinsichtlich der Umsetzung und untersucht weiterführende Fragestellungen im Zusammenhang mit der Einführung der neuen Anforderungen.
- ▶ Es werden zahlreiche Fragestellungen beleuchtet, die sich aus der Anwendung von IFRS 9 *Finanzinstrumente* und IFRS 15 *Erlöse aus Verträgen mit Kunden* durch Unternehmen ergeben.
- ▶ Darüber hinaus ist eine Diskussion zu den Änderungen an IFRS 9 und verwandten Standards enthalten, die auf die Auswirkungen der IBOR-Reform auf die Rechnungslegung eingeht.
- ▶ Ebenfalls berücksichtigt ist eine Veranschaulichung der Anwendung der IFRS auf die Rechnungslegung im Falle von Naturkatastrophen – insbesondere unter dem Aspekt der Bilanzierungsfragen im Zusammenhang mit der Corona-Pandemie.
- ▶ Außerdem werden die neuen Agenda-Entscheidungen, die vom IFRS IC seit der Veröffentlichung der Ausgabe von 2020 veröffentlicht wurden, dargestellt.
- ▶ Zusätzlich enthält die Neuauflage die Änderungen an Standards und viele weitere Initiativen, die derzeit vom IASB diskutiert werden, sowie die daraus resultierenden Änderungen der Bilanzierungsanforderungen.



Exemplare dieser dreibändigen
Kommentierung können Sie unter
www.wileyigaap.com bestellen.

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

Henrik Pferdehirt
Telefon +49 211 9354 12070
henrik.pferdehirt@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

Dr. Silke Blaschke
Telefon +49 6196 996 29244
silke.blaschke@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



EY exists to build a better working world, helping to create long-term value for clients, people and society and build trust in the capital markets.

Enabled by data and technology, diverse EY teams in over 150 countries provide trust through assurance and help clients grow, transform and operate.

Working across assurance, consulting, law, strategy, tax and transactions, EY teams ask better questions to find new answers for the complex issues facing our world today.

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. EY member firms do not practice law where prohibited by local laws. For more information about our organization, please visit ey.com.

© 2020 EYGM Limited.
All Rights Reserved.

GSA Agency
SRE 2011-064
ED None



In line with EY's commitment to minimize its environmental impact this document has been printed 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, legal or other professional advice. Please refer to your advisors for specific advice.

ey.com