

IFRS Aktuell

Ausgabe 02.2020

**Neueste Entwicklungen
in der IFRS-Welt**

IASB-Projekt

IASB schlägt wesentliche Änderungen für mehr Vergleichbarkeit und Verständlichkeit bei der Darstellung der Ertragslage vor

IFRS 16

Agenda-Entscheidung zur Bestimmung der Laufzeit eines Leasingverhältnisses

DPR

Tätigkeitsbericht 2019



IFRS Snacks

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

Auswirkungen der Ausbreitung des Coronavirus auf Rechnungslegung und Prüfung

Fachlicher Hinweis des IDW

Quelle: IDW-Website, Stand 4. März 2020, und eigene Recherchen

Es ist schwierig vorherzusagen, wie lange und in welchem Ausmaß sich der Ausbruch des Coronavirus auf die geschäftliche und wirtschaftliche Entwicklung von Unternehmen – etwa aufgrund von Einschränkungen in der Produktion und im Handel oder aufgrund von Reisebeschränkungen – auswirken wird. Da die weitere Entwicklung im Detail nicht abzusehen ist, ist eine ständige Überprüfung der vorhandenen Informationen sowie ihrer möglichen Auswirkungen durch die für die Aufstellung von Abschluss und Lagebericht zuständigen Unternehmensorgane sowie durch deren Abschlussprüfer erforderlich.

Als aktuelle Hilfestellung hat das IDW einen fachlichen Hinweis erarbeitet, der wesentliche Fragen zur Rechnungslegung (HGB/IFRS) zum Stichtag 31. Dezember 2019 und deren Prüfung aufgreift.¹

Darin werden insbesondere folgende Aspekte angesprochen:

- ▶ Wertaufhellung bzw. Wertbegründung
- ▶ Nachtragsberichterstattung im (Konzern-)Anhang
- ▶ Einbeziehung von Tochterunternehmen in den Konzernabschluss
- ▶ Prognose- bzw. Risikoberichterstattung im (Konzern-) Lagebericht
- ▶ Prüfungsprozess und Kommunikation
- ▶ Konsequenzen für die Berichterstattung des Abschlussprüfers

Das IDW stellt im fachlichen Hinweis u.a. klar, dass trotz der sehr hohen Unsicherheit in Bezug auf die möglichen Auswirkungen des Coronavirus ein Verzicht auf die Prognoseberichterstattung nicht zulässig ist.



¹ Der fachliche Hinweis ist abrufbar unter <https://www.idw.de/idw/idw-aktuell/auswirkungen-der-ausbreitung-des-coronavirus-auf-rechnungslegung-und-pruefung--fachlicher-hinweis-des-idw-/122498>

IASB finalisiert Änderungen an IAS 1 in Bezug auf die Klassifizierung von Schulden

Quelle: IFRS-Website, Stand 23. Januar 2020, und eigene Recherchen

Das IASB hat die Änderungen an IAS 1 zur *Klassifizierung von Schulden als kurz- oder langfristig* (Änderungen an IAS 1²) herausgegeben, um einen allgemeiner gültigen Ansatz für die Klassifizierung von Schulden nach IAS 1 einzuführen, der auf den vertraglichen Vereinbarungen aufbaut, die zum Berichtsstichtag vorliegen.

Die Änderungen beziehen sich ausschließlich auf den *Ausweis von Schulden in der Bilanz* und stellen Folgendes klar:

- ▶ Die Klassifizierung von Schulden als kurz- oder langfristig *muss auf Rechten basieren*, die zum *Abschlussstichtag* vorliegen. In allen betroffenen Textziffern des IAS 1 wird die sprachliche Formulierung insoweit angepasst, als auf das „Recht“ Bezug genommen wird, die Erfüllung einer Schuld um mindestens zwölf Monate aufzuschieben, und nur Rechte, die „zum Ende der Berichtsperiode“ bestehen, haben Auswirkungen auf die Klassifizierung einer Schuld.
- ▶ Die Klassifizierung ist *nicht von den Erwartungen* eines Unternehmens abhängig, ob es von seinem Recht Gebrauch machen wird, die Erfüllung einer Schuld aufzuschieben.
- ▶ Die Erfüllung bezieht sich auf die Übertragung von *Barmitteln, Eigenkapitaltiteln oder sonstigen Vermögenswerten oder Leistungen* an die Gegenpartei.

Sofern ein vorliegendes Recht eines Unternehmens, die Erfüllung einer Schuld aufzuschieben, einer oder mehreren Bedingungen unterliegt, deren Erfüllung erst zu einem späteren Zeitpunkt (also erst nach dem Abschlussstichtag) geprüft wird, so ist entscheidend, ob die Bedingungen am Abschlussstichtag erfüllt waren. Derartige Fälle können in der Praxis beispielsweise die Einhaltung von Covenants betreffen und somit Auswirkungen auf künftige Covenant-Tests einiger Unternehmen haben.

Die Änderungen sind *rückwirkend* für Geschäftsjahre anzuwenden, die am oder nach dem 1. Januar 2022 beginnen. Daher sind Unternehmen angehalten zu prüfen, ob sich die Änderungen auf ihre bisherige Bilanzierungspraxis und die Ausgestaltung von bestehenden Kreditvereinbarungen auswirken. Eine frühere Anwendung ist vorbehaltlich des EU-Endorsements zulässig. Ein EU-Endorsement wird vor der dem geplanten Erstanwendungszeitpunkt erwartet.³

² Weitere Informationen finden Sie auf der Internetseite des IASB: www.ifrs.org/news-and-events/2020/01/iasb-clarifies-requirements-for-classifying-debt-as-current-or-non-current/

³ Weitere Informationen finden Sie auf der Internetseite der EFRAG: www.efrag.org/Assets/Download?assetUrl=%2Fsites%2Fwebpublishing%2FLists%2FPublic%20News%2FAttachments%2F222%2FEFRAG%20Endorsement%20Status%20Report%2023%20January%202020%20.pdf

Inhalt

04

IASB schlägt wesentliche Änderungen für mehr Vergleichbarkeit und Verständlichkeit bei der Darstellung der Ertragslage vor

16

IFRS 16 – Agenda-Entscheidung zur Bestimmung der Laufzeit eines Leasingverhältnisses

24

Änderungen an IAS 16 – Erzielung von Erlösen, bevor sich ein Vermögenswert in seinem betriebsbereiten Zustand befindet

30

IBOR-Reform – IASB erörtert Fragen zum Hedge Accounting in Phase 2 und trifft vorläufige Entscheidungen

40

Tätigkeitsbericht 2019 der DPR

46

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

48

EY-Publikationen

50

EY auf YouTube

51

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

Fotos: unsplash, gettyimages

Adresse der Redaktion:

Ernst & Young GmbH

Wirtschaftsprüfungsgesellschaft

Elena Walton

Rothenbaumchaussee 78

20148 Hamburg, Deutschland

Telefon +49 40 36132 16187

Telefax +49 181 3943 16187


ey.scout.news@de.ey.com

Bilderserie: Oslo

Überblick

Am 17. Dezember 2019 hat das International Accounting Standards Board (IASB oder „das Board“) den Exposure Draft (ED) *General Presentation and Disclosures (Primary Financial Statements)* veröffentlicht, der IAS 1 *Darstellung des Abschlusses* als neuer Standard ersetzen soll. In dem ED schlägt das IASB neben neuen Angabe- und Erläuterungspflichten und neuen Darstellungsvorschriften für die Gewinn- und Verlustrechnung punktuelle Änderungen an der Bilanz und der Kapitalflussrechnung vor. Die Vorschläge des Boards sehen außerdem eine Beschränkung der Wahlrechte zur Darstellung von Posten in den primären Abschlussbestandteilen vor, um es den Adressaten leichter zu machen, den Erfolg und die Zukunftsaussichten von Unternehmen zu vergleichen. Der ED soll weitverbreitete Inkonsistenzen in der Berichterstattung von Unternehmen beseitigen.





IASB schlägt wesentliche Änderungen für mehr Vergleichbarkeit und Verständlichkeit bei der Darstellung der Ertragslage vor

Wichtige Fakten im Überblick

- ▶ Das Projekt zu den primären Abschlussbestandteilen hat die Beseitigung von Inkonsistenzen bei der Berichterstattung von Unternehmen zum Ziel, die wesentlich durch die Flexibilität von IAS 1 und die daraus resultierende Vielfalt der Praxis entstehen.
- ▶ In seinem Exposure Draft schlägt das Board wesentliche Änderungen bezogen auf die GuV sowie zusätzliche Angabe- und Erläuterungspflichten vor.
- ▶ Es wird vorgeschlagen, den bisherigen IAS 1 durch einen neuen IFRS zu ersetzen.
- ▶ Die Vorschläge betreffen die folgenden Bereiche:
 - ▶ zusätzliche Leitlinien zur Zusammenfassung und Aufgliederung (*aggregation and disaggregation*) von Informationen
 - ▶ Einführung von Kategorien und Zwischensummen in der Gewinn- und Verlustrechnung
 - ▶ hierauf aufbauende Klassifizierungsvorgaben
 - ▶ mehr Leitlinien zur Auswahl der Gliederungsformate Umsatzkostenverfahren (UKV) und Gesamtkostenverfahren (GKV) und diese begleitende Angaben
 - ▶ verpflichtende Angaben im Anhang in Bezug auf ungewöhnliche Erträge oder Aufwendungen (*unusual income or expenses*)
 - ▶ Festlegung, wie unternehmensindividuell definierte GuV-orientierte Leistungskennzahlen (*management performance measures; MPM*) zu nutzen sind, und diesbezügliche Erläuterungspflichten im Anhang
 - ▶ Übernahme der neuen Regelungen in Zwischenabschlüsse
 - ▶ gezielte Änderungen in der Kapitalflussrechnung (z. B. Wegfall von Ausweishwahlrechten)

Die Kommentierungsfrist zum ED endet am 30. Juni 2020.



IASB schlägt wesentliche Änderungen für mehr Vergleichbarkeit und Verständlichkeit bei der Darstellung der Ertragslage vor



Einordnung des ED

Unter dem gemeinsamen Oberbegriff *Better Communication of Financial Reporting* untersucht das IASB seit 2016 im Rahmen verschiedener Teilprojekte Möglichkeiten, die Aussagekraft von Abschlüssen zu erhöhen. Zu diesen Teilprojekten gehören:

- ▶ *Disclosure Initiative*
- ▶ *Primary Financial Statements*
(früher *Performance Reporting Project*)
- ▶ *Management Commentary*

Die Vielzahl der Änderungen des IAS 1 der letzten Jahre waren Ausfluss des Projekts *Disclosure Initiative*. Mit ihnen sollte die Aussagekraft von Angaben durch eine stärkere Betonung des Wesentlichkeitsprinzips erhöht werden (*disclosure overload*). Auch das letzte Diskussionspapier zu Grundsätzen der Darstellung (vgl. IFRS Aktuell Ausgabe 02.2017) gehörte zu diesem Projekt.

Der vorliegende ED ist nunmehr ein Ergebnis des zweiten Teilprojekts, *Primary Financial Statements*. Zielsetzung dieses Projekts sind gezielte Verbesserungen in den primären Abschlussbestandteilen mit einem Fokus auf der Gewinn- und Verlustrechnung und in geringerem Umfang auf der Kapitalflussrechnung.



Art der Vorschläge

Das IASB schlägt vor, den bisherigen IAS 1 *Darstellung des Abschlusses* durch einen neuen IFRS *Allgemeine Darstellung und Angaben* zu ersetzen. Hierzu wird der bisherige IAS 1 zerlegt. Teile werden in den neuen IFRS X übernommen, andere in IAS 8 verlagert. Insofern stellt der ED einen vollständigen neuen IFRS dar. Daneben werden für andere Standards, insbesondere für IAS 7, gezielte Änderungen vorgeschlagen.

Wichtigste Vorschläge

Der Schwerpunkt des ED liegt auf einer stärker strukturierten Gewinn- und Verlustrechnung, durch die künftig eine bessere Vergleichbarkeit zwischen Unternehmen und Branchen gewährleistet werden soll. Die wichtigsten Vorschläge des ED sind im Folgenden zusammengefasst:

1. Gewinn- und Verlustrechnung

Der ED führt Kategorien und Zwischensummen für die Gewinn- und Verlustrechnung ein. Einige der Kategorien sind den derzeit in der Gewinn- und Verlustrechnung verwendeten Klassifizierungen zwar ähnlich, doch könnten Unternehmen aufgrund der neuen, im ED vorgeschlagenen Definitionen dazu verpflichtet sein, die Zusammensetzung einiger Zwischensummen zu ändern.

Die Einführung der vorgeschriebenen und definierten Zwischensummen wird zu einer einheitlicheren Strukturierung der Gewinn- und Verlustrechnung führen. Das nachfolgende Beispiel zeigt eine Gewinn- und Verlustrechnung in zusammengefasster Form:

Überblick über die Gewinn- und Verlustrechnung

Umsatzerlöse	X	Betrieblich
Betriebliche Aufwendungen	(X)	
Betriebliches Ergebnis	X	
Erträge und Aufwendungen aus integralen assoziierten Unternehmen und Gemeinschaftsunternehmen	X	Integrale assoziierte Unternehmen und Gemeinschaftsunternehmen
Betriebliches Ergebnis und Ergebnis aus integralen assoziierten Unternehmen und Gemeinschaftsunternehmen	X	
Erträge und Aufwendungen aus nicht integralen assoziierten Unternehmen und Gemeinschaftsunternehmen	X	Investitionen
Erträge aus Anlagen	X	
Ergebnis vor Finanzierung und Ertragsteuern	X	
Zinserträge aus Zahlungsmitteln und Zahlungsmitteläquivalenten	X	Finanzierung
Aufwendungen aus Finanzierungsaktivitäten	(X)	
Aufzinsung von Pensionsrückstellungen und sonstigen Rückstellungen	(X)	
Ergebnis vor Steuern	X	

Quelle: IASB, ED/2019/7 General Presentation and Disclosures, S. 7



IASB schlägt wesentliche Änderungen für mehr Vergleichbarkeit und Verständlichkeit bei der Darstellung der Ertragslage vor

Der ED schlägt für die Gewinn- und Verlustrechnung eine Klassifizierung nach Kategorien vor, bei der die Kategorie „Betriebliche Tätigkeit“ als Standard- oder Restgröße definiert ist. Es sind folgende Kategorien vorgesehen:

- **Betriebliche Tätigkeit:** Der ED schlägt vor, die Darstellung des Betriebsergebnisses verbindlich vorzuschreiben. Die meisten Unternehmen machen bereits jetzt Angaben zum Betriebsergebnis, das aber aufgrund einer fehlenden Definition als Non-GAAP-Kennzahl gilt. Deren Inhalt kann sich jedoch von Unternehmen zu Unternehmen wesentlich unterscheiden. Laut dem ED soll das Betriebsergebnis das Ergebnis aus „denjenigen Aktivitäten sein, die im Rahmen der Hauptgeschäftsaktivitäten erfolgen“. Mit dieser Definition bezieht das IASB sowohl die Hauptgeschäftsaktivitäten als auch hierauf bezogene sonstige Aktivitäten ein. Dieses betriebliche Ergebnis würde vor den

Erträgen und Aufwendungen aus integralen assoziierten Unternehmen und Gemeinschaftsunternehmen, die nach der Equity-Methode bilanziert werden, sowie vor den Posten, die die Investitions- und Finanzierungstätigkeit umfassen, ermittelt.

- **Integrale assoziierte Unternehmen und Gemeinschaftsunternehmen:** Der ED schlägt vor, die getrennte Darstellung von Erträgen und Aufwendungen aus „integralen“ und „nicht integralen“ assoziierten Unternehmen und Gemeinschaftsunternehmen vorzuschreiben. Der Anteil am Ergebnis aus integralen assoziierten Unternehmen und Gemeinschaftsunternehmen (einschließlich Wertminderungsaufwendungen und Wertaufholungen sowie Gewinnen und Verlusten aus der Veräußerung von Beteiligungsunternehmen) ist nach der Kategorie „Betriebliche Tätigkeit“, aber vor der Kategorie „Investitionstätigkeit“ darzustellen. Der Anteil am Ergebnis aus nicht integralen assoziierten Unternehmen und Gemeinschaftsunternehmen ist in der Kategorie „Investitionstätigkeit“ auszuweisen.

Non-GAAP-Kennzahl

Eine Non-GAAP-Kennzahl (non-GAAP measure) wird unter Verwendung eines Ansatzes berechnet und dargestellt, der nicht in den Rechnungslegungsstandards beschrieben ist. Einige der gebräuchlichsten Non-GAAP-Kennzahlen sind der Gewinn vor Zinsen und Steuern (EBIT), der Gewinn vor Zinsen, Steuern, Abschreibung und Amortisation (EBITDA) und der bereinigte Gewinn (*adjusted earnings*).

Einige Unternehmen ergänzen ihre Finanzberichterstattung durch Non-GAAP-Kennzahlen, um Investoren und anderen Interessengruppen zusätzliche Einblicke zu gewähren. Beispielsweise werden Non-GAAP-Kennzahlen oft außerhalb des Jahresabschlusses verwendet, um einmalige Posten hervorzuheben, die die Vergleichbarkeit der finanziellen Leistung eines Jahres mit derjenigen des Vorjahres beeinträchtigen könnten.

- **Investitionstätigkeit:** Diese Kategorie ist innerhalb der Gewinn- und Verlustrechnung nach der Zwischensumme des Betriebsergebnisses als „Erträge und Aufwendungen aus der Investitionstätigkeit“ darzustellen und umfasst die Erträge und Aufwendungen aus Vermögenswerten, die einzeln und weitgehend unabhängig von anderen vom Unternehmen gehaltenen Ressourcen eine Rendite erzielen.
- **Finanzierungstätigkeit:** Diese Kategorie soll Erträge aus Zahlungsmitteln und Zahlungsmitteläquivalenten, Erträge und Aufwendungen aus der Finanzierungstätigkeit sowie Erträge und Aufwendungen aus Verbindlichkeiten, die nicht aus der Finanzierungstätigkeit resultieren (z. B. Erträge und Aufwendungen aus der Aufzinsung von Stilllegungsverbindlichkeiten), umfassen.



Unsere Sichtweise

Das vorgeschlagene Format für die Gewinn- und Verlustrechnung unterscheidet zwischen betrieblicher Tätigkeit, Investitionstätigkeit und Finanzierungstätigkeit. Der Anteil der Erträge aus integralen assoziierten Unternehmen und Gemeinschaftsunternehmen fällt in keine dieser drei Kategorien und bildet daher eine separate Kategorie. In der Kapitalflussrechnung sind jedoch sowohl Cashflows aus integralen als auch aus nicht integralen assoziierten Unternehmen und Gemeinschaftsunternehmen in der Investitionstätigkeit zu erfassen. Das Board stellt in seinem ED klar, dass es nicht beabsichtigt, die Klassifizierungen in allen primären Abschlussbestandteilen zu vereinheitlichen.

Die vorstehende Kategorisierung geht mit der Vorschrift einher, vier Zwischensummen/Summen darzustellen, wie in der Tabelle gezeigt. Diese sollen sich wie folgt gliedern:

- (1) Betriebsergebnis
- (2) Betriebsergebnis und Erträge und Aufwendungen aus integralen assoziierten Unternehmen und Gemeinschaftsunternehmen
- (3) Ergebnis vor Finanzierungstätigkeit und Ertragsteuern
- (4) Ergebnis vor Steuern

Zwar scheinen die unter (3) genannte Zwischensumme und die üblicherweise verwendete EBIT-Zwischensumme (Ergebnis vor Zinsen und Steuern) einander zu entsprechen. Dennoch hat sich das Board gegen die Bezeichnung „EBIT“ entschieden, da das Ergebnis vor Finanzierungstätigkeit und Ertragsteuern Zinserträge beinhalten und bestimmte Finanzierungsposten, die keine Zinsen sind, ausschließen kann.

Der ED enthält keine Definition von „Hauptgeschäftstätigkeit“. Gleichzeitig hält er jedoch fest, dass Unternehmen, deren Tätigkeit neben der Produktion und dem Absatz ihrer Produkte darin besteht, auch Finanzierungen für Kunden bereitzustellen, künftig verpflichtet sind, Erträge und Aufwendungen aus der Finanzierungstätigkeit sowie Erträge und Aufwendungen aus Zahlungsmitteln und Zahlungsmitteläquivalenten der Kategorie „Betriebliche Tätigkeit“ zuzuordnen. Das IASB räumt diesen Unternehmen das Wahlrecht ein, alle Aufwendungen aus der Finanzierungstätigkeit in der Kategorie „Betriebliche Tätigkeit“ zu erfassen. Die Zwischensumme des Ergebnisses vor Finanzierungstätigkeit und Ertragsteuern kann dann entfallen.

Die Unterscheidung zwischen integralen und nicht integralen Beteiligungen an assoziierten Unternehmen und Gemeinschaftsunternehmen ist bei erstmaliger Erfassung anhand der vom IASB formulierten Leitlinien vorzunehmen. Danach gilt eine Beteiligung an einem assoziierten Unternehmen oder einem Gemeinschaftsunternehmen als integral, wenn eine „bedeutsame wechselseitige Abhängigkeit“ zwischen dem Unternehmen und dem Beteiligungsunternehmen besteht. Dies kann u. a. bei Vorliegen einer sehr engen Liefer- und Leistungsbeziehung der Fall sein. Diese Unterscheidung ist neben der Gewinn- und Verlustrechnung auch in der Bilanz, in der Kapitalflussrechnung (siehe unten) und für die Angaben nach IFRS 12 im Anhang vorzunehmen.

Mit den Vorschlägen zur Strukturierung der Gewinn- und Verlustrechnung im Einklang mit den neuen Kategorien gehen auch ggf. neue Festlegungen bzgl. der Klassifizierung von Sachverhalten einher. So wird im Rahmen der Kategorie „Finanzierung“ festgelegt, dass Zinseffekte aus abgezinnten Verbindlichkeiten und Rückstellungen im Finanzergebnis zu zeigen sind.



IASB schlägt wesentliche Änderungen für mehr Vergleichbarkeit und Verständlichkeit bei der Darstellung der Ertragslage vor

2. Ort der Angabe von Informationen und Aufgliederung
Der ED führt erstmals den Begriff der „primären Abschlussbestandteile“ in die IFRS ein und definiert deren Rolle und die des Anhangs. Er sieht Grundsätze vor, an welcher Stelle Finanzinformationen in den primären Abschlussbestandteilen oder im Anhang angegeben werden sollen, die auf der Funktion der primären Abschlussbestandteile und des Anhangs basieren und mit dem Diskussionspapier

Disclosure Initiatives – Principles of Disclosure (März 2017) in Einklang stehen.

Gemäß dem ED sollten die Zusammenfassung und die Aufgliederung von Informationen auf der Grundlage gemeinsamer und nicht gemeinsamer Merkmale vorgenommen werden. Informationen, die zu stark zusammengefasst sind, könnten das Verständnis der Abschlussadressaten





beeinträchtigen, während ein zu hoher Detaillierungsgrad dazu führen könnte, dass wesentliche Informationen verschleiert werden. Posten mit gemeinsamen Merkmalen sollten zusammengefasst werden, während solche, deren Merkmale sich von denen anderer Posten unterscheiden, separat ausgewiesen werden sollten.

In Rahmen dieser Grundsätze fordert der ED explizit Erläuterungen zu Sachverhalten, die unter „Sonstiges“ zusammengefasst werden und unterschiedliche Merkmale haben.

3. Aufgliederung der betrieblichen Aufwendungen: UKV vs. GKV

IAS 1 verlangt, dass ein Unternehmen den Aufwand in seiner Gewinn- und Verlustrechnung anhand der Art oder der Funktion der Aufwendungen aufzugliedern hat. Dabei hat es die Methode zu wählen, welche die verlässlichsten und relevantesten Informationen liefert. In der Praxis wenden einige Unternehmen allerdings eine Kombination aus beiden Methoden an. Um diese Vorschrift zu präzisieren, schlägt das Board vor, dass Unternehmen nur eine einzige Methode anwenden dürfen, und zwar diejenige, die die nützlichsten Informationen liefert. Zur Unterstützung dieser Auswahlentscheidung enthält der ED Leitlinien. Danach soll das Unternehmen u. a. Faktoren wie Profitabilitätstreiber, die Art der internen Berichterstattung des Managements und die Branchenpraxis heranziehen.

Das gewählte Gliederungsformat soll nur noch direkt in der Gewinn- und Verlustrechnung anzuwenden sein, die frühere Alternative einer Darstellung im Anhang entfällt. Der ED präzisiert weiter, dass im Fall einer Gliederung nach dem UKV alle betrieblichen Aufwendungen im Anhang nach dem GKV aufzugliedern sind.

Sowohl der Begriff der „Umsatzkosten“ als auch der des „Bruttogewinns“ werden erstmals durch den ED definiert. Als besondere Neuerung ist auch hervorzuheben, dass nach dem ED, unabhängig vom gewählten Gliederungsformat,

Ungewöhnliche Erträge und Aufwendungen werden definiert als „Erträge und Aufwendungen mit begrenzter Aussagekraft für Prognosen. Erträge und Aufwendungen haben eine begrenzte Aussagekraft für Prognosen, wenn nach vernünftigem Ermessen zu erwarten ist, dass es in den kommenden Geschäftsjahren zu keinen ihrer Art und Höhe nach vergleichbaren Erträgen oder Aufwendungen kommen wird.“

der Posten „Umsatzkosten“ als Pflichtposten in die Gewinn- und Verlustrechnung aufzunehmen ist.

4. Ungewöhnliche Erträge und Aufwendungen

Laut dem ED sind Erträge und Aufwendungen dann als „ungewöhnlich“ zu betrachten, wenn sie eine begrenzte Aussagekraft für Prognosen bezogen auf das Unternehmen haben. Dies ist dann gegeben, wenn nach vernünftigem Ermessen zu erwarten ist, dass in den kommenden Berichtsperioden keine ihrer Art und Höhe nach vergleichbaren Erträge und Aufwendungen anfallen. Der ED sieht vor, dass Unternehmen ungewöhnliche Erträge und Aufwendungen in einer einzigen Anhangangabe darzustellen haben. Anzugeben sind der Betrag des Postens, eine Erläuterung der Gründe für die „Ungewöhnlichkeit“, der GuV-Posten, in dem der Sachverhalt enthalten ist, sowie ggf. eine Angabe nach GKV bei Anwendung des UKV in der Gewinn- und Verlustrechnung.

Das IASB betont, dass diese ungewöhnlichen Ergebniseinflüsse nicht mit den „außergewöhnlichen“ Ergebniseinflüssen (*extraordinary items*) aus einer früheren Fassung des IAS 8 zu verwechseln sind. Während die ungewöhnlichen Posten in der Gewinn- und Verlustrechnung in der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit enthalten sind, waren die „außergewöhnlichen“ Posten hiervon abzusetzen.

Die neuen Regelungen zu ungewöhnlichen Ergebniseinflüssen werden auch in IAS 34 *Zwischenabschlüsse* übernommen.



IASB schlägt wesentliche Änderungen für mehr Vergleichbarkeit und Verständlichkeit bei der Darstellung der Ertragslage vor

5. Leistungskennzahlen des Managements (*management performance measures; MPM*)

Erstmals wird vorgeschlagen, dass die IFRS das Thema Non-GAAP-Kennzahlen explizit behandeln. Im Einklang mit dem Fokus auf der Ertragslage wird dies jedoch auf GuV-orientierte unternehmensindividuelle Leistungskennzahlen begrenzt. Alle durch den IFRS X (ggf. neu) definierten Zwischensummen fallen nicht hierunter. Das IASB nimmt ebenso explizit das „betriebliche Ergebnis vor Abschreibungen“ von den MPM aus. Gemäß den im ED enthaltenen Vorschlägen sollen Unternehmen die Informationen zu den MPM in einer einzigen Anhangangabe offenlegen.

Leistungskennzahlen des Managements sind Zwischensummen von Erträgen und Aufwendungen, die...

... in der öffentlichen Kommunikation außerhalb von Abschlüssen verwendet werden.

... nach den IFRS spezifizierte Summen oder Zwischensummen ergänzen.

... die Sichtweise des Managements zu einem Aspekt der finanziellen Leistung eines Unternehmens vermitteln.



Der ED schreibt eine Reihe von Angaben vor, die ein Unternehmen für jede Kennzahl zu machen hat, z. B. wie sie berechnet wurde und inwiefern sie nützliche Informationen liefert. Außerdem soll eine Überleitung von der Kennzahl auf die am ehesten vergleichbare Zwischensumme in der Gewinn- und Verlustrechnung bereitgestellt werden. Die dargestellten MPM müssen den Kennzahlen entsprechen, die das Unternehmen auch in seiner öffentlichen Kommunikation verwendet, und sie müssen von den explizit vorgeschriebenen Zwischensummen klar abgegrenzt werden. Der ED untersagt die Angabe von Leistungskennzahlen des Managements in der Gewinn- und Verlustrechnung zwar nicht, jedoch muss ihre Darstellung die Struktur der vorgeschlagenen Kategorien spiegeln und mit der Aufwandsgliederung in der Kategorie „Betriebliche Tätigkeit“ in Einklang stehen. Gleichzeitig untersagt der ED jedoch die Verwendung zusätzlicher Spalten für die Darstellung solcher Kennzahlen.

Die neuen Regelungen zu MPM sollen auch für Zwischenabschlüsse gelten.



6. Kapitalflussrechnung

Feste Zuordnungen in der Kapitalflussrechnung für Zinsen und Dividenden (für Nicht-Finanzunternehmen)

Posten	Investiv	Finanzierung	Wahlrecht für bestimmte Unternehmen
Gezahlte Zinsen		X	Zuordnung erfolgt in Anlehnung an den GuV-Ausweis
Erhaltene Zinsen	X		
Erhaltene Dividenden	X		
Gezahlte Dividenden		X	

Quelle: IASB, ED General Presentation and Disclosures, S. 14

Das bisherige Wahlrecht zum Ausweis im betrieblichen Cashflow für Zinsen und Dividenden entfällt!

Die Einteilung in eine betriebliche, eine Investitions- und eine Finanzierungskategorie, wie sie für die Gewinn- und Verlustrechnung vorgeschlagen wird, ist aus IAS 7 lange bekannt. Während die Definition von „Finanzierung“ an die neue GuV-Kategorie im Zuge des ED angepasst wird, verzichtet das IASB auf eine weiter gehende Vereinheitlichung der Kategorien. Der Fokus liegt vielmehr auf sehr begrenzten Vorschlägen zur Stärkung der Vergleichbarkeit von Kapitalflussrechnungen.

Gemäß den Vorschlägen des IASB soll das derzeit bestehende Wahlrecht für die Klassifizierung der Cashflows aus Zinsen und Dividenden in der Kapitalflussrechnung gestrichen werden. Nicht-Finanzunternehmen müssen gezahlte Dividenden und Zinsen als Cashflows aus der Finanzierungstätigkeit klassifizieren, erhaltene Dividenden und Zinsen sind hingegen als Cashflows aus der Investitionstätigkeit auszuweisen.

Die Cashflows aus integralen assoziierten Unternehmen und Gemeinschaftsunternehmen sollen in der Kapitalflussrechnung innerhalb des Postens „Cashflows aus der Investitionstätigkeit“ getrennt von den Cashflows aus nicht integralen assoziierten Unternehmen und Gemeinschaftsunternehmen ausgewiesen werden. Ihre Klassifizierung orientiert sich dabei an der in der Gewinn- und Verlustrechnung verwendeten Klassifizierung.

Der ED stellt klar, dass bei Anwendung der indirekten Methode der Bestimmung des betrieblichen Cashflows das neu definierte Betriebsergebnis als Ausgangspunkt für die Überleitung dienen soll.

Finanzunternehmen müssen Cashflows aus erhaltenen Dividenden sowie aus gezahlten und erhaltenen Zinsen als separate Posten in demselben Abschnitt der Kapitalflussrechnung ausweisen. Wenn das Unternehmen Erträge oder Aufwendungen in demselben Abschnitt der Gewinn- und Verlustrechnung darstellt, muss es die dazugehörigen Cashflows ebenfalls in diesem Abschnitt der Kapitalflussrechnung ausweisen. Weist das Unternehmen die Erträge hingegen in mehr als einem Abschnitt der Gewinn- und Verlustrechnung aus, so kann es wählen, wo diese Posten in der Kapitalflussrechnung dargestellt werden sollen. Gezahlte Dividenden sind in der Kapitalflussrechnung unter den Finanzierungstätigkeiten auszuweisen.

Nächste Schritte

Die Kommentierungsfrist für den ED endet am 30. Juni 2020.



IASB schlägt wesentliche Änderungen für mehr Vergleichbarkeit und Verständlichkeit bei der Darstellung der Ertragslage vor

Unsere Sichtweise

Mit dem ED legt das IASB ein Paket von Vorschlägen vor, mit dem es vorrangig auf Anforderungen der Abschlussadressaten, allen voran der Analysten, zu einzelnen Themenbereichen reagiert.

Das Fehlen einer Zielsetzung für die jeweiligen Vorschläge verstärkt deren Charakter als Einzelregelungen. Ferner erscheint es nicht zwingend, dass diese Vorschläge zu einem neuen IFRS führen.

Grundsätzlich sind die Vorschläge des IASB diskussionswürdig, müssen aber wegen ihrer weitreichenden Bedeutung eingehend geprüft werden.

In einer ersten Annäherung lassen sich z. B. folgende Themen für eine weitere Diskussion identifizieren:

- ▶ Generell ist zu hinterfragen, ob es zwingend und sinnvoll ist, in allen Bereichen, die von dem ED angesprochen werden, für alle IFRS-Bilanzierer neue Pflichten statt Wahlrechte zu schaffen. Dies gilt etwa für die Unterteilung in integrale und nicht integrale *At-equity*-Beteiligungen und für die Pflicht zur Darstellung ungewöhnlicher Ergebniseinflüsse.
- ▶ Alle Vorschläge werfen konzeptionelle und mit Blick auf deren Umsetzung teilweise auch praktische Fragen auf, beispielsweise bei folgenden Themen:
 - ▶ Betriebliche Kategorie und Betriebsergebnis: Die Vorgabe eines derzeit in der Praxis bereits weit verbreiteten Betriebsergebnisses ist nachvollziehbar. Die zugrunde liegende betriebliche Kategorie wird im ED als Residualgröße definiert. Gleichzeitig führt der Definitionsvorschlag den Begriff der „Hauptgeschäftstätigkeiten“ ein und bezieht in diese Kategorie auch sonstige „im Rahmen der Hauptgeschäfts-

aktivitäten“ erfolgte Aktivitäten ein. Beide Elemente sind zentral für die Abgrenzung zur Investitions- sowie zur Finanzierungskategorie, werden jedoch nicht definiert, sondern nur im Rahmen einzelner Beispiele durch den ED illustriert. Es bleibt offen, bis zu welchem Grad der Begriff der „Hauptaktivitäten“ mit dem der „gewöhnlichen Geschäftstätigkeit“ (*ordinary activities*) deckungsgleich ist.

- ▶ Integrale vs. nicht integrale *At-equity*-Beteiligungen: Mit der neuen und zwingenden Unterscheidung in integrale und nicht integrale *At-equity*-Beteiligungen als eigene Kategorie der GuV für alle Unternehmen führt das IASB eine für die Darstellung der GuV wesentliche Neuerung ein. Es stellen sich Fragen nach der Notwendigkeit einer solchen zwingenden Regelung und einer eigenen Kategorie hierfür, da entgegen der aktuellen Praxis in diesem Bereich selbst integrale *At-equity*-Beteiligungen zwingend nicht im Betriebsergebnis enthalten wären. Die vom IASB bereitgestellten Leitlinien für die Beurteilung sind stark interpretationsbedürftig und unterstützen damit die mit den Vorschlägen verbundene Ermessensentscheidung nicht in ausreichendem Maße.
- ▶ Finanzielle Kategorie: Das Wahlrecht zur Darstellung aller Finanzaktivitäten als betrieblich erscheint sehr weitreichend.
- ▶ UKV vs. GKV: Im Hinblick auf die Wahl des angemessenen Gliederungsformats (UKV vs. GKV) ist es fraglich, ob der Ausschluss einer gemischten Gliederung zwingend dem Ziel der nützlichsten Information zuträglich ist. Die vom ED geforderte Auswahl wird ein Ermessen erfordern, das auch den Abschlussprüfer vor Herausforderungen stellen kann.



► Neue Pflichtposten der GuV: Unklar ist, ob es wirklich gewollt ist, dass die „Umsatzkosten“ als neuer Pflichtposten unabhängig vom gewählten Gliederungsformat in der GuV darzustellen sind. Dies würde GKV-Bilanzierer zu einer Angabe zwingen, die sie bisher nicht ermittelt haben.

► Ungewöhnliche Ergebniseinflüsse: Die Leitlinien zur Bestimmung von ungewöhnlichen Ergebniseinflüssen sind sehr auslegungsbedürftig, beispielsweise in Bezug auf die Frage, was etwa „mehrere Berichtsperioden“ der Zukunft sind. Der stark betonte Zukunftsbezug legt ein anderes Verständnis von ungewöhnlichen Sachverhalten nahe als das nach IAS 1.97 (Wahlrecht zum separaten Ausweis bestimmter wesentlicher Sachverhalte in der GuV oder im Anhang). Die neuen Angabepflichten erscheinen sehr umfassend, da jeder Sachverhalt anzugeben ist. Es besteht die Gefahr neuer standardisierter Angaben, die nicht nur im Jahres-, sondern auch im Zwischenabschluss anzugeben wären. Im Hinblick auf die Darstellung in den primären Bestandteilen ist unklar, inwieweit die Darstellung ungewöhnlicher Ergebniseffekte direkt in der GuV ausgeschlossen ist.

► MPM: Während die Angabe von MPM im Anhang nicht gänzlich abzulehnen ist, definiert das IASB diese allein GuV-orientiert als „Zwischensummen aus Erträgen und Aufwendungen, die von Unternehmen außerhalb des Abschlusses zusätzlich zu den IFRS-Größen genutzt werden, um die Ertragslage zu beschreiben“. Mit dieser Definition verbindet sich die Frage nach der genauen Abgrenzung der Kennzahlen von anderen ertrags- und aufwandsbasierten Kennzahlen (z. B. bereinigter Umsatz). Es stellt sich daher unserer Auffassung nach die Frage, inwieweit diese APM (Nicht-MPM) aufgrund ihrer Nichterfassung durch die Definition von den Ein-


schränkungen für MPM betroffen und gänzlich unzulässig in Abschlüssen wären. Die Vorschläge machen das Verhältnis zu den im Rahmen der Segmentberichterstattung bereits genutzten MPM nicht vollständig deutlich.

► EBITDA: Der Vorschlag des ED erscheint nachvollziehbar. In einer alternativen Überlegung könnte fraglich sein, ob nicht eine Standardisierung des Begriffs „EBITDA“ anzustreben wäre.


Insgesamt bedarf es einer Gesamtwürdigung, ob die Vorschläge in sich schlüssig sind oder ob sie auch mögliche ungewollte Konsequenzen haben. Es könnte sinnvoll sein, auf Basis des ED Field Tests bei Unternehmen verschiedener Branchen (etwa Banken vs. Nichtbanken) und aus unterschiedlichen Ländern durchzuführen, um die Praktikabilität der Vorschläge zu prüfen. Dies dürfte insbesondere für ungewöhnliche Sachverhalte und Non-GAAP Measures gelten.

Die Vorschläge werden alle Unternehmen betreffen und auch Systemanpassungen nach sich ziehen. Der Entwurf geht derzeit von einem Umsetzungszeitraum von bis zu 24 Monaten nach Veröffentlichung aus. Eine eingehende Analyse bis zum Ende der Kommentierungsfrist am 30. Juni 2020 ist daher dringend geboten.

Wir empfehlen allen interessierten Parteien, dem IASB ihre Stellungnahmen zukommen zu lassen, damit alle Sichtweisen berücksichtigt werden können, wenn das Board in der nächsten Phase über die endgültigen Änderungen der Vorschriften berät. Aufgrund der eminenten Bedeutung dieses Themas verdient der ED die Aufmerksamkeit aller betroffenen Parteien, einschließlich der Abschlussersteller und -adressaten, der Abschlussprüfer und der Aufsichtsbehörden.



Die Bestimmung der Laufzeit des Leasingverhältnisses („Leasingdauer“) kann bei der Anwendung von IFRS 16 *Leasingverhältnisse* eine wesentliche Ermessensentscheidung darstellen. Das IFRS Interpretations Committee („IFRS IC“) beschäftigte sich im Verlauf des vergangenen Jahres mit der Frage, wie die Laufzeit kündbarer oder verlängerbarer Leasingverhältnisse zu bestimmen ist, und hat im November 2019 dazu eine finale Agenda-Entscheidung veröffentlicht.⁴



IFRS 16 – Agenda-Entscheidung zur Bestimmung der Laufzeit eines Leasingverhältnisses

Unternehmen können kündbare oder verlängerbare Leasingverhältnisse vereinbaren, die keine bestimmte Laufzeit aufweisen, sondern auf unbestimmte Zeit weiterlaufen, bis eine Vertragspartei kündigt. Ein Unternehmen kann beispielsweise einen Vertrag abschließen, der eine unkündbare Grundlaufzeit von zwei Jahren hat und anschließend von Monat zu Monat automatisch weiterläuft, bis eine der Vertragsparteien das Leasingverhältnis kündigt.

Die Agenda-Entscheidung beschäftigt sich mit der Frage, wie die *Leasingdauer* in diesem Fall bestimmt werden soll und ob die *Nutzungsdauer von Mietereinbauten* im Rahmen des Leasingverhältnisses auf die Laufzeit des Leasingverhältnisses beschränkt ist.

Die Bestimmung der Laufzeit des Leasingverhältnisses hängt sowohl von den im Vertrag festgelegten *Strafzahlungen bei Kündigung* als auch von den *wirtschaftlichen Gesamtumständen* des Vertrags ab.

Bei der Bestimmung der *Nutzungsdauer von Mietereinbauten* ist von Unternehmen IAS 16 *Sachanlagen* anzuwenden. In vielen Fällen können Unternehmen zu dem Schluss kommen, dass sie die Mietereinbauten nur so lange nutzen können wie den zugrunde liegenden Leasinggegenstand.

Wichtige Fakten im Überblick

- ▶ Ein Leasingverhältnis ist *nicht bindend (not enforceable)*, wenn sowohl der Leasingnehmer als auch der Leasinggeber das Leasingverhältnis ohne Zustimmung der jeweils anderen Vertragspartei („*each has the right*“) beenden kann und in diesem Fall allenfalls eine *geringe Strafzahlung* („*no more than an insignificant penalty*“) entrichten muss.
- ▶ Der Begriff „*Strafzahlung*“ ist weit und unter Heranziehung wirtschaftlicher Aspekte auszulegen, beinhaltet also nicht nur vertraglich festgelegte Zahlungen bei Kündigung.
- ▶ Bei der Bestimmung der Nutzungsdauer von unbeweglichen *Mietereinbauten* ist von Unternehmen IAS 16 *Sachanlagen* anzuwenden.

⁴ Die vollständige Agenda-Entscheidung zu IFRS 16 bezüglich der Leasing- und Nutzungsdauer von Mietereinbauten ist hier nachzulesen: <https://ifrs.org/-/media/feature/supporting-implementation/agenda-decisions/ifrs-16-ias-16-lease-term-and-useful-life-of-leasehold-improvements.pdf>



IFRS 16 – Agenda-Entscheidung zur Bestimmung der Laufzeit eines Leasingverhältnisses

Hintergrund

Die unkündbare Grundlaufzeit eines Leasingverhältnisses ist der Zeitraum, in dem weder Leasingnehmer noch Leasinggeber in der Lage sind, den Vertrag unter Entrichtung einer allenfalls geringen Strafzahlung zu beenden. Dieser Zeitraum ist daher die *Mindestlaufzeit* des Leasingverhältnisses.

IFRS 16 definiert die Laufzeit des Leasingverhältnisses wie folgt: die unkündbare Grundlaufzeit, in der ein Leasingnehmer zur Nutzung eines zugrunde liegenden Vermögenswerts berechtigt ist, sowie

- ▶ die Zeiträume, die sich aus einer *Option zur Verlängerung* des Leasingverhältnisses ergeben, sofern der Leasingnehmer hinreichend sicher ist, dass er diese Option auch *tatsächlich ausüben* wird, und
- ▶ die Zeiträume, die sich aus einer *Option zur Kündigung* des Leasingverhältnisses ergeben, sofern der Leasingnehmer hinreichend sicher ist, dass er diese Option *nicht ausüben* wird.

Der Zeitraum, während dessen ein *Leasingverhältnis bindend* ist, ist der Zeitraum, in dem zwischen Leasingnehmer und Leasinggeber durchsetzbare Rechte und Pflichten bestehen. Dieser Zeitraum wird in Übereinstimmung mit IFRS 16.B34 bestimmt.

Ein Leasingvertrag ist nicht mehr bindend (*not enforceable*), wenn gemäß IFRS 16.B34

- a) sowohl der Leasingnehmer als auch der Leasinggeber das Leasingverhältnis *ohne Zustimmung der jeweils anderen Vertragspartei beenden kann* („each has the right“) und
- b) in diesem Fall eine allenfalls *geringe Strafzahlung* („no more than an insignificant penalty“) entrichten muss.

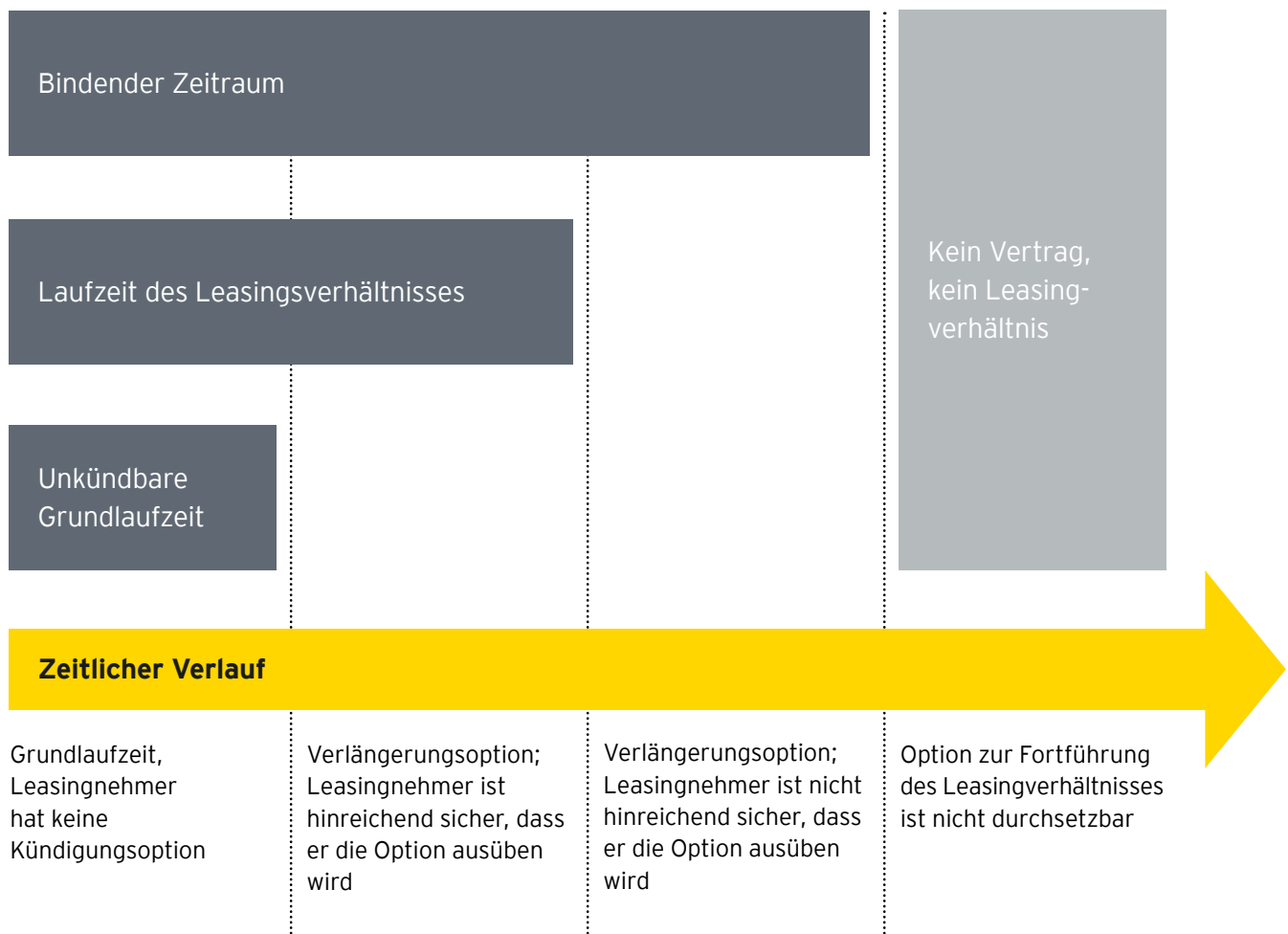
Der Zeitraum, in dem ein Leasingverhältnis bindend ist, ist daher die *maximale Laufzeit des Leasingverhältnisses*.

Wenn der Vertrag ein *festgelegtes Enddatum* hat und keine Option zur Verlängerung oder vorzeitigen Kündigung beinhaltet, dann ist der Zeitraum bis zum Enddatum des Vertrags die Laufzeit des Leasingverhältnisses.

Um die Laufzeit des Leasingvertrags zu bestimmen, bestimmt ein Unternehmen zunächst die unkündbare Grundlaufzeit sowie den Zeitraum, in dem das Leasingverhältnis bindend ist. Anschließend bestimmt es, wann die Laufzeit des Leasingverhältnisses endet, abhängig von der *Wahrscheinlichkeit, dass Optionen zur Verlängerung oder Kündigung ausgeübt* werden. Dabei hat das Unternehmen einzuschätzen, ob die Ausübung von Verlängerungs- oder Kündigungsoptionen hinreichend sicher ist.

Diese Vorgehensweise wird im nachstehenden Diagramm veranschaulicht, das dem Agendapapier des IFRS IC entnommen wurde.⁵

⁵ IFRS Interpretations Committee Agenda Paper 4, 26. November 2019





IFRS 16 – Agenda-Entscheidung zur Bestimmung der Laufzeit eines Leasingverhältnisses

Laufzeit des Leasingverhältnisses

Das IFRS IC wurde um eine Stellungnahme gebeten, wie die Laufzeit eines kündbaren bzw. eines verlängerbaren Leasingverhältnisses zu bestimmen ist. Das IFRS IC ging im Einzelnen darauf ein, ob ein Unternehmen bei Anwendung der Leitlinien von IFRS 16.B34 zu Strafzahlungen auch die Wirtschaftlichkeit des Vertrags im weiteren Sinne und nicht nur die vertraglich festgelegten Zahlungen bei Kündigung zu berücksichtigen hat. Bei einer solchen weit gefassten Betrachtung könnten beispielsweise auch die voraussichtlichen Kosten für eine Aufgabe oder Demontage noch genutzter Mietereinbauten zu berücksichtigen sein.

Das IFRS IC merkte an, dass ein Unternehmen bei der Anwendung von IFRS 16.B34 und der Bestimmung des bindenden Zeitraums des Leasingverhältnisses Folgendes zu berücksichtigen hat:

- ▶ Die *wirtschaftlichen Gesamtumstände* des Vertrags und nicht nur die vertraglich festgelegten Zahlungen bei Kündigung: Hat beispielsweise eine Vertragspartei einen wirtschaftlichen Anreiz, das Leasingverhältnis nicht zu kündigen, weil sie bei einer Kündigung einen signifikanten Nachteil (*penalty*) erleiden würde, so ist der Vertrag über das Datum hinaus wirksam, zu dem eine Kündigung des Vertrags möglich ist.
- ▶ Ob jede Vertragspartei das Recht hat, das Leasingverhältnis ohne Zustimmung der jeweils anderen Vertragspartei zu beenden und in diesem Fall allenfalls einen geringen Nachteil zu erleiden hat: Gemäß IFRS 16.B34 ist ein Leasingverhältnis nur dann nicht mehr bindend, wenn *beide Vertragsparteien dieses Recht* haben. Daraus folgt, dass für den Fall, dass nur eine der Vertragsparteien das Leasingverhältnis ohne Zustimmung der anderen Vertragspartei beenden kann, ohne dabei mehr als nur einen geringen Nachteil zu erleiden, der Vertrag über das Datum hinaus bindend ist, zu dem diese Vertragspartei den Vertrag beenden kann.

Kommt ein Unternehmen zu dem Schluss, dass der Vertrag über die Kündigungsfrist eines kündbaren Leasingverhältnisses hinaus bindend ist, so wendet es IFRS 16.19 und IFRS 16.B37–B40 an, um zu beurteilen, ob der Leasingnehmer hinreichend sicher ist, dass er seine *Option zur Kündigung* des Leasingverhältnisses nicht ausüben wird.

Nutzungsdauer unbeweglicher Mietereinbauten

Fraglich ist, ob die Nutzungsdauer (und somit der Abschreibungszeitraum) unbeweglicher Mietereinbauten zeitlich auf die Leasingdauer beschränkt ist. Bei der Bestimmung





der Nutzungsdauer unbeweglicher Mietereinbauten ist von Unternehmen IAS 16 *Sachanlagen* anzuwenden. Nach IAS 16.57 wird die Nutzungsdauer eines Vermögenswerts nach der voraussichtlichen Nutzbarkeit für das Unternehmen definiert. Die Bestimmung der voraussichtlichen Nutzungsdauer des Vermögenswerts basiert auf Schätzungen, denen Erfahrungswerte des Unternehmens mit vergleichbaren Vermögenswerten zugrunde liegen.

Wenn die Leasingdauer des zugehörigen Leasingverhältnisses kürzer ist als die wirtschaftliche Nutzungsdauer dieser Mietereinbauten, prüft das Unternehmen unter Anwendung von IAS 16.56-57, ob es die Mietereinbauten voraussichtlich über diese Leasingdauer hinaus nutzen wird:

- ▶ Wenn das Unternehmen *nicht erwartet*, dass die unbeweglichen Mietereinbauten über die Laufzeit des Leasingverhältnisses hinaus genutzt werden, stimmt deren Nutzungsdauer mit der Laufzeit des Leasingverhältnisses überein. Das IFRS IC stellt fest, dass ein Unternehmen häufig zu dieser Schlussfolgerung gelangen wird.
- ▶ Umgekehrt bedeutet dies: Wenn das Unternehmen *erwartet*, dass es die unbeweglichen Mietereinbauten über die Laufzeit des Leasingverhältnisses hinaus nutzen wird, wird deren Nutzungsdauer länger sein als die Laufzeit des Leasingverhältnisses.

Wechselwirkung zwischen der Bestimmung der Nutzungsdauer unbeweglicher Mietereinbauten und der Laufzeit des Leasingverhältnisses

Bei der Beurteilung, ob ein Leasingnehmer hinreichend sicher ist, dass er ein Leasingverhältnis verlängern wird, muss ein Unternehmen gemäß IFRS 16.B37 alle maßgeblichen Faktoren berücksichtigen, die einen *wirtschaftlichen Anreiz* für den Leasingnehmer darstellen, und in diesem Zusammenhang die wirtschaftlichen Gesamtumstände des Vertrags berücksichtigen. Dabei sind auch wesentliche

vorhandene (oder zu erwartende) Mietereinbauten bei der Bestimmung der Leasingdauer zu berücksichtigen, etwa weil diese Mietereinbauten dem Leasingnehmer einen wirtschaftlichen Nutzen bringen könnten, wenn die Verlängerungs- oder Kündigungsoption ausübbar wird.

Dazu gehören auch die Kosten für die Aufgabe oder den Abbau unbeweglicher Mietereinbauten. Wenn ein Unternehmen daher erwartet, die Mietereinbauten über den Zeitpunkt hinaus zu nutzen, zu dem der Vertrag gekündigt werden kann, deutet das Vorhandensein dieser Mietereinbauten darauf hin, dass das Unternehmen unter Umständen mehr als einen geringfügigen Nachteil erleiden würde, falls es das Leasingverhältnis kündigt. Daher müssen Unternehmen bei der Anwendung von IFRS 16.B34 berücksichtigen, ob der Vertrag mindestens für den Zeitraum der *erwarteten Nutzung der Mietereinbauten* bindend ist.

Schlussfolgerungen

Das IFRS IC kam zu dem Schluss, dass die Grundsätze und Anforderungen des IFRS 16 eine ausreichende Grundlage für ein Unternehmen darstellen, um die Laufzeit von kündbaren und verlängerbaren Leasingverhältnissen zu bestimmen, und dass die Grundsätze und Anforderungen von IAS 16 und IFRS 16 eine ausreichende Grundlage für ein Unternehmen darstellen, um die Nutzungsdauer unbeweglicher Mietereinbauten in Verbindung mit einem Leasingverhältnis zu bestimmen. Daher hat das IFRS IC beschlossen, diese Punkte nicht auf seine Agenda zu nehmen.

Due Process Oversight Committee

Im Anschluss an die Sitzung des IFRS IC im November 2019 erhielt das Due Process Oversight Committee (DPOC) zwei Schreiben von betroffenen Parteien, die Zweifel äußerten, ob diese Agenda-Entscheidung des IFRS IC dem sogenannten *due process* entspricht. Dies hat das DPOC auf seiner Sitzung vom 16. Dezember 2019 diskutiert. Es kam zu dem Schluss, dass der *due process* eingehalten wurde.



IFRS 16 – Agenda-Entscheidung zur Bestimmung der Laufzeit eines Leasingverhältnisses

Das DPOC beschloss allerdings eine Änderung des Due Process Handbook, wonach Agenda-Entscheidungen des IFRS IC künftig vor einer Veröffentlichung dem IASB vorzulegen sind und erst dann veröffentlicht werden dürfen, wenn nicht mehr als drei Boardmitglieder einer Veröffentlichung widersprechen.

Beispiel zur Bestimmung der Laufzeit eines Leasingverhältnisses

Ein Leasingverhältnis hat eine unkündbare Grundlaufzeit von zwei Jahren. Weder der Leasingnehmer noch der Leasinggeber können den Vertrag vor Ablauf des zweiten Jahres beenden. Mit Ende des zweiten Jahres verlängert sich der Vertrag automatisch von Monat zu Monat für eine Dauer von bis zu weiteren drei Jahren, sofern nicht entweder der Leasinggeber oder der Leasingnehmer von ihren Kündigungsrechten Gebrauch machen. Somit haben nach dem zweiten Jahr sowohl der Leasingnehmer als auch der Leasinggeber das Recht, das Leasingverhältnis ohne Zustimmung der jeweils anderen Vertragspartei zu beenden.

Ferner wird Folgendes zum Bereitstellungsdatum angenommen:

- Die Bedingungen des Leasingverhältnisses (z. B. Leasingzahlungen) für die Monatszeiträume in den Jahren 3–5 sind Bestandteil des Vertrags.
- Dem Leasinggeber würde keine mehr als nur geringfügige Vertragsstrafe, einschließlich wirtschaftlicher Nachteile, entstehen, falls er den Vertrag nach den ersten beiden Jahren kündigen sollte.
- Aufgrund der Besonderheit (Zweck und Standort) des Leasinggegenstands und der Bedeutung der Mietereinbauten für den Leasingnehmer entstünde diesem ein mehr als nur geringer wirtschaftlicher Nachteil, falls er vor dem Ende des dritten Jahres von seinem Kündigungsrecht Gebrauch machen würde.

- Der Leasingnehmer kommt darüber hinaus zu dem Schluss, dass er hinreichend sicher ist, das Leasingverhältnis nicht vor dem Ende des dritten Jahres zu beenden.

Die unkündbare Grundlaufzeit von zwei Jahren erfüllt die Definition eines Vertrags. Der Zwölfmonatszeitraum im dritten Jahr gehört zu dem Zeitraum, während dessen der Vertrag bindend ist, weil dem Leasingnehmer ein mehr als nur geringer wirtschaftlicher Nachteil entstünde, falls er das Leasingverhältnis vor dem Ende des dritten Jahres beenden würde. Da sowohl der Leasingnehmer als auch der Leasinggeber das Recht haben, den Vertrag ohne Zustimmung der jeweils anderen Vertragspartei und nach dem dritten Jahr ohne eine mehr als nur geringe Strafzahlung zu beenden, entstehen durch den Vertrag keine durchsetzbaren Rechte und Pflichten über den Dreijahreszeitraum hinaus.

Somit würde die Vereinbarung nach Ablauf des Dreijahreszeitraums nicht mehr die Definition eines Vertrags erfüllen. In diesem Szenario beträgt die *Laufzeit des Leasingverhältnisses drei Jahre*, weil der Leasingnehmer zu dem Schluss kommt, dass er hinreichend sicher ist, das Leasingverhältnis nicht vor Ende des dritten Jahres zu beenden.

Bei der Beurteilung, ob der Leasingnehmer hinreichend sicher ist, einen Vertrag nicht zu kündigen, sind alle maßgeblichen Faktoren zu berücksichtigen, einschließlich eines Nachteils zulasten des Leasingnehmers zum jeweiligen Kündigungsdatum. Je bedeutender der Nachteil zulasten des Leasingnehmers wäre, desto höher ist die Wahrscheinlichkeit, dass der Leasingnehmer hinreichend sicher ist, den Vertrag nicht zu beenden.

Nächste Schritte

Unternehmen, die kündbare oder verlängerbare Leasingverhältnisse abgeschlossen haben, in denen keine bestimmte Laufzeit spezifiziert wird, sondern die auf



unbestimmte Zeit weiterlaufen, bis eine Vertragspartei kündigt, sollten ihre derzeit angewandten Rechnungslegungsmethoden daraufhin überprüfen, ob sie eine Änderung erfordern. Die Umsetzung dieser Agenda-Entscheidung könnte in erheblichem Maße Ermessensentscheidungen erfordern.

Das IASB geht davon aus, dass ein Unternehmen Anspruch auf einen ausreichenden Zeitraum haben sollte, um diese Entscheidung zu treffen und ggf. Änderungen umzusetzen (z. B. könnte es sein, dass ein Unternehmen neue Informationen einholen oder seine Systeme anpassen muss, um eine Änderung umzusetzen). Welcher Zeitraum ausreichend

ist, hängt vom Unternehmen und den jeweiligen Umständen ab. Es wird jedoch erwartet, dass Agenda-Entscheidungen so zeitnah und so schnell wie möglich umgesetzt werden. Das IASB geht diesbezüglich eher von Monaten als von Jahren aus.


Es könnte erforderlich sein, dass Unternehmen ihren Umsetzungsprozess im nächsten Zwischen- oder Jahresabschluss erläutern. Falls die Änderung einer Rechnungslegungsmethode wesentlich ist, sollte unter Berücksichtigung regulatorischer Anforderungen geprüft werden, ob eine Offenlegung in Bezug auf diese Änderung erforderlich ist.

Unsere Sichtweise

Wir sind zuversichtlich, dass die vom IFRS IC gefällte Entscheidung und die aufgeführten Entscheidungsgründe Unternehmen hinreichend verdeutlichen, dass im Falle beidseitiger Kündigungsoptionen der Begriff der „*penalty*“ im Sinne des IFRS 16.B34 nicht auf vertragliche (monetäre) Strafzahlungen beschränkt, sondern weit auszulegen ist. Zudem bietet die Entscheidung eine ausreichende Hilfestellung, um zukünftige Fragen zur Leasing- und zur Nutzungsdauer von unbeweglichen Mietereinbauten im Rahmen der Abschlusserstellung zu analysieren und ggf. notwendige Anpassungen der bisherigen Rechnungslegungsmethode – sowohl für die Anwendung von IFRS 16.B34 als auch für die Bilanzierung von Mietereinbauten – transparent vorzunehmen.


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

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

A scenic view of a Norwegian fjord town. In the foreground, a row of colorful wooden houses (yellow and red) with steep, gabled roofs and multiple dormer windows sits along a waterfront. A man in a dark suit is walking on the sidewalk in front of the red houses. The red houses have signs for "MADAM FELLE" and "NIGHT CLUB". The houses are built on a stone pier with black tires used as fenders. In the background, a white church tower with a red roof and a small bell tower is visible. The town is nestled at the foot of a steep, forested hillside. The water in the foreground is calm and reflects the sky.

Im Oktober 2019 beschloss das International Accounting Standards Board (IASB oder „das Board“), die Änderungen an IAS 16 *Sachanlagen* zu finalisieren und im ersten Quartal 2020 zu veröffentlichen.⁶ Die Änderungen basieren, mit Ausnahme einiger Abweichungen, auf den bereits im Exposure Draft/2017/4 *Property, Plant and Equipment – Proceeds before Intended Use* (ED)⁷ enthaltenen Vorschlägen vom Juni 2017.

Demnach wird es nicht mehr zulässig sein, Erlöse aus dem Verkauf von Gütern, die produziert werden, während eine Sachanlage zu dem Standort und in den vom Management beabsichtigten betriebsbereiten Zustand gebracht wird, von den Anschaffungs- oder Herstellungskosten dieser Sachanlage abzuziehen. Stattdessen sind diese *Verkaufserlöse* erfolgswirksam zu erfassen.



Änderungen an IAS 16 – Erzielung von Erlösen, bevor sich ein Vermögenswert in seinem betriebsbereiten Zustand befindet

Wichtige Fakten im Überblick

- ▶ Gemäß den Änderungen an IAS 16 soll es Unternehmen *künftig nicht mehr gestattet sein, Erlöse aus dem Verkauf* von Gütern, die produziert wurden, bevor eine Sachanlage in der beabsichtigten Weise genutzt werden kann, von den *Anschaffungs- oder Herstellungskosten dieser Sachanlage abzuziehen*.
- ▶ Die Herstellungskosten für die verkauften Güter sind unter Anwendung von IAS 2 zu bestimmen und zu bewerten.
- ▶ Im Oktober 2019 beschloss das IASB zudem, die *Angabevorschriften* zu ändern, wenn die verkauften Güter nicht in die gewöhnliche Geschäftstätigkeit des Unternehmens fallen:
 - ▶ Für den Verkauf von Gütern, die in die *gewöhnliche Geschäftstätigkeit* des Unternehmens fallen, sollen *keine zusätzlichen spezifischen Darstellungs- und Angabevorschriften* gelten.
 - ▶ Für den Verkauf von Gütern, die *nicht in die gewöhnliche Geschäftstätigkeit* des Unternehmens fallen, sind *zusätzliche Angaben* zu machen.
- ▶ Die Änderungen werden am 1. Januar 2022 in Kraft treten. Eine vorzeitige Anwendung wird zulässig sein.
- ▶ Darüber hinaus sind die *Änderungen rückwirkend anzuwenden*, allerdings nur auf *Sachanlagen, die am oder nach dem Beginn der frühesten im Abschluss dargestellten Berichtsperiode in einen betriebsbereiten Zustand gebracht wurden*.
- ▶ In der Zwischenzeit sind weiterhin die bestehenden Bilanzierungsmethoden anzuwenden.

6 Siehe IASB Update Oktober 2019 unter: www.ifrs.org/projects/work-plan/property-plant-and-equipment-proceeds-before-intended-use/

7 Der Exposure Draft ED/2017/4 Property, Plant and Equipment – Proceeds before Intended Use ist abrufbar unter: www.ifrs.org/-/media/project/property-plant-and-equipment/exposure-draft/exposure-draft-property-plant-equipment-june-2017.pdf



Änderungen an IAS 16 – Erzielung von Erlösen, bevor sich ein Vermögenswert in seinem betriebsbereiten Zustand befindet

Hintergrund

In der Zeit, während ein Vermögenswert zu dem Standort und in den vom Management beabsichtigten betriebsbereiten Zustand gebracht wird, können von einem Unternehmen Erlöse erzielt werden. Dies kommt häufig im Bergbau oder in der Erdöl- und Gasindustrie vor:

- Im *Bergbau* gibt es zahlreiche Situationen, in denen Erz gefördert und verkauft wird, bevor eine Mine in ihrem beabsichtigten betriebsbereiten Zustand ist. Dies ist beispielsweise der Fall, wenn bei einer Mine ein *Testlauf* durchgeführt wird, um die profitabelste und effizienteste Fördermethode zu bestimmen. Außerdem können während des Baus einer tiefen Untertagemine einige verkaufsfähige „Güter“ gefördert werden.





- In der *Erdöl- und Gasindustrie* werden bei Onshore-Bohrungen häufig langfristige Produktionstests im Rahmen des Prozesses zur Genehmigung und Erstellung eines Entwicklungsplans für ein Förderfeld durchgeführt. Die geförderten Testprodukte können während dieses Zeitraums verkauft werden.

Anschaffungs- oder Herstellungskosten einer Sachanlage

Nach IAS 16 umfassen die Anschaffungs- oder Herstellungskosten einer Sachanlage alle direkt zurechenbaren Kosten, die anfallen, um den Vermögenswert zu dem Standort und in den erforderlichen, vom Management beabsichtigten betriebsbereiten Zustand zu bringen. Eine besondere *Kostenart, die in IAS 16.17(e) aufgeführt ist, sind Kosten für Testläufe*, mit denen überprüft wird, ob der Vermögenswert ordentlich funktioniert, nach Abzug der Nettoerträge vom Verkauf aller Gegenstände, die während der Zeit, in der der Vermögenswert zum Standort und in den betriebsbereiten Zustand gebracht wurde, hergestellt wurden.

Gemäß den Änderungen an IAS 16 soll es nicht mehr zulässig sein, Verkaufserlöse von den Anschaffungs- oder Herstellungskosten einer Sachanlage abzuziehen. Stattdessen sind diese Erlöse zusammen mit den Herstellungskosten der Sachanlagen unter Anwendung der geltenden Standards erfolgswirksam zu erfassen.

In einer Reihe von Stellungnahmen zum ED wurde darauf hingewiesen, dass die Vorschriften in Bezug auf die Frage, wann eine Sachanlage in einem betriebsbereiten Zustand ist, präzisiert werden müssen. Es war nämlich unklar, ob die bestehenden Vorschriften in IAS 16, wonach die Erfassung von Anschaffungs- oder Herstellungskosten im Buchwert einer Sachanlage endet, wenn sich diese in dem vom Management beabsichtigten betriebsbereiten Zustand befindet, auf technischen oder finanziellen Überlegungen basieren. Um diese Unklarheit zu beseitigen, wird mit den Änderungen die Bedeutung des Begriffs „Testläufe“ in

IAS 16.17(e) präzisiert. Dabei wird insbesondere klargestellt, dass bei der Beurteilung, ob eine Sachanlage ordentlich funktioniert, ihre technische und physische Leistung zu berücksichtigen ist, nicht ihre wirtschaftliche.

Kostenzuordnung

Gemäß den Änderungen an IAS 16 sind die Herstellungskosten für Güter, die verkauft werden, bevor ein Vermögenswert in seinem beabsichtigten betriebsbereiten Zustand ist, gesondert zu ermitteln. Die Herstellungskosten sind dabei unter Anwendung der Bewertungsvorschriften gemäß IAS 2.9–33 *Vorräte* zu bestimmen und zu bewerten. Mit dieser Änderung sollen Bedenken wegen Unklarheiten, wie diese Kosten zu bewerten sind, ausgeräumt, die praktischen Schwierigkeiten, die bei der Ermittlung der Kosten auftreten können, verringert und die Notwendigkeit von Ermessensentscheidungen sowie die daraus resultierenden uneinheitlichen Vorgehensweisen in der Praxis reduziert werden.

Das Board hat auf andere Standards, die Vorschriften für die Kostenzuordnung enthalten, zurückgegriffen und festgestellt, dass die Anwendung von IAS 2 sachgerecht ist. Es begründet dies damit, dass IAS 2 Vorschriften für die Kostenzuordnung enthält, die in Situationen anzuwenden sind, die der Herstellung von Gütern, bevor eine Sachanlage in einem betriebsbereiten Zustand ist, ähneln. Die Vorschriften in IAS 2 geben ein Rahmenkonzept für die Ermittlung von Herstellungskosten vor, ohne jedoch übermäßig ins Detail zu gehen, und dem Board waren keine nennenswerten Probleme bei der Anwendung der bestehenden Vorschriften des IAS 2 für die Kostenzuordnung bekannt.

Das Board beschloss darüber hinaus, dass diese Änderungen keine Änderungen an IFRS 6 *Exploration und Evaluierung von Bodenschätzen* und IFRIC 20 *Abraumkosten in der Produktionsphase eines Tagebaubergwerks* nach sich ziehen werden.



Änderungen an IAS 16 – Erzielung von Erlösen, bevor sich ein Vermögenswert in seinem betriebsbereiten Zustand befindet

Darstellung und Angaben

In einigen Stellungnahmen zum ED wurde gefragt, ob die erfolgswirksame Erfassung solcher Verkaufserlöse und Herstellungskosten nützliche Informationen liefern würde. Es wurde argumentiert, dass diese Verkaufserlöse nicht zwangsläufig in die gewöhnliche Geschäftstätigkeit eines Unternehmens fallen und möglicherweise nicht repräsentativ für die Erlöse (und die entsprechenden Herstellungskosten) sind, die entstehen, nachdem die Sachanlage in einen betriebsbereiten Zustand gebracht wurde. Damit dürften laut diesen Stellungnahmen diese Verkaufserlöse nur begrenzte Aussagekraft für Prognosen haben. Daher wurde angeregt, dass das Board prüfen sollte, ob spezifische Darstellungs- und Angabevorschriften notwendig sind, um den Abschlussadressaten die Verkaufserlöse und Herstellungskosten im Einzelnen zu verdeutlichen.

Das Board überprüfte daraufhin die bestehenden Standards und stellte dabei Folgendes fest: Wenn ein Unternehmen nach entsprechender Beurteilung zu dem Schluss kommt, dass der Verkauf von Gütern, die hergestellt wurden, bevor ein Vermögenswert in einem betriebsbereiten Zustand ist, in die gewöhnliche Geschäftstätigkeit des Unternehmens fällt, stellen die Verkaufserlöse Umsatzerlöse im Anwendungsbereich von IFRS 15 *Erlöse aus Verträgen mit Kunden* dar und die entsprechenden Herstellungskosten sind als Vorräte im Anwendungsbereich von IAS 2 zu erfassen.

Das Board kam zu dem Ergebnis, dass es keine zusätzlichen spezifischen Darstellungs- oder Angabevorschriften für derartige Situationen erlassen muss.

Im Hinblick auf den Verkauf von Gegenständen, die nicht in die gewöhnliche Geschäftstätigkeit eines Unternehmens fallen (und auf die IFRS 15 und IAS 2 nicht angewendet werden), beschloss das Board indessen folgende Regelungen:

- ▶ Die Verkaufserlöse und die entsprechenden Herstellungskosten sind gesondert in der Gewinn- und Verlustrechnung zu erfassen und
- ▶ der/die Posten der Gewinn- und Verlustrechnung und des sonstigen Ergebnisses, in dem/denen die Verkaufserlöse und die entsprechenden Herstellungskosten enthalten sind, müssen angegeben werden.

Übergangsvorschriften und Zeitpunkt des Inkrafttretens

Die Änderungen werden auf Geschäftsjahre anzuwenden sein, die am oder nach dem 1. Januar 2022 beginnen. Eine frühere Anwendung ist zulässig. Das Board ist der Auffassung, dass mit diesem Datum den Unternehmen ausreichend Zeit für die Umsetzung der Änderungen eingeräumt wird.

Die Änderungen werden rückwirkend anzuwenden sein, allerdings nur auf Sachanlagen, die am oder nach dem Beginn der frühesten Berichtsperiode in dem Abschluss, in dem die Änderungen erstmals angewendet werden, in einen betriebsbereiten Zustand gebracht wurden. Demzufolge wird der kumulierte Effekt der erstmaligen Anwendung der Änderungen als Anpassung des Eröffnungsbilanzwerts der Gewinnrücklagen (oder ggf. anderer Eigenkapitalbestandteile) zu diesem Zeitpunkt ausgewiesen.

Bei der Ausarbeitung der Übergangsvorschriften berücksichtigte das Board insbesondere die Kosten der Umsetzung der Änderungen. Mit diesem Ansatz soll der Aufwand für Unternehmen verringert werden, indem die Anzahl der Sachanlageposten, die neu bewertet werden müssen, begrenzt und gleichzeitig eine konsistente Anwendung der Änderungen auf alle dargestellten Berichtsperioden erreicht wird.



Unsere Sichtweise


Die Art und der Umfang der Stellungnahmen zum ursprünglichen ED zeigen, wie bedeutend die Änderungen an IAS 16 sind.

Die Änderungen können die *Einheitlichkeit des Verfahrens für die Erfassung von Erlösen verbessern* (d. h., alle Erlöse werden erfolgswirksam erfasst, unabhängig davon, wann sie erzielt werden). Außerdem wird mit der Pflicht, bei der Bestimmung der mit diesen Erlösen verbundenen Kosten die Grundsätze von IAS 2 anzuwenden, ein einheitliches Rahmenkonzept geschaffen. Dieses ist auf die Verfahren abgestimmt, die Unternehmen bereits bei der Bestimmung der Anschaffungs- und Herstellungskosten von Vorräten anwenden.

Allerdings können die Änderungen auch dazu führen, dass unterschiedliche Kosten mit Erlösen verbunden werden, die erfasst werden, bevor ein Vermögenswert in seinem betriebsbereiten Zustand ist. Dies liegt daran, dass möglicherweise kein Abschreibungsaufwand auf die Herstellungskosten angesetzt wird, weil die Abschreibung der entsprechenden Vermögenswerte noch nicht begonnen hat.


Die *Darstellungs- und Angabevorschriften* sowie die *Übergangsvorschriften* werden für ein ausgewogenes Verhältnis zwischen der Vorschrift, zusätzliche Informationen für Abschlussadressaten bereitzustellen, und dem Bemühen des IASB, die einheitliche Anwendung zu verbessern und zu erleichtern, sorgen, während gleichzeitig dem damit für Abschlussersteller verbundenen Aufwand Rechnung getragen wird.





Nach dem im Jahr 2018 getroffenen Beschluss der Regulierungsbehörden weltweit, die Interbank Offered Rates (IBOR) durch Benchmark-Zinssätze oder einen *risk-free rate* (RFR) zu ersetzen, begann das International Accounting Standards Board („das IASB“ oder „das Board“) damit, Lösungen für die Auswirkungen der IBOR-Reform auf die Finanzberichterstattung zu erarbeiten. Das IASB hat das Projekt in zwei Phasen unterteilt:

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



IBOR-Reform – IASB erörtert Fragen zum Hedge Accounting in Phase 2 und trifft vorläufige Entscheidungen

Wichtige Fakten im Überblick

- ▶ Das IASB hat *Phase 1* seines Projekts zur Anpassung der relevanten IFRS abgeschlossen, mit dem es den durch die IBOR-Reform entstandenen Herausforderungen für die Finanzberichterstattung Rechnung trägt. Die Änderungen sehen *Erleichterungsregelungen* vor, nach denen Unternehmen im Zeitraum vor der Ersetzung eines IBOR weiterhin Hedge Accounting anwenden können, auch wenn dann noch Unsicherheit über den neuen, risikofreien Zinssatz herrscht.
- ▶ Auf seiner Sitzung im Dezember 2019 hat das IASB in *Phase 2* seines Projekts zur Anpassung verschiedener Standards, mit dem die durch die IBOR-Reform entstandenen Herausforderungen für die Finanzberichterstattung berücksichtigt werden sollen, weitere Fortschritte gemacht und Lösungen im Zusammenhang mit dem Hedge Accounting bei der *Umstellung* auf die neuen, risikofreien Zinssätze erarbeitet.
- ▶ Im Januar 2020 hat das IASB diskutiert, wann die in Phase 1 beschlossenen Erleichterungen auslaufen sollen und welche Auswirkungen die IBOR-Reform auf weitere IFRS (IFRS 16 *Leasingverhältnisse*, IFRS 17 *Versicherungsverträge* und IFRS 13 *Bemessung des beizulegenden Zeitwerts*) hat.
- ▶ Das IASB plant, im April 2020 einen *Entwurf für die Änderungen der Phase 2* zu veröffentlichen.



IBOR-Reform – IASB erörtert Fragen zum Hedge Accounting in Phase 2 und trifft vorläufige Entscheidungen

Hintergrund

Das IASB hat am 26. September 2019 die *Interest Rate Benchmark Reform – Amendments to IFRS 9, IAS 39 and IFRS 7* („die Änderungen“) veröffentlicht und damit Phase 1 seines Projekts zu den Auswirkungen der aktuellen Reform der Interbank Offered Rates (IBOR) auf die Finanzberichterstattung abgeschlossen.⁸

Der Übergang von IBOR zu neuen Referenzzinssätzen wirft für IFRS-Bilanzierer eine Reihe von Fragen auf, insbesondere hinsichtlich der bilanziellen Abbildung von Sicherungsbeziehungen.⁹

Die Änderungen bieten den Anwendern für den Zeitraum, bis der geltende Referenzzinssatz durch einen alternativen, risikolosen Zinssatz ersetzt wird, temporäre Erleichterungsregelungen, die es ihnen gestatten, weiterhin Hedge Accounting anzuwenden.

In der Phase 2 des Projekts beschäftigt sich das IASB mit folgenden Themen:

- ▶ Klassifizierung und Bewertung von Finanzinstrumenten
 - ▶ Was ist unter einer Modifizierung eines Finanzinstruments zu verstehen?
 - ▶ Ansatz eines neuen Finanzinstruments
- ▶ Hedge Accounting
 - ▶ Designation einer Sicherungsbeziehung
 - ▶ Auslaufen der Erleichterungsvorschriften aus Phase 1
- ▶ Auswirkungen auf andere IFRS
- ▶ Anhangangaben

Im Oktober 2019 hat das Board vorläufige Beschlüsse zur Frage, was unter einer Modifizierung eines Finanzinstruments zu verstehen ist, getroffen. Wenn beispielsweise die Methode, die zur Festsetzung eines verfügbaren Benchmark-Zinssatzes genutzt wird, geändert wird, um so die neuen regulatorischen Bestimmungen zu erfüllen, jedoch keine Änderungen an den Vertragsbedingungen des Finanzinstruments vorgenommen werden, ist derzeit in den IFRS nicht definiert, ob es sich hierbei um eine Modifizierung des Finanzinstruments handelt.

Das Board hat daher im Oktober 2019 eine Änderung der IFRS entschieden, um Folgendes zu präzisieren: Wenn die Grundlage, auf der die vertraglichen Cashflows bestimmt werden, gegenüber den ursprünglichen Erwartungen zum Zeitpunkt des Abschlusses des Finanzinstruments geändert wird, stellt dies eine Modifizierung dar, auch wenn die Vertragsbedingungen eines Finanzinstruments ansonsten gleich bleiben.

Auf einer Sitzung im Dezember 2019 traf das Board weitere vorläufige Beschlüsse zu den in Phase 2 diskutierten Sachverhalten bezüglich der *Bilanzierung von Sicherungsbeziehungen (Hedge Accounting)* während der Umstellung auf die RFR.¹⁰

Im Rahmen der Sitzung im Januar 2020 befasste sich das IASB mit den Auswirkungen auf die Bilanzierung von Sicherungsbeziehungen, die zu erwarten sind, wenn die Geltungsdauer der in Phase 1 eingeräumten Erleichterungen abläuft. Dabei wurde auch über die Auswirkungen auf andere IFRS und über die durch die Änderungen in Phase 2 aufgeworfenen neuen Fragestellungen und erforderlichen zusätzlichen Angabepflichten beraten. Das IASB plant, im April 2020 einen Entwurf für die Änderungen der Phase 2 zu veröffentlichen.

⁸ Vgl. www.ifrs.org/news-and-events/2019/09/iasb-amends-ifrs-standards-in-response-to-the-ibor-reform/

⁹ Vgl. hierzu IFRS-Aktuell, Ausgabe 01.2020, „IBOR-Reform: Veröffentlichung der beschlossenen Standardänderungen aus Phase 1 und Erörterung von Klassifizierungs- und Bewertungsfragen in Phase 2“, Seite 5 ff.

¹⁰ Weitere Hintergrundinformationen zum Projekt des IASB und den IFRS Developments 144, 145, 152, 154, 156 sowie 160 sind abrufbar unter: www.ey.com/ifrs



Im Folgenden geben wir einen Überblick über die in den Sitzungen ab Dezember 2019 gefassten (vorläufigen) Beschlüsse des IASB und stellen unsere Sichtweise dazu dar.

Bestimmung, ob eine Änderung zur Beendigung einer Sicherungsbeziehung führt

Auf seiner Sitzung im Dezember 2019 hat das IASB vorläufige Beschlüsse hinsichtlich der Frage getroffen, ob das Hedge Accounting bei einer Modifizierung der zugrunde liegenden Finanzinstrumente beendet werden muss. Es sprach sich dafür aus, dass die bestehenden Vorschriften nicht geändert werden müssen, um zu bestimmen, ob das Hedge Accounting aufgrund eines der folgenden beiden Umstände beendet werden muss:

- ▶ Es handelt sich um eine wesentliche Modifizierung, die zur Ausbuchung des gesicherten Grundgeschäfts und/oder des Sicherungsinstruments führt.
- ▶ Es handelt sich um eine Modifizierung, die keine Ausbuchung zur Folge hat und die nicht unmittelbar durch die IBOR-Reform bedingt ist.

Dies steht im Einklang mit den auf der Sitzung im Oktober 2019 erzielten Beschlüssen, nach denen bereits bestehende IFRS-Vorschriften zur Bestimmung, ob eine Modifizierung, die in keinem direkten Zusammenhang mit der IBOR-Reform steht, zu einer Ausbuchung führt, nicht überarbeitet werden müssen.

Änderungen der Dokumentation und der Effektivitätsbeurteilung von Sicherungsbeziehungen, die sich durch Modifizierungen infolge der IBOR-Reform ergeben

Das IASB hat den vorläufigen Beschluss gefasst, dass bestehende Sicherungsbeziehungen fortgesetzt werden können, wenn sie Modifizierungen unterliegen, die unmittelbar auf die IBOR-Reform zurückzuführen sind. Dadurch wird vermieden, dass Unternehmen in Abweichung von

den bestehenden Regelungen in IFRS 9 *Finanzinstrumente* und IAS 39 *Finanzinstrumente: Klassifizierung und Bewertung* Sicherungsbeziehungen aufgrund der IBOR-Reform beenden und eine höhere Volatilität für Cashflow-Hedges künftig in der Gewinn- und Verlustrechnung erfassen müssen.

Im Hinblick auf Modifizierungen, die sich unmittelbar aus der IBOR-Reform ergeben, kam das Board darin überein, *IFRS 9 und IAS 39 anzupassen*, um Änderungen an der *Sicherungsdokumentation* zu gestatten, ohne dass dies die Einstellung des Hedge Accounting zur Folge hat.

Die Änderungen an der Sicherungsdokumentation, die erlaubt wären, umfassen u. a.:

- ▶ die Neudefinition des abgesicherten Risikos, um auf einen RFR zu referenzieren
- ▶ die Neudefinition der Sicherungsinstrumente und/oder der gesicherten Grundgeschäfte, um die RFR zu spiegeln

Im Einklang mit dieser Entscheidung hat das IASB des Weiteren vorläufig beschlossen, Anpassungen an IAS 39 vorzunehmen, um klarzustellen, dass Unternehmen die Methode 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 führen würde.

Behandlung von Bewertungsanpassungen aufgrund von Modifizierungen, die direkt auf die IBOR-Reform zurückzuführen sind

Das IASB hat vorläufig beschlossen, dass *Bewertungsanpassungen*, die aufgrund von Modifizierungen erforderlich werden, die direkt auf die IBOR-Reform zurückzuführen sind, zu ihrem Entstehungszeitpunkt sofort in der Gewinn- und Verlustrechnung zu erfassen sind.



IBOR-Reform – IASB erörtert Fragen zum Hedge Accounting in Phase 2 und trifft vorläufige Entscheidungen



Sie dürfen somit nicht zum Zeitpunkt der erstmaligen Anwendung der Änderungen als Anpassung des Eröffnungsbilanzwerts der Gewinnrücklagen abgegrenzt oder erfasst werden.

Daher wird es keine Ausnahmen von den geltenden Vorschriften in IFRS 9 und IAS 39 geben, die in Bezug auf den Ansatz und die Bewertung Folgendes vorsehen:

- ▶ **Bei Absicherungen des beizulegenden Zeitwerts:**
Jegliche Bewertungsanpassungen, die vorgenommen werden, wenn die Sicherungsdokumentation aktualisiert wird, um die Umstellung auf RFR als neues abgesichertes Risiko abzubilden, sind zu ermitteln und in der Gewinn- und Verlustrechnung zu erfassen.
- ▶ **Bei einem hypothetischen Derivat in einem Cashflow-Hedge:**
Jegliche Ineffektivitäten der Absicherung, die auf eine durch die IBOR-Reform bedingte Modifizierung des gesicherten Grundgeschäfts zurückzuführen sind, sind zu ermitteln und in der Gewinn- und Verlustrechnung zu erfassen.

- ▶ **Bei als Sicherungsinstrument designierten Derivaten:**
Jegliche Bewertungsanpassungen, die erforderlich werden, wenn die zugrunde liegenden Derivate aufgrund der IBOR-Ablösung durch die RFR geändert werden, sind zu ermitteln und in der Gewinn- und Verlustrechnung zu erfassen.

Eine sofortige *Erfassung der Bewertungsanpassungen* in der Gewinn- und Verlustrechnung zum Zeitpunkt der Umstellung auf RFR würde in Einklang mit den in Phase 1 eingeräumten Erleichterungsregelungen stehen, nach denen Ineffektivitäten der Absicherung in voller Höhe erfolgswirksam zu erfassen sind. Mit seinen vorläufig gefassten Beschlüssen will das Board erreichen, dass die wirtschaftlichen Auswirkungen jeglicher Änderungen von Sicherungsbeziehungen, die sich aus der IBOR-Reform ergeben, so transparent wie möglich dargestellt werden.

Absicherung einer Gruppe von Grundgeschäften

Das IASB hat vorläufig entschieden, im Hinblick auf Grundgeschäfte innerhalb einer als gesichertes Grundgeschäft designierten Gruppe von Grundgeschäften (z. B. jene, die Teil einer Absicherungsstrategie im Rahmen eines *macro cash flow hedging* sind), die infolge der IBOR-Reform modifiziert werden, Änderungen an IFRS 9 und IAS 39 vorzunehmen. Danach ist es Unternehmen künftig gestattet, ihre *Absicherungsstrategie beizubehalten*, wenn die bisherigen Referenzzinssätze für die betreffenden Grundgeschäfte innerhalb der abgesicherten Gruppe im Rahmen der IBOR-Reform von den RFR abgelöst werden. Die Änderungen an IFRS 9 und IAS 39 beinhalten folgende Anforderungen, damit die Absicherungsstrategie beibehalten werden darf:

- ▶ Die Sicherungsdokumentation wird dahin gehend geändert, dass die gesicherten Grundgeschäfte anhand von zwei Untergruppen innerhalb der designierten Gruppe von Grundgeschäften definiert werden. Dabei bezieht sich eine Untergruppe auf den ursprünglichen IBOR und die andere auf den RFR.



- ▶ Die Wirksamkeit der Absicherung wird einzeln für jede Untergruppe von gesicherten Grundgeschäften innerhalb der designierten Gruppe beurteilt. Die auf dem IBOR und dem RFR basierenden Grundgeschäfte werden auf die Wirksamkeit der Absicherung innerhalb derselben Untergruppe überprüft und mit ähnlichen Grundgeschäften verglichen. Dadurch wird verhindert, dass die Wirksamkeit der Absicherung beeinträchtigt wird, weil gesicherte Grundgeschäfte innerhalb der Gruppe von IBOR auf RFR übergehen.
- ▶ Die IBOR- und RFR-basierten Grundgeschäfte werden in verschiedene Untergruppen aufgeteilt, aber weiterhin als Bestandteil der ursprünglichen einzelnen Sicherungsbeziehung betrachtet. Auf diese Weise bliebe die Sicherungsbeziehung bestehen und müsste nicht mit der Umstellung auf RFR beendet werden.
- ▶ Bei Gruppen von Grundgeschäften, die gemäß IAS 39 als Absicherung designiert wurden, werden diejenigen, die sich auf IBOR und RFR beziehen, so behandelt, als ob sie mit ähnlichen Risikomerkmale ausgestattet wären. Diese Änderung ist notwendig, weil nach IAS 39 alle für die Zwecke des Hedge Accounting als Gruppe designierten Grundgeschäfte ähnliche Merkmale aufweisen müssen.

In der Praxis kann es notwendig sein, mehr als zwei Untergruppen einzuführen, wenn beispielsweise ein einziger IBOR durch mehrere RFR ersetzt wird. Die Auswirkungen eines solchen Szenarios wurden auf der Sitzung des IASB im Januar 2020 eingehender analysiert. Die hypothetischen Derivate für jede Untergruppe sind jeweils zu aktualisieren, wenn die betreffenden Instrumente von einem IBOR auf einen RFR umgestellt werden.

Fair Value Hedge Accounting für einen Portfolio-Hedge von Zinsrisiken nach IAS 39

Das IASB hat vorläufig beschlossen, IAS 39 so zu ändern, dass, wenn Unternehmen das abgesicherte Risiko in der

Sicherungsdokumentation in einen RFR ändern, davon ausgegangen werden kann, dass alle gesicherten Grundgeschäfte in dem Portfolio von finanziellen Vermögenswerten oder finanziellen Verbindlichkeiten demselben Risiko unterliegen. Diese Erleichterungsregelung stellt sicher, dass dieses in IAS 39 enthaltene Kriterium des gemeinsamen Risikos weiterhin erfüllt wird, wenn der Referenzzinssatz von Instrumenten, die Bestandteil dieser Art von Sicherungsbeziehung sind, von IBOR auf RFR umgestellt wird.

Unsere Sichtweise

Die auf der Sitzung im Dezember 2019 getroffenen Entscheidungen dürften weitgehend zur Klärung der Fragen zum Hedge Accounting beitragen, mit denen zu rechnen ist, sobald die Finanzinstrumente auf alternative Zinssätze umgestellt werden. Wir weisen darauf hin, dass die Entscheidungen des Boards vorläufig gelten und erst dann als final zu betrachten sind, wenn Phase 2 des IASB-Projekts abgeschlossen ist.

Wir begrüßen die Einführung der Erleichterungsregelungen, die es ermöglichen, durch die IBOR-Reform bedingte Änderungen an der Sicherungsdokumentation vorzunehmen. Dadurch wird vermieden, dass Unternehmen das Hedge Accounting beenden müssen, wenn sie ihre Sicherungsbeziehungen auf RFR umstellen.

Bei der Absicherung einer Gruppe von Grundgeschäften müssen Unternehmen sicherstellen, dass ihre operativen Prozesse in der Lage sind, die Untergruppen zu aktualisieren und die entsprechenden hypothetischen Derivate zu ändern, wenn die Umstellung von IBOR auf RFR voranschreitet.



IBOR-Reform – IASB erörtert Fragen zum Hedge Accounting in Phase 2 und trifft vorläufige Entscheidungen

Auswirkungen der Bilanzierung von Sicherungsgeschäften, wenn der Geltungszeitraum der Erleichterungsregelungen endet

In der Sitzung im Januar 2020 traf das IASB folgende vorläufige Entscheidungen über die Bilanzierung für drei verschiedene Aspekte der Sicherungsbeziehungen, die nach Ende der Geltungsdauer der in Phase 1 eingeräumten Erleichterungen anzuwenden sein sollen:¹¹

1. Die Anforderung an das Kriterium der „Hochwahrscheinlichkeit“ von Cashflow-Hedges

Bei einem Cashflow-Hedge ermöglichen die Erleichterungsregelungen der Phase 1 einem Unternehmen die Annahme, dass die designierten IBOR-basierten Cashflows noch erwartet werden. Für den Zeitraum nach der Anwendung der Erleichterungsregelungen muss festgelegt werden, wie ein in der Cashflow-Hedge-Rücklage abgegrenzter Betrag aufgelöst werden soll.

Im Oktober wurde vereinbart, dass Änderungen der vertraglichen Cashflows, die sich aus der IBOR-Reform ergeben – etwa Schwankungen eines Marktzinssatzes –, als Änderungen eines variablen Zinssatzes behandelt werden dürfen. In Anwendung dieser Regelung stellen die sich auf der Basis der RFR ergebenden Cashflows die gesicherten Cashflows dar, auf die das Hochwahrscheinlichkeitskriterium anzuwenden ist.

Des Weiteren wurde im Dezember beschlossen, dass ein *hypothetisches Derivat* in einer Cashflow-Absicherung beim Übergang aktualisiert werden kann, obwohl jede Bewertungsanpassung beim Übergang sofort in der Gewinn- und Verlustrechnung verbucht wird. Daraus folgt, dass der in der Cashflow-Hedge-Rücklage angesammelte Restbetrag in derselben Periode oder denselben Perioden, in denen die abgesicherten Cashflows, die auf dem RFR basieren, den Gewinn oder Verlust beeinflussen, in der Gewinn- oder Verlustrechnung zu erfassen ist.

Folglich beschloss das IASB auf der Sitzung im Januar 2020 vorläufig, dass keine Änderung für den Zeitraum nach der Anwendung der Erleichterungsregelungen für Cashflow-Hedges erforderlich ist.

2. Die prospektive Effektivitätsbeurteilung der Absicherung

Die Erleichterungsregelung der Phase 1 ermöglicht es, dass für die Effektivitätsbeurteilung der Sicherungsbeziehung gemäß IFRS 9 und IAS 39 die Cashflows des Grundgeschäfts und des Sicherungsinstruments weiterhin auf dem IBOR basieren können. Diese Erleichterung endet separat für jedes der Grund- und Sicherungsinstrumente, sobald deren jeweilige Unsicherheit nicht mehr besteht. Wenn also das Sicherungsinstrument vor dem Grundgeschäft in einen RFR übergeht, besteht eine Inkongruenz, bei der die Cashflows des Sicherungsinstruments auf dem RFR und die des Grundgeschäfts auf dem IBOR basieren.

Das Arbeitspapier des IASB vom Januar 2020 legt jedoch nahe, dass es möglich ist, die Ineffektivität aufgrund dieser Diskrepanz zu minimieren, indem beispielsweise als abgesichertes Risiko der RFR statt vorher der IBOR neu bestimmt wird. Dies beruht auf der vorläufigen Entscheidung, die auf der Sitzung im Dezember 2019 getroffen wurde, dass notwendige Änderungen der Sicherungsbeziehungen und der Sicherungsdokumentation als Instrumente beim Übergang von IBOR zu RFR nicht zur Beendigung der Bilanzierung von Sicherungsgeschäften führen.

Als Ergebnis beschloss das IASB auf der Sitzung im Januar 2020 vorläufig, dass keine zusätzlichen Leitlinien oder Änderungen an der Anforderung des Endes der Anwendung für die prospektive Bewertung erforderlich sind.

3. Die retrospektive Effektivitätsbeurteilung nach IAS 39

Obwohl die in Phase 1 gewährte Erleichterungsregelung endet, wenn keine Unsicherheit mehr hinsichtlich der Cash-

¹¹ Vgl. hierzu IFRS Aktuell, Ausgabe 01.2020, „IBOR-Reform: Veröffentlichung der beschlossenen Standardänderungen aus Phase 1 und Erörterung von Klassifizierungs- und Bewertungsfragen in Phase 2“, Seite 5 ff.



flows des Grundgeschäfts *oder* des Sicherungsinstruments besteht, ergibt sich aus dem Arbeitspapier des IASB für die Sitzung im Januar 2020, dass die Erleichterung erst dann endet, wenn die Unsicherheit *sowohl* für das Grundgeschäft *als auch* für das Sicherungsinstrument endet. Daher endet die Ausnahme von der retrospektiven Effektivitätsbeurteilung der Absicherung nach IAS 39, wenn sowohl das Sicherungsinstrument als auch das Grundgeschäft von IBOR auf RFR übergegangen sind. Die tatsächliche Ineffektivität von Absicherungsgeschäften wird jedoch weiterhin gemessen und in vollem Umfang in der Gewinn- und Verlustrechnung erfasst.

In der Sitzung im Januar 2020 hat das IASB ein Szenario in Betracht gezogen, das sich für Sicherungsbeziehungen ergeben könnte, wenn der Übergang von IBOR auf RFR abgeschlossen ist und die Erleichterung bezüglich der retrospekti-

ven Effektivitätsbeurteilung endet. Bei Unternehmen, die die Effektivität der Absicherung durch den Vergleich der kumulativen Änderung des beizulegenden Zeitwerts des Sicherungsinstruments und des Grundgeschäfts bewerten, würde die Sicherungsbeziehung sofort scheitern und beendet werden müssen, wenn die kumulative Änderung beim Übergang außerhalb der Bandbreite von 80 % bis 125 % läge.

Das IASB stimmte vorläufig zu, dass dieses Ergebnis nicht mit seinem Ziel vereinbar ist zu verhindern, dass Sicherungsbeziehungen aufgrund der Unsicherheit, die sich aus der IBOR-Reform ergibt, beendet werden. Daher wird IAS 39 *dahin gehend geändert*, dass für die Beurteilung der retrospektiven Effektivität der Sicherungsbeziehung die kumulierten Änderungen des beizulegenden Zeitwerts auf null zurückgesetzt werden, wenn die Ausnahme von der retrospektiven Effektivitätsbeurteilung endet.





IBOR-Reform – IASB erörtert Fragen zum Hedge Accounting in Phase 2 und trifft vorläufige Entscheidungen

Zusätzliche Angaben im Rahmen der Phase 2 der IBOR-Reform

Das IASB hat sich auf seiner Januar-Sitzung vorläufig darauf geeinigt, IFRS 7 *Finanzinstrumente: Angaben* zu ändern. Unternehmen müssen zu allen Sicherungsbeziehungen, auf die sie die Erleichterungsregelungen anwenden, Folgendes angeben:

- ▶ wie das Unternehmen die Umstellung auf die neuen RFR handhabt und wie weit die Umsetzung fortgeschritten ist
- ▶ den Buchwert der finanziellen Vermögenswerte und Verbindlichkeiten sowie den Nominalwert der Derivate, die sich weiterhin auf die IBOR beziehen, aufgeschlüsselt nach den wichtigsten Referenzzinssätzen
- ▶ für jeden RFR, dem das Unternehmen unterliegt bzw. ausgesetzt ist, eine Erläuterung, wie das Unternehmen den Basissatz und die relevanten Anpassungen des Zinssatzes bestimmt hat, um zu beurteilen, ob die Änderungen der vertraglichen Cashflows, die auf einer wirtschaftlich äquivalenten Grundlage vorgenommen wurden, zu einer Ausbuchung führen
- ▶ ob die IBOR-Reform zu neuen Risiken geführt hat und falls ja, wie das Unternehmen diese Risiken handhabt

Auswirkungen der IBOR-Reform auf andere Rechnungslegungsstandards

Auf seiner Sitzung im Januar 2020 traf das IASB auch vorläufige Entscheidungen darüber, ob andere IFRS als Reaktion auf die IBOR-Reform geändert werden sollten:

- ▶ IFRS 16 *Leasing* soll eine praktische Erleichterungsregelung beinhalten, die für Leasingnehmer den Übergang von einem Leasingvertrag mit Bezug auf den IBOR auf einen solchen mit Bezug auf einen RFR als eine Änderung zu einem Leasingvertrag mit variabler Verzinsung regeln wird. Ohne diese Erleichterungsregelung müssten

die Leasingnehmer beim Übergang auf einen RFR als Bezug für einen Leasingvertrag die Leasingverbindlichkeiten neu bewerten, wobei die Abzinsung zum ursprünglichen Diskontierungszins erfolgt.

- ▶ IFRS 17 *Versicherungsverträge* wird nicht geändert. Versicherungsverträge können modifiziert werden, wenn IBOR-basierte Cashflows in RFR übergehen. Wenn dies auf einer wirtschaftlich gleichwertigen Basis als direkte Folge der IBOR-Reform geschieht, wird der Versicherungsvertrag nicht ausgebucht, da er gemäß IFRS 17 nicht getilgt wurde.
- ▶ IFRS 13 *Bewertung zum beizulegenden Zeitwert* wird nicht geändert. Wenn Finanzinstrumente, die auf IBOR Bezug nehmen, weniger liquide werden und somit der IBOR als Inputfaktor für die Bewertung weniger beobachtbar wird, können diese Instrumente von der ersten oder zweiten Ebene in der Fair-Value-Hierarchie auf die dritte Ebene wechseln.
- ▶ Bei der Berechnung der beizulegenden Zeitwerte können Unternehmen Diskontierungszinssätze verwenden, die sich auf IBOR beziehen. Aufgrund der Ersetzung der IBOR können sich die Berechnungen der Diskontierungszinssätze der Unternehmen auf alternative Referenzzinssätze ändern. Das IASB ist der Meinung, dass die Änderung des beizulegenden Zeitwerts als *Änderung von Schätzungen* behandelt werden sollte.
- ▶ Das IASB möchte IAS 39 mit Ausnahme der Bilanzierung von Sicherungsgeschäften nicht „beibehalten“. Es stimmte jedoch einer Änderung von IFRS 4 *Versicherungsverträge* zu, damit Versicherungsunternehmen, die den alten IAS 39 weiterhin in vollem Umfang anwenden, von den Änderungen der Phase 2 an den Klassifizierungs- und Bewertungsanforderungen von IFRS 9 profitieren können, die das IASB im Oktober 2019 vorläufig vereinbart hat.



Unsere Sichtweise

Die oben beschriebene vorläufige Entscheidung bezüglich der prospektiven Bewertung ist interessant, da sie impliziert, dass es möglich ist, zu Absicherungszwecken ein RFR-Risiko eines Instruments mit IBOR-Cashflows zu bestimmen.

Die im Rahmen der Januar-Sitzung getroffenen Entscheidungen sollten die Fragen der Bilanzierung von Sicherungsgeschäften, die sich für Finanzinstrumente nach dem Übergang zu einem RFR und dem Ende des Geltungszeitraums der Erleichterungsregeln aus Phase 1 stellen werden, im Wesentlichen lösen. Die vom Board getroffenen Entscheidungen sind vorläufig und können erst dann als endgültig betrachtet werden, wenn Phase 2 des IASB-Projekts abgeschlossen ist.

Mit den auf seinen Sitzungen im Dezember 2019 und Januar 2020 erzielten Fortschritten ist das IASB auf dem Weg, bis Ende des ersten Quartals 2020 einen Exposure Draft zu veröffentlichen. Wenn der Kommentierungszeitraum für Phase 2 wie bei Phase 1 auf 45 Tage begrenzt wird, ist es denkbar, dass das IASB die finalen Änderungen von Phase 2 im dritten Quartal 2020 veröffentlicht.

Der Zeitrahmen für die finalen Änderungen von Phase 2 ist wichtig, da im Jahr 2020 damit zu rechnen ist, dass Unternehmen die Umstellung von IBOR auf RFR beschleunigt durchführen wollen, vor allem in der zweiten Jahreshälfte. Sie sind dann darauf angewiesen, dass die in Phase 2 vorgesehenen Erleichterungen in finaler Form vorliegen (und ggf. vom IASB verabschiedet wurden), bevor sie mit der Umstellung fortfahren.

Nächste Schritte

Das IASB wird in seinen nächsten Sitzungen die verbleibenden Bilanzierungsfragen der Phase 2 diskutieren. Folgende Fragestellungen werden voraussichtlich Gegenstand der Gespräche sein: Umsetzung der einzelnen identifizierten Anforderungen, das Ende der Anpassungen im Rahmen der Phase 2, freiwillige vs. verpflichtende Anwendung, das Datum des Inkrafttretens der Änderungen aus Phase 2 und Regelungen zur Übergangsphase.

Die Deutsche Prüfstelle für Rechnungslegung (DPR) hat mit Datum vom 20. Januar 2020 ihren Tätigkeitsbericht 2019 veröffentlicht. Darin fasst sie u. a. die Ergebnisse der Prüfungen des vergangenen Jahres und ihre Erkenntnisse daraus zusammen.





Tätigkeitsbericht 2019 der DPR

Wichtige Fakten im Überblick

- ▶ Im Jahr 2019 hat die DPR 86 Prüfungen (2018: 84) abgeschlossen, davon 79 Stichprobenprüfungen, sechs Anlassprüfungen und eine Prüfung, die auf Verlangen der Bundesanstalt für Finanzdienstleistungsaufsicht (BaFin) durchgeführt wurde.
- ▶ Die Fehlerquote lag mit 20 % über dem Niveau des Vorjahres (15 %), was insbesondere auf die gestiegene Anzahl von Anlassprüfungen zurückzuführen ist.
- ▶ Das Enforcement der neuen Rechnungslegungsstandards IFRS 15 und IFRS 9 führte bisher nicht zur Feststellung einer fehlerhaften Rechnungslegung; im Rahmen ihrer Präventivfunktion hat die DPR einzelnen Unternehmen indes Hinweise zur künftigen Rechnungslegung gegeben.
- ▶ Die Zustimmungquote der Unternehmen zu Fehlerfeststellungen der DPR lag im Jahr 2019 bei 79 % (2018: 81 %).
- ▶ Die Prüfverfahren dauerten im Jahr 2019 durchschnittlich 8,4 Monate (2018: 8,0).
- ▶ Bei ihrer systematischen Nachschau für das Jahr 2018 kam die DPR zu dem Ergebnis, dass – soweit für die DPR erkennbar – die von ihr festgestellten Fehler im nachfolgenden Abschluss korrigiert und die von ihr erteilten Hinweise im Folgejahr umgesetzt wurden.



Tätigkeitsbericht 2019 der DPR

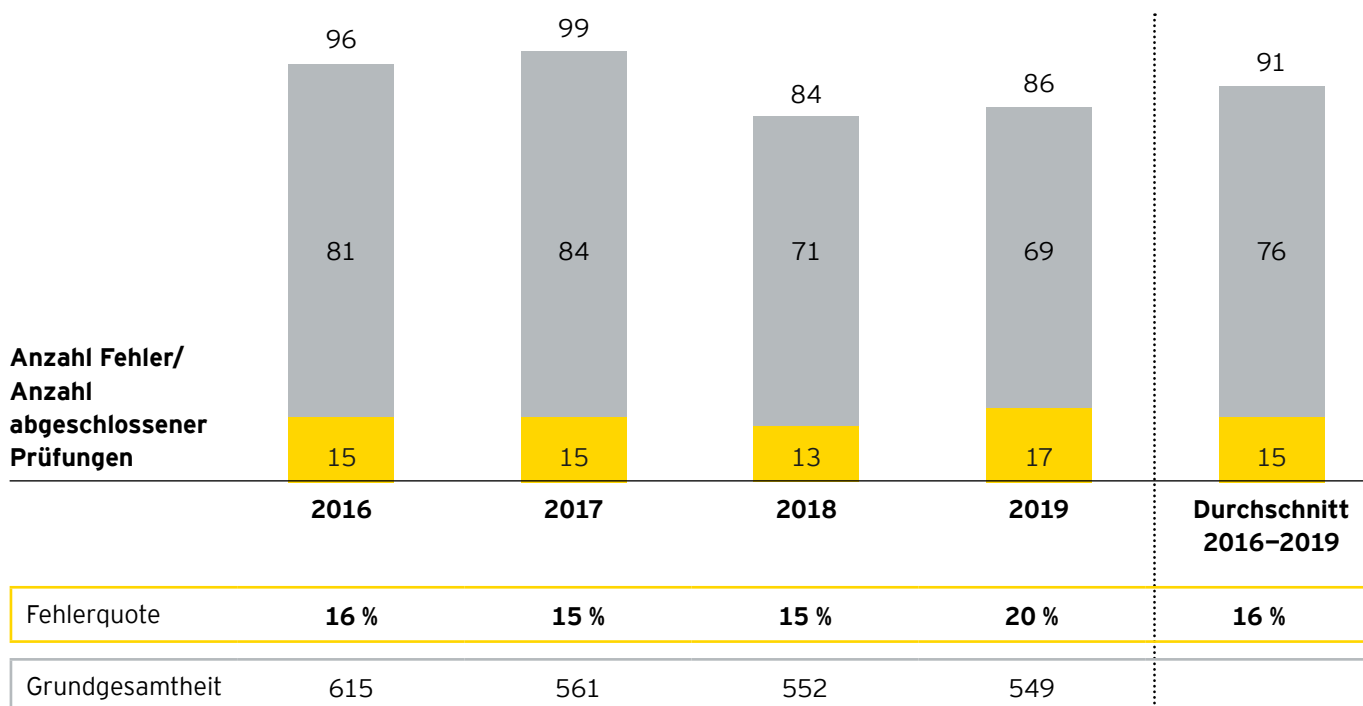
Abgeschlossene Prüfungen, festgestellte Fehler und Zustimmungquote

Im Jahr 2019 hat die DPR 86 Prüfungen (2018: 84) abgeschlossen, davon waren 79 Stichprobenprüfungen, sechs Anlassprüfungen und eine Prüfung wurde auf Verlangen der Bundesanstalt für Finanzdienstleistungsaufsicht (BaFin) durchgeführt. Die Fehlerquote lag dabei mit 20 % über dem Niveau des Vorjahres (15 %). Der Anstieg ist insbesondere auf die von drei auf sechs gestiegene Anzahl von Anlassprüfungen zurückzuführen.

Die Fehlerquote bei den Stichprobenprüfungen betrug 13 % (2018: 11 %). Bei Anlass- und Verlangensprüfungen war die Fehlerquote mit 100 % (2018: 100 %) unverändert deutlich höher. Während sich bei Unternehmen mit Indexzugehörigkeit 2019 mit 13 % eine deutlich über dem Durch-

schnitt der Jahre 2016 bis 2019 (8 %) liegende Fehlerquote ergab, lag diese für Unternehmen ohne Indexzugehörigkeit mit 24 % auf dem Niveau des Durchschnitts der Jahre 2016 bis 2019 (23 %). Die Zustimmungquote der Unternehmen zu Fehlerfeststellungen der DPR lag im Jahr 2019 bei 79 % (2018: 81 %).

Als Hauptursachen für Fehler nennt die DPR unverändert Anwendungsschwierigkeiten im Hinblick auf einzelne IFRS bei der Abbildung komplexer Geschäftsvorfälle sowie eine unzureichende Berichterstattung in Anhang und Lagebericht. Dabei hat sich die Anzahl der festgestellten Einzelfehler mit 51 im Vergleich zum Vorjahr (26) nahezu verdoppelt. Maßgeblich dazu beigetragen haben – neben der höheren Fehlerquote – zwei Prüfverfahren, in denen ungewöhnlich viele Einzelfehler (jeweils neun) festgestellt wurden.



Quelle: Tätigkeitsbericht der DPR 2019, S. 3



Am stärksten von Fehlerfeststellungen betroffen waren im Jahr 2019 die Themenkreise Unternehmenserwerb und -verkauf/Goodwill sowie Eigenkapital mit je sieben Einzel Fehlern. Die Feststellungen der DPR im Bereich Unternehmenserwerb und -verkauf/Goodwill bezogen sich hauptsächlich auf nicht sachgerecht vorgenommene Werthaltigkeitstests des Geschäfts- oder Firmenwerts sowie auf eine fehlerhafte Kaufpreisallokation. Im Themenkreis Eigenkapital waren die Feststellungen der DPR insbesondere durch eine fehlerhafte Abbildung von Gesellschaftsanteilen nicht beherrschender Anteilseigner, durch eine nicht sachgerechte Erfassung von Transaktionskosten im Zusammenhang mit einem Börsengang und durch die ertragswirksame Erfassung eines Gesellschafterzuschusses und eines Verlustausgleichs aus einem Ergebnisabführungsvertrag bedingt.

Verfahrensdauer

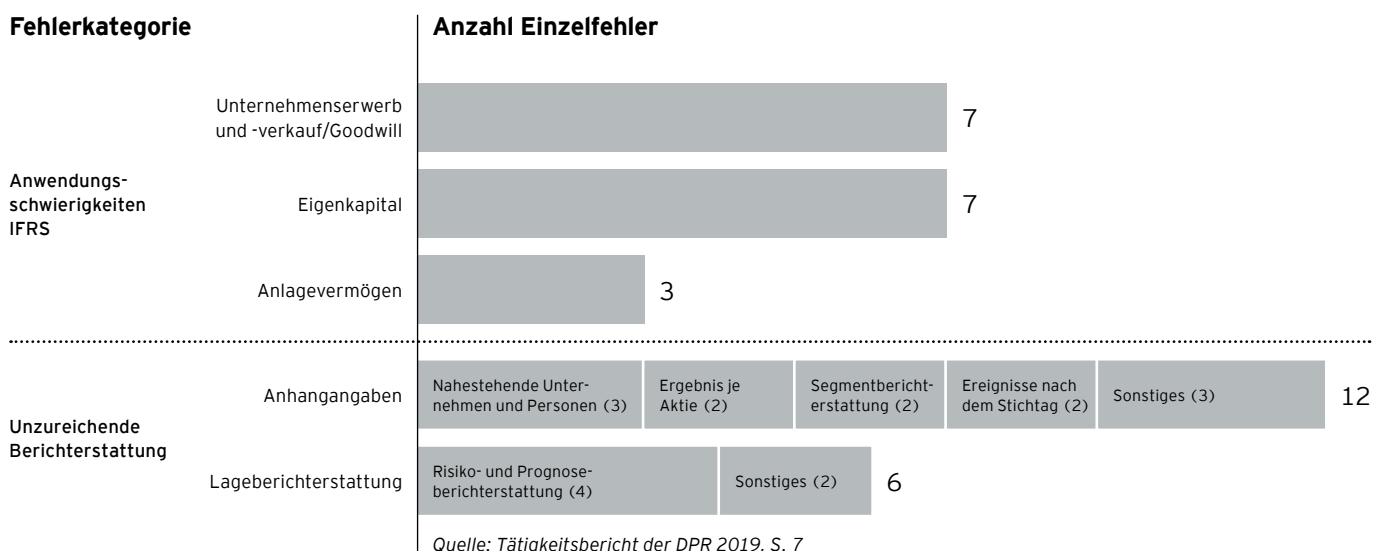
Im Jahr 2019 betrug die durchschnittliche Dauer der DPR-Prüfverfahren 8,4 Monate (2018: 8,0) und lag damit leicht über dem Durchschnitt der Jahre 2016 bis 2019 von 8,1 Monaten. In den Jahren 2016 bis 2019 wurden

83 % der Verfahren innerhalb eines Jahres abgeschlossen (davon 40 % innerhalb von sechs Monaten). 17 % der Verfahren dauerten länger als ein Jahr. In diesen Fällen war die Fehlerquote mit 45 % besonders hoch.

Die durchschnittliche Anzahl der Fragerunden lag im Jahr 2019 bei 2,1 (Vorjahr: 2,4) und somit leicht unter dem Durchschnitt der Jahre 2016 bis 2019 von 2,3. Grundsätzlich steigt mit der Anzahl der Fragerunden in einem Prüfverfahren auch die Fehlerquote. So betrug die durchschnittliche Fehlerquote in den Jahren 2016 bis 2019 bei Verfahren mit vier oder mehr Fragerunden 44 %.

Erteilte Hinweise

Um zu einer Qualitätsverbesserung der Rechnungslegung beizutragen, gibt die DPR den geprüften Unternehmen im Rahmen ihrer Präventionsfunktion vielfach Hinweise für die künftige Rechnungslegung. Hinweiswürdige Anwendungsschwierigkeiten bezüglich einzelner IFRS bei der Abbildung komplexer Geschäftsvorfälle stellte die DPR 2019 insbesondere in den Kategorien Unternehmenserwerb und -verkauf/Goodwill, Anlagevermögen, latente und tatsächliche





Tätigkeitsbericht 2019 der DPR

Steuern sowie Darstellung des Abschlusses fest. Die Berichterstattung im Anhang sah die DPR u. a. im Hinblick auf nahestehende Unternehmen und Personen und die Segmentberichterstattung als verbesserungsbedürftig an. Die häufigsten Hinweise in Bezug auf den Lagebericht betrafen die Risiko- und Prognoseberichterstattung sowie alternative Leistungskennzahlen. Insgesamt erteilte die DPR im Jahr 2019 66 Einzelhinweise (2018: 49) in Bezug auf die künftige Rechnungslegung an die geprüften Unternehmen. Mit dem Ziel einer generalpräventiven Wirkung hat die DPR erstmals in einer Anlage zum Tätigkeitsbericht eine Auswahl typisierter, im Jahr 2019 erteilter Hinweise veröffentlicht.

Im Folgenden sind die von der DPR veröffentlichten Hinweise zu drei besonders häufig vorkommenden Sachverhalten aufgeführt:

- **Konsolidierung:** „Bei der Entscheidung, welche Tochterunternehmen aufgrund von Unwesentlichkeit nicht im Wege der Vollkonsolidierung gemäß IFRS 10.20 in den Konzernabschluss einbezogen werden (IAS 1.7 in Ver-

bindung mit IAS 8.8), sind zukünftig auch die erzielten Ergebnisse der Tochterunternehmen zu berücksichtigen. Zudem ist ein angemessenes Verfahren zur Entscheidung, ob Unwesentlichkeit auch für die Gesamtheit der nicht im Wege der Vollkonsolidierung einbezogenen Tochterunternehmen vorliegt, anzuwenden und zu dokumentieren.“

- **Anhangangaben:** „Unterschiedliche Geschäftsvorfälle mit nahestehenden Unternehmen sind zukünftig getrennt anzugeben, damit Abschlussadressaten die Auswirkungen auf den Konzernabschluss, wie etwa bei dem Verkauf von Vermögenswerten des Anlagevermögens, beurteilen können (IAS 24.24 i. V. m. IAS 24.21).“
- **Lageberichterstattung:** „Im Konzernlagebericht sind zukünftig die Risiken entsprechend der internen Risikoberichterstattung zu quantifizieren (DRS 20.152), so dass im Rahmen der Beurteilung der Risiken (§ 315 Abs. 1 Satz 4 HGB) deren Bedeutung besser erkennbar wird (DRS 20.150).“

Hinweiskategorien

Anzahl Einzelhinweise

Anwendungs- schwierigkeiten IFRS	Unternehmenserwerb und -verkauf/Goodwill				9	
	Anlagevermögen				6	
	Latente und tatsächliche Steuern				6	
	Darstellung des Abschlusses				5	
Unzureichende Berichterstattung	Lageberichterstattung	Risiko- und Prognoseberichterstattung (7)		Alternative Leistungskennzahlen (5)	Sonst. (1)	13
	Anhangangaben	Nahestehende Unternehmen und Personen (4)	Segmentbericht- erstattung (2)	Sonstiges (3)		9

Quelle: Tätigkeitsbericht der DPR 2019, S. 12



Systematische Nachschau

Im Anschluss an Enforcementverfahren überprüft die DPR systematisch anhand öffentlich verfügbarer Informationen, ob von ihr im Vorjahr festgestellte Fehler korrigiert bzw. von ihr im Vorjahr erteilte Hinweise umgesetzt wurden. Soweit die öffentlich verfügbaren Informationen eine Beurteilung zuließen, konnte die DPR im Jahr 2019 die Korrektur ihrer Fehlerfeststellungen und die Umsetzung ihrer Hinweise feststellen.

Fallbezogene Voranfragen

Um die Präventivfunktion der DPR zu stärken, haben Unternehmen seit November 2009 die Möglichkeit, sich zur Klärung bilanzieller Sachverhalte mit einer sogenannten fallbezogenen Voranfrage an die DPR zu wenden. Im Jahr 2019 hat die DPR drei fallbezogene Voranfragen zu den Themenkreisen Ertragsrealisierung, erstmalige Erstellung eines Konzernabschlusses sowie Abgrenzung zwischen Prinzipal und Agent nach IFRS 15 abgeschlossen; in allen Fällen hielt die DPR die vorgeschlagene Bilanzierung für nicht vertretbar. Seit Einführung bis zum Jahresende 2019 hat die DPR insgesamt 23 fallbezogene Voranfragen abschließend bearbeitet. Dabei hielt sie die vorgeschlagene Bilanzierung in elf Fällen für vertretbar und in zwölf Fällen für nicht vertretbar.

Der vollständige Tätigkeitsbericht ist auf der Internetseite der DPR (www.frep.info) abrufbar.



EY-Veranstaltungen

EY Scout Assurance Solutions

Unsere Community wird noch größer!

Zu den schon bekannten EY Scout International Accounting und EY Scout Finance Innovation wollen wir Ihnen drei weitere Veranstaltungsreihen anbieten, in deren Rahmen wir Ihnen weitere wichtige Assurance Solutions vorstellen.

Einen Überblick über unsere neuen Veranstaltungsreihen und alle Termine für das Jahr 2020 können Sie den Tabellen auf der folgenden Seite entnehmen.

EY Treasury

Die EY-Treasury-Scout-Veranstaltungen im Frühjahr 2020

Eschborn, 28. April 2020

München, 29. April 2020

EY Climate & Sustainability

Die EY-CCaSS-Scout-Veranstaltungen im Frühjahr und Herbst 2020

Düsseldorf, 12. Mai 2020 | 28. Oktober 2020

Eschborn, 6. Mai 2020 | 4. November 2020

Hamburg, 20. April 2020 | 19. Oktober 2020

München, 11. Mai 2020 | 19. Oktober 2020

Stuttgart, 21. April 2020 | 19. Oktober 2020

EY Forensics

EY-Forensics-Scout-Veranstaltung im Herbst 2020

Düsseldorf, 17. September 2020

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





IFRS in Deutschland, Österreich und der Schweiz

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

Wir wechseln zwischen EY Scout Finance Innovation und EY Scout International Accounting. Weitere Details zu den Praxisforen sowie alle Termine für 2020 entnehmen Sie bitte unserem EY-Scout-Veranstaltungskalender im Internet: www.ey.com/de_de/ey-scout. Dort können Sie sich auch online anmelden.

II. Quartal 2020 – EY Scout International Accounting

Ihr Wegweiser durch die Welt der internationalen Rechnungslegung

Berlin, 23.06.2020

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

Eschborn, 24.06.2020

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

Hamburg, 24.06.2020

Anmeldung über
Joanna Eleonora Ramuschkat
Tel. +49 40 36132 27854
joanna.e.ramuschkat@de.ey.com

Hannover, 25.06.2020

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

Köln, 03.07.2020

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

Mannheim, 02.07.2020

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

München, 24.06.2020

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

Stuttgart, 25.06.2020

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

Linz, 25.06.2020

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

Salzburg, 24.06.2020

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

Wien, 26.06.2020

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

Zürich, 23.06.2020

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

III. Quartal 2020 – EY Scout Finance Innovation

Ihr Wegweiser zur Digitalisierung der Finanzfunktion

Berlin, 22.09.2020

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

Düsseldorf, 25.09.2020

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

Eschborn, 24.09.2020

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

Hamburg, 30.09.2020

Anmeldung über
Joanna Eleonora Ramuschkat
Tel. +49 40 36132 27854
joanna.e.ramuschkat@de.ey.com

Hannover, 24.09.2020

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

Leipzig, 30.09.2020

Anmeldung über
Manuela Beck
Tel. +49 341 2526 23049
manuela.beck@de.ey.com

Mannheim, 24.09.2020

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

München, 23.09.2020

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

Stuttgart, 22.09.2020

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

Wien, 09.10.2020

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

Zürich, 29.09.2020

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

EY-Publikationen



International GAAP® 2020

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

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



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



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



International GAAP® IFRS-Checkliste für angabepflichtige Informationen

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



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

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



Leasinginnovationen: von Day 1 Readiness zu Day 2 Business Performance

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



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



Survey of 2018 revenue disclosures, December 2019

Diese Veröffentlichung bietet einen Überblick über die wichtigsten Ergebnisse einer Auswertung in Bezug auf Anhangangaben gemäß IFRS 15 im Jahresabschluss 2018. Wenn ein Unternehmen seine Anhangangaben weiter

verbessern möchte, kann der Vergleich mit den Anhangangaben anderer Unternehmen, insbesondere von Peers, hilfreich sein. Obwohl wir in dieser Veröffentlichung eine Reihe von Anmerkungen zu IFRS 15 *Umsatzerlösen aus Verträgen mit Kunden* und seiner Anwendung machen, haben wir die Auswertung primär durchgeführt, um mehr über neu entstehende Darstellungs- und Angabepraktiken und über die Auswirkungen der Erstanwendung von IFRS 15 auf Unternehmen zu erfahren.



Applying IFRS – Presentation and disclosure requirements of IFRS 16 Leases, December 2019

Diese Broschüre enthält eine Zusammenfassung der neuen Anforderungen zur Darstellung und zu den Anhangangaben an Leasingnehmer gemäß IFRS 16 *Leasingverhältnisse*. Anhand von Beispielen

aus veröffentlichten Abschlüssen wird erläutert, auf welche Art und Weise die nach IFRS 16 erforderlichen Informationen dargestellt werden können.



Applying IFRS – A closer look at IFRS 16 Leases, December 2019

Dies ist die neueste Fassung unserer bereits 2016 erstmals veröffentlichten Broschüre zu IFRS 16. Diese Ausgabe befasst sich mit aktuellen Fragen rund um die Erstanwendung und Implementierung und richtet sich an Erstanwender

in der Implementierungsphase und an Unternehmen, die IFRS 16 bereits umgesetzt haben. Daneben enthält die Broschüre auch einen Vergleich zum US-GAAP-Standard für Leasingverhältnisse.



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

Die Publikation bietet einen umfassenden Überblick über die Darstellungs- und Angabevorschriften und enthält zur Illustration zahlreiche Praxisbeispiele von Unternehmen. Neben der Darstellung

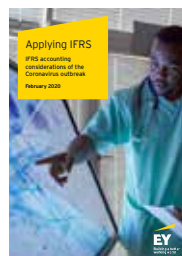
der Anforderungen des IFRS 15 bezogen auf die primären Abschlussbestandteile, den Anhang, Angaben in Zwischenberichten und die Übergangsangaben enthält die Broschüre eine Zusammenfassung der wesentlichen Angabepflichten zu den einzelnen Bereichen in Tabellen und Checklisten sowie Erläuterungen der wesentlichen Angabepflichten.



IFRS Update of standards and interpretations in issue at 31 December 2019

Diese Publikation gibt Ihnen einen Überblick über die Standards und Interpretationen, die auf Geschäftsjahre, die am 31. Dezember 2019 oder später enden, anzuwenden sind. Darüber hinaus

werden die wesentlichen Entscheidungen in den laufenden Projekten des IASB und die aktuellen Agenda-Entscheidungen des IFRS Interpretations Committee dargestellt.



Applying IFRS – Accounting considerations of the coronavirus outbreak

Diese Veröffentlichung beschäftigt sich mit denjenigen Rechnungslegungsvorschriften, die zu berücksichtigen sind, wenn Unternehmen die finanziellen Auswirkungen des Coronavirus-Ausbruchs

bei der Erstellung von IFRS-Abschlüssen zum 31. Dezember 2019 beurteilen. Die beschriebenen Grundsätze bieten jedoch auch Unternehmen mit unterschiedlichen Abschlussstichtagen eine Hilfestellung, die Auswirkungen auf ihre Abschlüsse zu beurteilen.

EY auf YouTube

Welche Themen diskutiert das IASB gerade? Schauen Sie sich unsere Videos, Webcasts und Webinare zu aktuellen Entwicklungen an und bleiben Sie auf dem Laufenden!

Geben Sie „EY IFRS“ in das Suchfeld bei YouTube ein und Sie erhalten einen Überblick über gerade diskutierte Fragen zur internationalen Rechnungslegung, Bilanzierung und Berichterstattung. Unsere IFRS-Spezialisten erläutern, welche neuen Vorschriften zu berücksichtigen sind, welche Auswirkungen neue Entwicklungen in den IFRS auf Ihr Geschäftsmodell haben und wie sie bilanziell abzubilden sind. Wir haben drei aktuelle Themen für Sie zusammengefasst:



IASB – IBOR-Reform Phase 2

In diesem Video erläutern wir die IASB-Aktivitäten und gehen auf Diskussionspunkte zur IBOR-Reform ein, insbesondere in Bezug auf viele praxisbezogene Fragen im Zusammenhang mit der Klassifizierung und Bewertung im Rahmen der Phase 2.



IFRS 16 im Zusammenspiel mit IAS 36:

Wir diskutieren einige der Wechselwirkungen zwischen IFRS 16 *Leasingverhältnisse* und IAS 36 *Wertminderung von Vermögenswerten* und sprechen über die Herausforderungen der Praxis.



IBOR-Reform:

Dieses Video fasst die vorläufigen Entscheidungen zusammen, die das IASB im Dezember in Bezug auf das Hedge Accounting in Phase 2 seines Projekts als Reaktion auf die IBOR-Reform getroffen hat.

Ihre Kontakte

Deutschland, Österreich, Schweiz und Luxemburg

Deutschland

Nord/Ost

Olaf Boelsems
Telefon +49 40 36132 17715
olaf.boelsems@de.ey.com

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

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

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

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

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

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

West

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

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

Südwest

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

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

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

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

Mitte

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

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

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

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

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

Bayern

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

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

Financial Services Organisation

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

Österreich

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

Schweiz

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

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

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

Luxemburg

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

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

About EY

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

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

© 2020 EYGM Limited.

All Rights Reserved.

GSA Agency

SRE 2003-016

ED None



In line with EY's commitment to minimize its environmental impact this document has been printed CO₂ neutral and on FSC®-certified paper that consists of 60% recycled fibers.

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

ey.com