

IFRS-BULLETIN

Türkei neues Hochinflationland im Sinne des IAS 29

IDW veröffentlicht erstes und zweites Update der Fachlichen Hinweise zu den Auswirkungen des Ukraine-Krieges

BLICKPUNKT: FASB nimmt Projekt zur Bilanzierung von Geschäfts- oder Firmenwerten von seiner Agenda



NEWS@BDO IFRS-BULLETIN
NR. 3 - 2022

BDO AG
Wirtschaftsprüfungsgesellschaft
Accounting & Reporting Advisory
Group

ANSPRECHPARTNER:
WP StB Dr. Norbert Lüdenbach
WP Dr. Jens Freiberg

KONTAKT:
BDO AG
Wirtschaftsprüfungsgesellschaft
Georg-Glock-Straße 8
40474 Düsseldorf
Telefon: +49 211 1371-200

Editorial

Wir begrüßen Sie herzlich zu einer neuen Ausgabe unseres „IFRS-Bulletins“, mit dem wir Sie über aktuelle und bedeutsame Entwicklungen zu den IFRS informieren.

Dabei stellen wir Ihnen neben den aktuellen Veröffentlichungen des IASB auch den aktuellen Stand der IFRS IC *Agenda Decisions* in Q2/2022 vor. Bei den Enforcementaktivitäten werfen wir einen Blick in die vertrauliche Datenbank der ESMA, aus derer der neuste Satz von Durchsetzungsentscheidungen veröffentlicht wurde.

Wir geben darüber hinaus einen Überblick über die Aktivitäten von DRSC und IDW sowie auf europäischer Ebene von der EFRAG.

Im aktuellen Blickpunktthema beschäftigen wir uns mit dem Thema *Goodwill Impairment vs. Goodwill Amortization* anlässlich der Beilegung des zugehörigen FASB-Projekts.

Unsere Fachmitarbeiter/-innen des Fachbereichs Accounting & Reporting Advisory Group der BDO stehen Ihnen für weitere Auskünfte gerne zur Verfügung und beraten Sie in allen weiteren Fragen zu Themen rund um die Rechnungslegung.

1. ENDORSEMENT STATUS

1.1. Übernahmen in EU-Recht

Im Q2/2022 fand kein *Endorsement* statt.

1.2. Ausstehende Übernahmen

Das *Endorsement* der nachfolgenden Standards sowie Änderungen an den IFRS steht noch aus (erwartetes *Endorsement* jeweils in Klammern; EFRAG-Stand: 02.05.2022):

- Änderungen an IAS 1: *Classification of Liabilities as Current or Non-current* und *Classification of Liabilities as Current or Non-current - Deferral of Effective Date* (das IASB hat am 19. November 2021 einen neuen Entwurf zu diesem Thema veröffentlicht)
- Änderungen an IAS 12: *Deferred Tax related to Assets and Liabilities arising from a Single Transaction* (noch offen)
- Änderungen an IFRS 17: *Initial Application of IFRS 17 and IFRS 9 - Comparative Information* (noch offen, der Regelungsausschuss für Rechnungslegung (RAR) hat sich für eine Übernahme ausgesprochen)

Den *Endorsement*-Status der Europäischen Beratungsgruppe für Rechnungslegung (EFRAG) finden Sie [hier](#).

2. EUROPÄISCHES ENFORCEMENT

2.1. ESMA: Auswirkungen des Ukraine-Kriegs auf den Halbjahresbericht nach IFRS

Mit Datum vom 13.5.2022 hat die Europäische Wertpapier- und Marktaufsichtsbehörde (ESMA) das *public statement* „Implications of Russia's invasion of Ukraine on half-yearly financial reports“ veröffentlicht. Inhaltlich deckt dieses ausgewählte Aspekte der Rechnungslegung mit Bezug zum Ukraine-Krieg auf die Halbjahresberichterstattung nach IFRS (IAS 34) ab. Die Anwendung ist aber nicht nur auf den Halbjahresbericht (bei Geschäftsjahr = Kalenderjahr) beschränkt, sondern gilt auch für andere im Einklang mit den Anforderungen des IAS 34 aufgestellte Zwischenberichte. Die ESMA fordert Unternehmen zu einer transparenten Berichterstattung im Kontext des Ukraine-Krieges auf. Hierbei ist unter Beachtung der einschlägigen IFRS, z.B. auf die Einschätzung zum *going concern* oder die Angabe der Kriegsauswirkungen auf die strategischen Ziele der

Emittenten oder die Risiken der Cybersicherheit einzugehen. Mit Bezug zur IFRS-Rechnungslegung werden u.a. folgende Hinweise gegeben:

- Anwendung von IAS 34: Für Emittenten mit wesentlichen Engagements in Russland, Belarus und/oder Märkten der Ukraine und/oder für die bestimmte Rohstoffe die Geschäftsgrundlage darstellen, stellt der Einmarsch Russlands in die Ukraine ein erhebliches Ereignis gem. IAS 34.15-15C dar. Mit Verweis auf IAS 1.17 und .31 können daher Angaben, die normalerweise nur für einen vollständigen IFRS-(Jahres-)Abschluss gefordert sind, auch im verkürzten Abschluss für das erste Halbjahr notwendig werden.
- Angaben zu Ermessensentscheidungen und Unsicherheiten: Notwendig sind Angaben über bestehende wesentliche Unsicherheiten (*material uncertainties*), die sich auf Ereignisse oder Gegebenheiten beziehen, die erhebliche Zweifel an der Fähigkeit zur Fortführung der Unternehmenstätigkeit aufwerfen sowie zu Ermessensentscheidungen (IAS 1.122) und Schätzungsunsicherheiten (IAS 1.125). IAS 34.16A(d) erfordert auch ein Update der getroffenen Schätzungen (Angabe der Art und des Umfangs).
- Wertminderungen nach IAS 36: In Abhängigkeit von der (un-)mittelbaren Betroffenheit der Bilanzierenden von den Ereignissen in der Ukraine sowie den aktuellen Sanktionen besteht für das Vorliegen mind. eines Wertminderungsindikators (IAS 36) eine erhöhte Wahrscheinlichkeit.
- Gem. IAS 34.15B(j) und Artikel 5 (4) der Transparenzrichtlinie muss der Zwischenbericht auch Informationen über wesentliche Transaktionen mit nahestehenden Unternehmen und Personen enthalten.

2.2. ESMA: Transparenz bei der Umsetzung von IFRS 17

Am 13.5.2022 hat die ESMA außerdem das *public statement* „Transparency on implementation of IFRS 17 Insurance Contracts“ mit Empfehlungen zu Angaben zum Übergang auf IFRS 17 (*good disclosure practices on expected impacts*) veröffentlicht. ESMA erwartet, dass Versicherungsunternehmen ihre internen Rechnungslegungsmodelle auch im Jahr 2022 weiterhin noch anpassen

und kalibrieren (speziell bezogen auf die Interaktion mit IFRS 9). Hierfür verweist die ESMA auf die vergangenen Beratungen zur Implementierung in der TRG sowie mögliche Beratungen durch das IFRS IC.

Zur Schaffung von Transparenz bzgl. der Implementierung verweist die ESMA auf die Anforderungen von IAS 8.30 und IAS 8.31, insbesondere den Angaben über die erwarteten Auswirkungen von Unsicherheiten und Ermessenausübungen. In den Fällen, in denen mit materiellen (*significant*) Auswirkungen unternehmensspezifisch zu rechnen ist, erwartet die ESMA folgende Informationen:

- Angaben zu Informationen von wesentlichen bilanzpolitischen Entscheidungen zur Erstanwendung von IFRS 17; z.B. die Methoden zur Berechnung des Abzinsungssatzes oder auch die Anforderungen an die Aggregationsebene;
- adressatengerechte Aufschlüsselung der erwarteten Auswirkungen und
- Angaben zur Erläuterung der Art der Auswirkungen (Ansatz, Bewertung und Ausweis) zwecks Darstellung der Änderungen im Vergleich zu IFRS 4.

Die Angaben zu den erwarteten Auswirkungen sollten keine Standardformulierungen (*boiler plate*) enthalten und den Nutzern helfen die auf der Grundlage von IFRS 4 offengelegten Informationen so weit wie möglich auf die wichtigsten Darstellung nach IFRS 17 zuzuordnen. Die Angaben sollten Erläuterungen dazu enthalten, wie die Bilanzierung, die derzeit für verschiedene Arten von Versicherungsverträgen berichtet wird, sich (wahrscheinlich) nach IFRS 17 unterscheiden wird.

2.3. ESMA veröffentlicht neuen Auszug aus *enforcement*-Datenbank

Die nationalen *enforcement*-Instanzen beraten auf EU-Ebene im Rahmen der sog. European Enforcers' Coordination Sessions (EECS) zur Gewährleistung einer einheitlichen Anwendung der IFRS in Europa. Aus der vertraulichen Datenbank der EECS hat die ESMA am 17.5.2022 einen neuen Auszug (Nummer 26) zu insgesamt elf Durchsetzungsentscheidungen europäischer *enforcement*-Stellen veröffentlicht. Enthalten sind Entscheidungen von März 2020 bis November 2021:

- IFRS 9: keine Berücksichtigung einer Bonitätsverbesserung bei der Bewertung der erwarteten Kreditverluste (ECL) bei Portfoliokrediten, sofern das *credit enhancement* nicht explizit im Kreditvertrag festgelegt wurde. Besteht eine separate Vereinbarung ist das *credit enhancement* separat zu erfassen.
- IAS 2: Eine zu hohe Bewertung des Nettoveräußerungswerts der Vorräte aufgrund einer (geplanten) Verlängerung einer Exklusivvereinbarung, die nicht unter der Kontrolle des Emittenten steht (kein analoger Fall von *firm sales or service contract* gem. IAS 2.31).
- IAS 2: Kosten für den Verkauf bei der Berechnung des Nettoveräußerungswerts von Vorräten sollen alle verkaufsnotwendigen und nicht nur die inkrementellen Kosten beinhalten.
- IFRS 15: Zulässigkeit der zeitraumbezogenen Erfassung von Erlösen nach IFRS 15.35(c) (Bau von Schiffen) trotz ggf. nicht auszuschließender *termination rights* des Kunden nach jeweiligem Landesrecht.
- IFRS 15: Fehlerhafte Beurteilung des Vorliegens einer signifikanten Finanzierungs-komponente. Der Erhalt einer Anzahlung ohne Berücksichtigung der zeitlichen Komponente zwischen Zahlung und Leistung stellt keine Finanzierungs-komponente dar.
- IFRS 15. Fehlerhafter Ausweis von Einnahmen aus Rechtstreitigkeiten als Umsatzerlöse.
- IFRS 16/IAS 36: Bei Abzug des Buchwerts der Leasingverbindlichkeit gem. IAS 36.76 und .78 vom Buchwert der CGU, sollte derselbe Betrag vom erzielbaren Betrag der CGU abgezogen werden.
- IAS 36: Fehlende Berücksichtigung von COVID-19-Indikatoren für den *impairment*-Test.
- IAS 36: Lagerhäuser eines Unternehmens sind keine eigenen CGUs, sondern als *corporate assets* den Filialen (CGUs) zuzuordnen.

- IFRS 8: Fehlerhafte Abgrenzung als Ein-Segment-Unternehmen trotz Vorliegen mehrerer *business units*.
- IAS 7/IAS 8: Eine Änderung im *cash management* ist eine Änderung der Tatsachen und Umstände, die nach IAS 8.16(a) keine Änderung der Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden darstellt.

Die veröffentlichten Entscheidungen enthalten keinerlei rechtliche Bindungswirkung für die einzelnen Enforcer, ihnen kommt jedoch bei der Beurteilung vergleichbarer Sachverhalte eine faktische Bindungswirkung zu. Weiterführende Informationen erhalten Sie [hier](#).

2.4. ESMA veröffentlicht Leitlinien zu alternativen Leistungskennzahlen

Zu den bereits im Juni 2015 veröffentlichten Leitlinien zu alternativen Leistungskennzahlen - die im Juli 2016 in Kraft getreten sind - wurden mehrere Fragen und Antworten in einem Sammeldokument veröffentlicht. Nun sind zwei weitere Fragen im Kontext der aktuellen ESG-Entwicklungen hinzugenommen worden:

- Anwendung der Leitlinien auf ESG-bezogene Kennzahlen,
- Von Emittenten verwendete Kennzeichnungen für ESG-Kennzahlen.

Das aktualisierte Sammeldokument finden Sie [hier](#).

3. AKTIVITÄTEN VON DRSC UND IDW

3.1. Erste Updates und Zweites Update zum fachlichen Hinweis des IDW zu den Auswirkungen des Ukraine-Krieges auf die Rechnungslegung

Aus den Konsequenzen der russischen Kriegshandlungen gegen die Ukraine seit dem 24.2.2022, wie auch aus den gegen Russland verhängten Sanktionen (nebst Gegensanktionen von russischer Seite), können sich Auswirkungen auf die Rechnungslegung eines Unternehmens ergeben, da zahlreiche Unternehmen Geschäftsbeziehungen in die Ukraine oder nach Russland unterhalten.

Das Institut der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e.V. (IDW) hatte Anfang März 2022 einen Fachlichen Hinweis „Auswirkungen des Ukraine-Krieges

auf die Rechnungslegung und deren Prüfung“ veröffentlicht, der sich zunächst den Fragen hinsichtlich des Abschlussstichtages 31.12.2021 widmete.

Zum 8.4.2022 erfolgte ein erstes Update mit umfangreichen Ergänzungen von Fragen und Antworten zu den Konsequenzen für die Rechnungslegung des ersten Quartals 2022 (HGB und IFRS) sowie deren Auswirkung auf die Abschlussprüfung. Am 14.4.2022 erfolgte das zweite Update des Fachlichen Hinweises, welches hinweise zu Fragestellungen zur Bestimmung des *fair value* nach IFRS 13, zu Wertminderungen von Forderungen aus Lieferungen und Leistungen, zu Sicherungsbeziehungen sowie zum Ausweis von finanziellen Verbindlichkeiten nach IFRS ergänzt.

Nachfolgend werden überblicksartig ausgewählte Hinweise zur IFRS-Rechnungslegung dargestellt. Für Einzelheiten sowie die vollständigen Erläuterungen wird auf die Veröffentlichung des IDW verwiesen.

- Beherrschung nach IFRS 10 ist im Einzelfall zu prüfen. Die IFRS enthalten kein den Vorschriften des § 296 Abs. 1 HGB vergleichbares Vollkonsolidierungswahlrecht. Auch begründen Kapitalausfuhrbeschränkungen für sich genommen keinen Verlust der Beherrschung. Bei unmittelbarer Betroffenheit des Mutterunternehmens ist einzelfallbezogen der Katalog des IFRS 10 zu prüfen, insbesondere, ob bestehende Rechte nicht mehr substantiell i. S. d. IFRS 10 sind (IFRS 10.B23).
- In Abhängigkeit von der (un-)mittelbaren Betroffenheit der Bilanzierenden von den Ereignissen in der Ukraine sowie den aktuellen Sanktionen gegen bzw. durch Russland ist eine erhöhte Wahrscheinlichkeit für das Vorliegen mind. eines Anhaltspunktes für eine Wertminderung nach IAS 36 gegeben. Der zu verwendende Kapitalisierungszins (Vorsteuer-Zinssatz) bei der Bemessung des *value in use* für die Bestimmung des erzielbaren Betrags hat sich weiterhin an langfristigen Analysen von durchschnittlichen Marktrenditen und an einer Marktrisiko-prämie, die aktuell am oberen Rand der Bandbreite historischer Prämien liegt, zu orientieren (siehe hierzu auch

den Fachlichen Hinweis des FAUB des IDW zur Unternehmensbewertung vom 20.3.2022).

Der Fragen und Antwortenteil zu Finanzinstrumenten wurde durch das zweite Update vom 14.4.2022 nochmals ergänzt und aktualisiert und umfasst eine Vielzahl von Einzelthemen, u.a.:

- Ableitung des *fair value* am Markt nach IFRS 13: Prüfung, ob aufgrund der gegenseitigen Sanktionen für zum *fair value* bewertete finanzielle Vermögenswerte und Verbindlichkeiten auf dem entsprechenden Markt (Ukraine/Russland) geordnete Geschäftsvorfälle beobachtet werden können.
Konsequenzen aus dem Zusammenspiel von Marktzugang und in-/aktiven Märkten für die Ermittlung des *fair value*: Sofern ein Unternehmen keinen Zugang mehr zu einem bisherigen Markt in der Ukraine, in Russland oder Belarus hat und auch kein alternativer Markt existiert, kann der Preis von einem solchen Markt (aktiv oder nicht aktiv) zwar Eingang in die *fair value*-Ermittlung im Rahmen eines sachgerechten Bewertungsverfahrens finden, jedoch sind erforderliche Anpassungen i.S. von IFRS 13 notwendig.
Anzuwendende Bewertungsverfahren/-methoden und Inputfaktoren: Derzeit kann es sich als schwierig erweisen, einen angemessenen Zinssatz für Abzinsungen zu ermitteln (z.B. für Rubel-Instrumente). Entsprechende Unsicherheiten sind in der Bewertung zu berücksichtigen.
- Anhaltspunkte für die Beurteilung der Betroffenheit von bilanzierenden Unternehmen von den Auswirkungen des Ukraine-Krieges: Die Kriegsauswirkungen müssen unternehmensindividuell beurteilt werden. Die Betroffenheit kann sich zum einen unmittelbar z.B. aufgrund von direkten Geschäftsbeziehungen in die Ukraine, nach Russland und/oder Belarus ergeben. Zum anderen kann ein Kreditnehmer ein indirektes Risiko besitzen, d. h. mittelbar von den Kriegsgeschehnissen betroffen sein.
- Ermittlung der erwarteten Kreditverluste: Bei der Ermittlung der erwarteten Kreditverluste sind neben der Ausfallwahrscheinlichkeit auch Auswirkungen auf die Werthaltigkeit von Sicherheiten zu berücksichtigen.

Dies gilt umso mehr, wenn diese in einem Krisenland belegen oder durch Sanktionsmaßnahmen zugriffsbeschränkt sind. Bei Verträgen über Sicherheiten sind potenzielle *force majeure*-Klauseln zu beurteilen, welche die Sicherungsleistung im Fall höherer Gewalt ausschließen. Werden Finanzgarantien als integraler Bestandteil eines finanziellen Vermögenswertes betrachtet, sind auch deren Bedingungen bei der Höhe der erwarteten Kreditverluste zu berücksichtigen.

- Aufgrund von Auswirkungen durch Verfügungsbeschränkungen (z.B. Ausschluss aus dem SWIFT-System) ist zu würdigen, ob eine Restriktion so weitreichend ist, dass diese für die zugrundeliegenden Kassen- und Bankbestände einer Einbeziehung in die Zahlungsmittel und Zahlungsmitteläquivalente entgegensteht (Kriterien nach IAS 7.6).
- Sollte der Umtausch einer der betroffenen Währungen (z.B. der ukrainischen Hrywnja oder des belarussischen Rubels) vorübergehend zum Datum des Geschäftsvorfalles oder einem nachfolgenden Abschlussstichtag ausgesetzt sein, ist von den Unternehmen der Kurs zu verwenden, der am ersten darauffolgenden Tag gilt, an dem ein Umtausch wieder möglich ist (IAS 21.26). Dieser Fall kann zusätzliche Anhangangabepflichten auslösen.

Weiterführende Informationen finden Sie [hier](#).

3.2. DRSC schreibt kritischen Brief an EU zur EFRAG-Konsultation zu ESRS

Das Deutsche Rechnungslegungs Standards Committee (DRSC) hat sich im Vorfeld des durch die EFRAG gestarteten Konsultationsprozesses zu den Europäischen Sustainability Reporting Standards (ESRS) kritisch bzgl. des Umfangs und des Prozesses gegenüber EFRAG sowie der EU-Kommission geäußert. Das DRSC hat seine Kritik zum Konsultationsprozess mit einem Brief vom 10. Mai 2022 an die Europäische Kommission und die EFRAG bereits vorab geäußert. Unter der Überschrift „Getting it right!“ schlägt das DRSC spezifische Änderungen für einen angepassten Konsultationsprozess vor. Anlass der Kritik war die hohe Anzahl der Standardentwürfe nebst dem umfangreichen Fragenkatalog vor dem Hintergrund der gesetzten Konsultationsfrist von 100 Tagen, welche

das DRSC als nicht verhältnismäßig kritisiert. Relevante *stakeholder* würden davon abgehalten in einer effizienten Art und Weise zu antworten und so das - aus Sicht des DRSC - oberste Ziel der Entwicklung hochwertiger Standards gefährden. Das DRSC spricht sich u.a. für einen gestaffelten Prozess aus, in welchem auch die Standards des ISSB deutlich stärker berücksichtigt werden sollten. Weitere Informationen finden Sie [hier](#).

4. AKTIVITÄTEN DES IASB/IFRS IC

4.1. Post-Implementation Review zu IFRS 10-12 abgeschlossen

Die Überprüfung nach Einführung (Post-Implementation Review (PIR)) von IFRS 10, IFRS 11 und IFRS 12 wurde am 20. Juni durch den IASB abgeschlossen. Ein PIR wird vom IASB für jeden neuen Standard oder jedes wesentliche Amendment durchgeführt. Der PIR für diese Standards dauerte knapp drei Jahre. Auf Basis der Rückmeldungen der Stakeholder sowie der im Rahmen des PIR durchgeführten Untersuchungen kam das IASB zu dem Schluss, dass die Standards wie beabsichtigt funktionieren („working as intended“). Entsprechend wurde keines der im PIR identifizierten Themen mit hoher oder mittlerer Priorität eingestuft.

Gleichwohl wurden fünf Themen mit dem *low priority*-Status eingestuft, sodass diese bei der nächsten Agenda-Konsultation untersucht werden könnten, sofern diese dann als *high priority* eingestuft werden würden. Zu diesen Themen gehören:

- Tochterunternehmen, die Investmentgesellschaften sind: Möglicher Informationsverlust in sog. *multi-layered structures*,
- Transaktionen, die die Beziehung zwischen einem Investor und einem Beteiligungsunternehmen (*investee*) verändern,
- Transaktionen unter Einbeziehung von Mantelgesellschaften,
- Gemeinschaftliche Vereinbarungen (*collaborative arrangements*) außerhalb des Anwendungsbereichs von IFRS 11,
- Zusätzliche Anhangangaben zu Beteiligungen an anderen Unternehmen (*interests in other entities*).

4.2. Agenda Decisions des IFRS IC in Q2/2022

Norm	Thema	Monat der Sitzung
IFRS 15	Principal versus Agent: Software Reseller - IFRS 15 Revenue from Contracts with Customers	April
IFRS 9	Cash Received via Electronic Transfer as Settlement for a Financial Asset	Juni
IAS 37	Negative Low Emission Vehicle Credits	Juni
IAS 32	Special Purpose Acquisition Companies (SPAC): Classification of Public Shares as Financial Liabilities or Equity	Juni
IFRS 17	Transfer of Insurance Coverage under a Group of Annuity Contracts	Juni

Das IFRS Interpretations Committee (IFRS IC) hat in seiner Sitzung am 20. April 2022 bzw. am 14. bis zum 15. Juni 2022 zu folgenden Themen eine finale Formulierung einer Agendaentscheidung vorgelegt:

- *Principal vs. Agent: Software Reseller* (IFRS 15) - Fraglich war, ob beim Verkauf von Softwarelizenzen durch einen Dritten z.B. von IT-Dienstleistern, der IT-Dienstleister als Prinzipal oder Agent einzustufen ist sowie, ob die im indirekten Vertragsmodell zu erbringende Pre-Sales-Beratung und der Verkauf einer Softwarelizenz einzelne Leistungsverpflichtungen nach IFRS 15 darstellen. Das IFRS IC stellte fest, dass vorvertragliche Beratungsleistungen kein implizites Leistungsversprechen darstellen, wenn diese bereits erbracht

wurden, bevor ein Vertrag mit dem Kunden über die Bereitstellung von Software-Lizenzen geschlossen wurde und der Kunde kein Entgelt für die Beratungsleistung zu entrichten hat, wenn kein Software-Lizenz Vertrag zustande kommt. Die Software-Lizenzen stellen die einzige Leistungsverpflichtung innerhalb des Vertrags dar, für welche der Intermediär zu beurteilen hat, ob er als Prinzipal oder Agent tätig ist. Die Beurteilung, des Vorliegens einer Prinzipal- oder Agentenrolle sind die jeweiligen Indikatoren nach IFRS 15.B37 entsprechend ihrer Relevanz zu beachten. Der Software-Reseller hat weiterhin zu untersuchen, ob er vor dem Übergang der Verfügungsgewalt auf den Endkunden, selbst Verfügungsgewalt an den Lizenzen erlangt (IFRS 15.33; IFRS 15.B35A(a)). Nur wenn die Beurteilung zu keinem eindeutigen Ergebnis führt, sind die ergänzenden Indikatoren des IFRS 15.B37 in die Beurteilung einzubeziehen.

- *Cash Received via Electronic Transfer as Settlement for a Financial Asset* (IFRS 9) - Fraglich war, wann per elektronischer Überweisung erhaltene Bargeldbeträge bilanziell anzuerkennen sind, wenn das elektronische Überweisungssystem mehrere Tage in Anspruch nimmt. Im konkreten Fall, wann die Forderungen aus- und die Zahlungsmittel einzubuchen sind. Sowohl die Forderung als auch die Zahlungsmittel stellen Finanzinstrumente dar, die in den Anwendungsbereich von IFRS 9 fallen. Konkret sind demnach die Ein- und Ausbuchungsvorschriften in IFRS 9.3.2.3 und IFRS 9.3.1.1. einschlägig. Im Ergebnis folgerte das IFRS IC, dass die Forderung erst bei Erhalt der Zahlungsmittel - am Tag der Kontogutschrift - erlischt. Am selben Tag entsteht auch der Anspruch auf die Zahlungsmittel seitens des Gläubigers gegenüber der Bank.
- *Negative Low Emission Vehicle Credits* (IAS 37) - Gegenstand des überarbeiteten Staff paper aus November 2021 ist die Frage, ob durch eine Defizitposition bei Gutschriften für *energy credits* für produzierte/importierte Fahrzeuge bei einem PKW-Hersteller

eine Verpflichtung entsteht, die gem. IAS 37 zu passivieren ist. Im Kern ist das IFRS IC bei seiner vorläufigen Entscheidung aus Februar geblieben. Nach Ansicht des IFRS IC hat ein Unternehmen, das PKWs produziert oder importiert, deren durchschnittlichen Kraftstoffemissionen über dem staatlichen Zielwert liegen, eine rechtliche Verpflichtung nach IAS 37, da insoweit eine Verpflichtung aus einem vergangenen Ereignis vorliegt, die unabhängig von künftigen Ereignissen oder Maßnahmen besteht. Eine Verpflichtung zum Ansatz einer Rückstellung ergäbe sich darüber hinaus auch, sofern das Unternehmen eine faktische Verpflichtung haben sollte, wenn es z.B. eine öffentliche Erklärung abgegeben hat, die bei anderen Parteien berechnete Erwartung geweckt hat, seine negativen „credits“ zu beseitigen.

- *Special Purpose Acquisition Companies (SPAC): Classification of Public Shares as Financial Liabilities or Equity* (IAS 32) - das IFRS IC befasste sich erneut mit der Klassifizierung von SPAC-Anteilen (Anteile an einer Special Purpose Acquisition Company) nach IAS 32 und kam zu dem Ergebnis, dass derartige Sachverhalte vielfach und in unterschiedlicher Ausgestaltung vorkommen, so dass die Klärung für einen einzelnen speziellen Fall nicht sinnvoll erscheint. Das IFRS IC schlug vor das Thema im Rahmen des FICE-Projekts (Financial Instruments with Characteristics of Equity) erneut aufzugreifen.
- *Transfer of Insurance Coverage under a Group of Annuity Contracts* (IFRS 17) - Fraglich ist, wie nach IFRS 17.B119(a) die Deckungseinheiten zu ermitteln sind, um die gesamte *contractual service margin* (CSM) für eine Gruppe von Rentenversicherungsverträgen sachgerecht über die Perioden zu verteilen? Das IFRS IC ist bei der vorläufigen Entscheidung aus Februar 2022 geblieben. Da IFRS 17 keine Methode vorgibt, ist eine Methode zu verwenden, die dem Grundsatz in IFRS 17.B119 entspricht, die in jeder Periode erbrachten Leistungen des Versicherungsvertrags abzubilden. Dies ist nach Ansicht des

IFRS IC die Methode der konstanten jährlichen Leistung. In Anbetracht einer solchen Agenda-Entscheidung unmittelbar vor Erstanwendung von IFRS 17 ab 01.01.2023 gestand das IFRS IC implizit zu, dass keine Erwartung dahingehend bestünde, dass die Prüfung und etwaige Anpassungen der Bilanzierung aus der AD bis zum 01.01.2023 vorgenommen würden.

Die [finalen Agendaentscheidungen](#) stehen unter dem Vorbehalt eines ausbleibenden Vetos seitens des IASB.

4.3. Hyperinflation (IAS 29): Aktualisierte Liste des IPTF

IAS 29 ist auf Einzel- und Konzernabschlüsse von Unternehmen anzuwenden, deren funktionale Währung, die eines Hochinflationlandes ist. IAS 29 schreibt dabei kein konkretes Merkmal für den Nachweis einer Hyperinflation vor. Unter den Indikatoren kommt dem einer statistischen Auswertung der über einen Zeitraum von drei Jahren kumulierten Inflation die höchste Bedeutung zu (IAS 29.3(e)). Zur Qualifikation verschiedener Länder hinsichtlich Hyperinflation werden regelmäßig die Daten des Internationalen Währungsfonds (IMF) und des International Practices Task Force (IPTF) des US-amerikanischen Center for Audit Quality (CAQ) zurückgegriffen. Im aktuell veröffentlichten Bericht werden seit Mai 2022 in der Liste der Länder, in denen die kumulative Inflation in den letzten drei Jahren über 100% betrug, folgende neue Kandidaten aufgeführt: Äthiopien, Suriname, Türkei und Republik Jemen. Für (Zwischen-)Berichtsperioden, die am oder nach dem 30.06.2022 enden, sind die neu aufgenommenen Länder, darunter die Türkei, als Hochinflationländer nach IAS 29 zu betrachten. Für Konzerne, die Tochtergesellschaften mit Türkischen Lira als funktionale Währung haben, ist demnach gemäß IAS 21.43 eine entsprechende Anpassung des Abschlusses nach IAS 29.8 (*restatement approach*) vorzunehmen, bevor der Abschluss in den Konzernabschluss einbezogen werden kann. Weitere Informationen finden Sie in einem Beitrag von Lüdenbach/Freiberg im BB (im Erscheinen begriffen).

5. AKTIVITÄTEN AUF EUROPÄISCHER EBENE

5.1. EFRAG startet öffentliche Konsultation zum ersten Satz des Entwurfs des ESRS

Am 29. April 2022 hat die European Financial Reporting Advisory Group (EFRAG) auf ihrer Website die öffentliche Konsultation zum ersten Satz an 13 European Sustainability Reporting Standards Entwürfen (ESRS-Draft) gestartet. Es wird explizit darauf hingewiesen, dass die ESRS-Drafts die ersten im Rahmen des Corporate Sustainability Directive (CSRD)-Draft geforderten Standards und das gesamte Spektrum der Nachhaltigkeitsfragen im Hinblick auf Umwelt, Soziales, Governance und Querschnittsstandards abdecken. Der bis zum 8. August 2022 andauernde Konsultationsprozess ist Teil des ehrgeizigen Plans zur Vorlage der ersten ESRS-Drafts bei der Europäischen Kommission bis November 2022.

Die Konsultation wird innerhalb eines strukturierten Prozesses mittels Online-Umfrage durchgeführt. Konsultiert werden:

- Relevanz der vorgeschlagenen Architektur, der Umsetzung der CSRD-Grundsätze und des Gesamtinhalts der Entwürfe,
- Mögliche Optionen für die Priorisierung/schrittweise Implementierung der ESRS,
- die Angemessenheit der vorgeschlagenen Angabenpflichten.

Die einzelnen Entwürfe stehen auf der Webseite der EFRAG zur Verfügung. Zudem bietet die EFRAG einzelne Outreach-Veranstaltungen zu den Standards an, die derzeit noch in Planung sind. Ferner sind verschiedene erklärende Kurzvideos zu unterschiedlichen Themen geplant. Für die Entwicklung der endgültigen an die EU-Kommission vorzulegenden Standards ist das EFRAG Sustainability Reporting Board (SRB) und die EFRAG Sustainability Reporting Technical Expert Group (SR TEG) verantwortlich. Die Standards werden gem. des CSRD-Draft einem ordnungsgemäßen Verfahren der öffentlichen Aufsicht und Transparenz sowie dem Fachwissen der einschlägigen Interessenträger unterlegt. Es werden Kosten-Nutzen-Analysen der Standards für den zu entwickelnden delegierten Rechtsakt durchgeführt, so dass die ESRS in der EU angenommen

werden können. Weitere Informationen finden Sie [hier](#).

5.2. Vorläufige Einigung zwischen Europäischem Parlament und Europäischem Rat über CSRD

Das europäische Parlament und der Europäische Rat haben eine vorläufige politische Einigung über die von der Europäischen Kommission im April 2022 vorgeschlagene Richtlinie zur Nachhaltigkeitsberichterstattung von Unternehmen (Corporate Sustainability Reporting Directive) erzielt. Auch wenn detailliert vereinbarte Texte derzeit noch nicht vorliegen, wurden die folgenden Informationen durch eine Pressemitteilung von Rat und Parlament bekannt gegeben.

- Die Regelungen werden für große börsennotierte und nicht börsennotierte EU-Unternehmen (Bilanzsumme \geq 20 Mio. EUR; Nettoumsatz \geq 40 Mio. EUR; Mitarbeiter \geq 250), wie auch börsennotierte KMU (Ausnahmeregelung bis 2028 möglich), gelten. Auch Nicht-EU-Unternehmen werden betroffen sein, soweit ein Nettoumsatz von 150 Mio. EUR erreicht wird und mind. eine Tochtergesellschaft oder Zweigstelle in der EU besteht.
- Die Berichterstattung im Rahmen der CSRD wird schrittweise erfolgen:
 - 1. Januar 2024: Unternehmen, die bereits der Richtlinie über die nichtfinanzielle Berichterstattung unterliegen
 - 1. Januar 2025: Unternehmen, die derzeit nicht unter die Richtlinie über die nichtfinanzielle Berichterstattung fallen
 - 1. Januar 2026: Börsennotierte KMU, kleine und nicht-komplexe Kreditinstitute und konzern-eigene Versicherungsunternehmen
- Die Zertifizierung der Berichterstattung durch einen unabhängigen und akkreditierten Prüfer bzw. Zertifizierer ist Pflicht. Auch Nicht-EU-Unternehmen unterliegen dieser Prüfungspflicht durch einen EU- oder Drittlandprüfer.

Das Parlament und der Rat müssen der vorläufigen Vereinbarung noch formell zustimmen. Weitere Informationen finden Sie [hier](#).

6. BLICKPUNKT: FASB NIMMT PROJEKT ZUR BILANZIERUNG VON GESCHÄFTS- ODER FIRMENWERTEN VON SEINER AGENDA

Der US-amerikanische Standardsetzer FASB beschloss am 15. Juni, sein seit vier Jahren betriebenes Projekt zur Vereinfachung der Berechnung von Wertminderungen bei Geschäfts- oder Firmenwerten ergebnislos zu beenden.

Es ist der Diskussions-Dauerbrenner der Rechnungslegung: *Goodwill - impairment only vs. amortization*. Die - sowohl akademische als auch in der Praxis geführte - Kontroverse um die Goodwillbilanzierung hatte mit der *tentative board decision* seitens des US-amerikanischen Standardsetzer FASB im Dezember 2020 wieder Rückenwind zugunsten einer Amortisation bekommen, da der FASB vorläufig beschloss die planmäßige Abschreibung für den Goodwill wieder einzuführen. Letzter Stand der vorläufigen Entscheidungen war (Sitzungspapiere für den 15. Juni):

- Lineare Abschreibung von Goodwill über einen standardisierten (*default*) Zeitraum von 10 Jahren oder über einen geschätzten Zeitraum (unter Verwendung einer nicht abschließenden Liste von zu berücksichtigenden Faktoren), begrenzt auf eine Obergrenze von 25 Jahren.
- Werthaltigkeitstest nur bei einem *triggering event*.
- Ebene des Tests bleibt die *reporting unit*.
- Verbot der Neubeurteilung des Abschreibungszeitraums.

Auch der IASB hat sich mit der Wiedereinführung der Abschreibung von Geschäfts- oder Firmenwert auseinandergesetzt. Im Dezember 2017 beschloss der Board vorläufig, die Abschreibung nicht wieder einzuführen und sich stattdessen auf eine Verbesserung der Werthaltigkeitsprüfung zu konzentrieren.

Seit dem im März 2020 veröffentlichten Diskussionspapier „Business Combinations - Disclosures, Goodwill and Impairment“ (DP/2020/1) sind diverse Diskussionen entfacht. Das IASB war darin zu der vorläufigen Sichtweise des Beibehalts des impairment-only approach gelangt.

Im IASB Update Mai 2022 wurde noch über zusätzlichen Forschungsbedarf zum Thema „potential consequences of transitioning to an amortisation-based model“ diskutiert. Das IASB plant in Q3/2022 eine Zusammenfassung der Erkenntnisse aus der Research-Phase zu veröffentlichen. In Q4/2022 soll dann über den weiteren Verlauf des Projekts (von Research zu Standardsetting) und der Entscheidung zur Folgebewertung von Goodwill entschieden werden.

Welche Auswirkungen diese (vorläufige) Entscheidung auf die aktuell laufenden Diskussionen auf Ebene des IASB - und auch die Konvergenzbestrebungen in diesem Bereich - haben wird, ist noch offen. Auch wenn die Meinungen darüber, ob eine Abschreibung des Geschäfts- oder Firmenwertes wieder eingeführt werden soll, geteilter Natur sind, wird nach wie vor eine Konvergenz zwischen den Ansätzen des FASB und des IASB gefordert. Weitere Informationen erhalten Sie [hier](#).

Anlage - Überblick über die Projekte des IASB

Maintenance Projects	Nächster milestone	Zeitpunkt
Contractual Cash Flow Characteristics of Financial Assets (Amendments to IFRS 9)	ED	-
Lack of Exchangeability (Amendments to IAS 21)	Decide Project Direction	-
Lease Liability in a Sale and Leaseback	IFRS Amendment	September 2022
Non-current Liabilities with Covenants (Amendments to IAS 1)	IFRS Amendment	Q4 2022
Provisions - Targeted Improvements	Decide Project Direction	-
Supplier Finance Arrangements	ED Feedback	July 2022
Standard-Setting Projects	Nächster milestone	Zeitpunkt
Disclosure Initiative—Subsidiaries without Public Accountability: Disclosures	IFRS Accounting Standard	-
Disclosure Initiative - Targeted Standards-level Review of Disclosures	Decide project direction	September 2022
SP Dynamic Risk Management	ED	-
Financial Instruments with Characteristics of Equity	ED	-
Management Commentary	Decide Project Direction	-
Primary Financial Statements	IFRS Standard	-
Rate-regulated Activities	IFRS Standard	-
Second Comprehensive Review of the IFRS for SMEs Standard	ED	September 2022

Research Projects	Nächster milestone	Zeitpunkt
Business Combinations under Common Control	Decide Project Direction	-
Equity Method	Decide Project Direction	-
Extractive Activities	Decide Project Direction	July 2022
Goodwill and Impairment	Decide Project Direction	Q4 2022
Post-implementation Review of IFRS 9 - Classification/Measurement	Feedback Statement	Q4 2022
Application Question	Nächster milestone	Zeitpunkt
Transfer of Insurance Coverage under a Group of Annuity Contracts (IFRS 17)	AD	July 2022
Cash Received via Electronic Transfer as Settlement for a Financial Asset (IFRS 9)	AD	September 2022
Lessor Forgiveness of Lease Payments (IFRS 9 and IFRS 16)	TAD Feedback	September 2022
Multi-currency Groups of Insurance Contracts (IFRS 17 and IAS 21)	TAD Feedback	September 2022
Negative Low Emission Vehicle Credits (IAS 37)	AD	July 2022
Special Purpose Acquisition Companies (SPAC): Accounting for Warrants at Acquisition	TAD Feedback	September 2022
Special Purpose Acquisition Companies (SPAC): Classification of Public Shares as Financial Liabilities or Equity (IAS 32)	AD	July 2022

Strategy & governance projects	Nächster milestone	Zeitpunkt
Third Agenda Consultation	Feedback Statement	July 2022
Taxonomy project	Nächster milestone	Zeitpunkt
IFRS Sustainability Disclosure Taxonomy	Feedback on Staff Request for Feedback	Q4 2022
IFRS Taxonomy Update—2022 General Improvements and Common Practice	Proposed IFRS Taxonomy Update	-
Sustainability	Nächster milestone	Zeitpunkt
Climate-related Disclosures	ED Feedback	Q4 2022
General Sustainability-related Disclosures	ED Feedback	Q4 2022

ED - Exposure Draft

TAD - Tentative Agenda Decision

AD - Agenda Decision

Offices BDO Deutschland (Stand 01/2022)

HAMBURG (ZENTRALE)

Fuhlentwiete 12
20355 Hamburg
Tel.: +49 40 30293-0
hamburg@bdo.de

BERLIN

Katharina-Heinroth-Ufer 1
10787 Berlin
Tel.: +49 30 885722-0
berlin@bdo.de

BIELEFELD

Viktoriastraße 16-20
33602 Bielefeld
Tel.: +49 521 52084-0
bielefeld@bdo.de

BONN

Godesbergerallee 119
53175 Bonn
Tel.: +49 228 9849-0
bonn@bdo.de

BREMEN

Bürgermeister-Smidt-Straße 128
28195 Bremen
Tel.: +49 421 59847-0
bremen@bdo.de

CHEMNITZ

Sophienstraße 7
09130 Chemnitz
Tel.: +49 371 4348-0
chemnitz@bdo.de

DORTMUND

Stockholmer Allee 32b
44269 Dortmund
Tel.: +49 231 419040
dortmund@bdo.de

DRESDEN

Am Waldschlößchen 2
01099 Dresden
Tel.: +49 351 86691-0
dresden@bdo.de

DÜSSELDORF

Georg-Glock-Straße 8
40474 Düsseldorf
Tel.: +49 211 1371-0
duesseldorf@bdo.de

ERFURT

Arnstädter Straße 28
99096 Erfurt
Tel.: +49 361 3487-0
erfurt@bdo.de

ESSEN

Max-Keith-Straße 66
45136 Essen
Tel.: +49 201 87215-0
essen@bdo.de

FLensburg

Am Sender 3
24943 Flensburg
Tel.: +49 461 90901-0
flensburg@bdo.de

FRANKFURT/MAIN

Hanauer Landstraße 115
60314 Frankfurt am Main
Tel.: +49 69 95941-0
frankfurt@bdo.de

FREIBURG I. BR.

Bismarckallee 9
79098 Freiburg i. Br.
Tel.: +49 761 28281-0
freiburg@bdo.de

HANNOVER

Landschaftstraße 2
30159 Hannover
Tel.: +49 511 33802-0
hannover@bdo.de

KASSEL

Theaterstraße 6
34117 Kassel
Tel.: +49 561 70767-0
kassel@bdo.de

KIEL

Koboldstraße 2
24118 Kiel
Tel.: +49 431 51960-0
kiel@bdo.de

KÖLN

Im Zollhafen 22
50678 Köln
Tel.: +49 221 97357-0
koeln@bdo.de

LEER

(BDO DPI AG
Wirtschaftsprüfungsgesellschaft)
Hauptstraße 1
26789 Leer
Tel.: +49 491 978 80 0
info@bdo-dpiag.de

LEIPZIG

Großer Brockhaus 5
04103 Leipzig
Tel.: +49 341 9926600
leipzig@bdo.de

LÜBECK

Kupferschmiedestraße 16-28
23552 Lübeck
Tel.: +49 451 70281-0
luebeck@bdo.de

MAINZ

Mombacher Straße 4
55122 Mainz
Tel.: +49 6131 27759-0
mainz@bdo.de

MÜNCHEN

Zielstattstraße 40
81379 München
Tel.: +49 89 76906-0
muenchen@bdo.de

MÜNSTER

(BDO Concunia GmbH
Wirtschaftsprüfungsgesellschaft)
Scharnhorststraße 2
48151 Münster
Tel.: +49 251 322015-0
info@bdo-concunia.de

OLDENBURG

(BDO Oldenburg GmbH & Co. KG
Wirtschaftsprüfungsgesellschaft)
Moslestraße 3
26122 Oldenburg
Tel.: +49 441 98050-0
info@bdo-oldenburg.de

ROSTOCK

Stangenland 2a
18146 Rostock
Tel.: +49 381 493028-0
rostock@bdo.de

STUTT GART

Eichwiesenring 11
70567 Stuttgart
Tel.: +49 711 50530-0
stuttgart@bdo.de

BDO Dr. Daiber GmbH & Co. KG
Wirtschaftsprüfungsgesellschaft
Eichwiesenring 11
70567 Stuttgart
Tel.: +49 711 68794-0
info@daiberpartner.de


WELTWEIT

Brussels Worldwide Services BV
The Corporate Village, Brussels
Airport
Elsinore Building
Leonardo Da Vincilaan 9 – 5/F
1930 Zaventem - Belgium
www.bdo.global

Die Informationen in dieser Publikation haben wir mit der gebotenen Sorgfalt zusammengestellt. Sie sind allerdings allgemeiner Natur und können im Laufe der Zeit naturgemäß ihre Aktualität verlieren. Demgemäß ersetzen die Informationen in unseren Publikationen keine individuelle fachliche Beratung unter Berücksichtigung der konkreten Umstände des Einzelfalls. BDO übernimmt demgemäß auch keine Verantwortung für Entscheidungen, die auf Basis der Informationen in unseren Publikationen getroffen werden, für die Aktualität der Informationen im Zeitpunkt der Kenntnisnahme oder für Fehler und/oder Auslassungen.

BDO AG Wirtschaftsprüfungsgesellschaft, eine Aktiengesellschaft deutschen Rechts, ist Mitglied von BDO International Limited, einer britischen Gesellschaft mit beschränkter Nachschusspflicht, und gehört zum internationalen BDO Netzwerk voneinander unabhängiger Mitgliedsfirmen. BDO ist der Markenname für das BDO Netzwerk und für jede der BDO Mitgliedsfirmen.
© BDO

Vorsitzender des Aufsichtsrats: Andreas Engelhardt • Vorstand: WP StB RA Dr. Holger Otte (Vorsitzender) WP StB Andrea Bruckner • RA Parwaz Rafiqpoor • WP StB Roland Schulz
Sitz der Gesellschaft: Hamburg; Amtsgericht Hamburg HR B 1981



BDO AG Wirtschaftsprüfungsgesellschaft
Georg-Glock-Straße 8
40474 Düsseldorf
Tel.: +49 211 1371-200
duesseldorf@bdo.de
www.bdo.de

