

IFRS-BULLETIN

Übernahme der Änderungen an IAS 1 und IAS 8, DRSC-Stellungnahmen zu den ED 2021/10 und 2021/9

ESMA-Enforcementreport 2021, Ergänzung IFRS Taxonomie, ISSB Entwürfe veröffentlicht, Berichte Platform on Sustainable Finance

BLICKPUNKT: Fachlicher Hinweis des IDW zu den Auswirkungen des Ukraine-Kriegs (IFRS) zum 31.12.2021



NEWS@BDO IFRS-BULLETIN
NR. 2 - 2022

BDO AG
Wirtschaftsprüfungsgesellschaft
Accounting, Reporting & Governance

ANSPRECHPARTNER:
WP Prof. Dr. Oliver Beyhs
Daniel Schubert

KONTAKT:
BDO AG
Wirtschaftsprüfungsgesellschaft
Georg-Glock-Straße 8
40474 Düsseldorf
Telefon: +49 211 1371-200
Telefax: +49 211 1371-120
arg@bdo.de

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 wollen.

Dabei stellen wir Ihnen neben den aktuellen Veröffentlichungen des IASB auch den aktuellen Stand der IFRS IC *Agenda Decisions* in Q1/2022 vor. Bei den Enforcementaktivitäten wird der aktuelle Enforcementreport der ESMA beleuchtet.

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

Auch geben wir Ihnen einen kurzen Ausblick auf die ersten Entwürfe des ISSB sowie den Verlautbarungen des *Platform on Sustainable Finance* zur Erweiterung der bestehenden EU-Umwelttaxonomie.

Im aktuellen Blickpunktthema beschäftigen wir uns mit Fragen zu den Auswirkungen des Kriegs gegen die Ukraine auf die Rechnungslegung nach IFRS zum 31.12.2021.

Unsere Fachmitarbeiter/-innen des Fachbereichs Accounting, Reporting & Governance 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

Nachfolgende Neuerungen wurden im Zeitraum Januar bis März 2022 in EU-Recht übernommen (EU-Anwendungszeitpunkt jeweils in Klammern):

- Änderungen IAS 1 - *Presentation of Financial Statements and IFRS Practice Statement 2: Disclosure of Accounting policies* (01.01.2023)
- Änderungen IAS 8 - *Accounting policies, Changes in Accounting Estimates and Errors: Definition of Accounting Estimates* (01.01.2023)

1.2. Ausstehende Übernahmen

Das *Endorsement* der nachfolgenden Standards sowie Änderungen an den IFRS steht noch aus (erwartetes *Endorsement* jeweils in Klammern; EFRAG-Stand: 25.03.2022):

- 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)

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

2. EUROPÄISCHES ENFORCEMENT

2.1. ESMA-Enforcementreport 2021 veröffentlicht

Der Bericht 2021 *Corporate Reporting Enforcement and Regulatory Report* der Europäischen Wertpapier- und Marktaufsichtsbehörde (ESMA) vom 30.03.2022 enthält Informationen zu Enforcement-Aktivitäten in Europa in 2021.

- In der gesamten Europäischen Union wurden insgesamt 711 IFRS-Emittenten von den zuständigen nationalen Enforcement-Stellen im Jahre 2021 geprüft (Vorjahr: 729).
- Soweit die nationalen Enforcement-Stellen auch für das Enforcement der nicht-finanziellen Berichterstattung zuständig sind, enthält

der ESMA Bericht ebenfalls Informationen über diese Untersuchungen. Sie betrafen ca. 36% der Emittenten (Vorjahr: 37%).

- In Bezug auf die finanzielle Berichterstattung waren ca. 17% aller IFRS-Emittenten (Vorjahr: 19%), deren Aktien in regulierten Märkten in Europa gehandelt werden, von den Enforcement-Untersuchungen betroffen. Diese Untersuchungen führten zu 250 Durchsetzungsmaßnahmen, bei denen wesentliche Abweichungen von den IFRS festgestellt wurden (Vorjahr: 265). Dies entspricht einer Quote von ca. 40% (Vorjahr: 38%). Wie in der Vergangenheit wurden Mängel überwiegend im Bereich der Finanzinstrumente (IFRS 9), der Wertminderung von nichtfinanziellen Vermögenswerten (IAS 36), der Umsatzerlösrealisation (IFRS 15) sowie der Darstellung des Abschlusses (IAS 1) festgestellt.

Weiterführende Informationen finden Sie [hier](#).

2.2. Änderungen am Umlageverfahren für die Kosten der Bilanzkontrolle durch FISG

Seit dem Jahr 2005 unterliegt die Rechnungslegung (u.a. Jahres- und Konzernabschlüsse nebst Lageberichten) von kapitalmarktorientierten Unternehmen dem sog. Enforcement. Mit dem Gesetz zur Stärkung der Finanzmarktintegrität (FISG) wird das Enforcement-System in Deutschland umgestaltet. Bisher wurde dieses Verfahren zweistufig durch die Deutsche Prüfstelle für Rechnungslegung (DPR) und die Bundesanstalt für Finanzdienstleistungsaufsicht (BaFin) durchgeführt. Im neuen einstufigen System ist ab dem 1.1.2022 allein die BaFin zuständig, die auch bis zum 31.12.2021 nicht abgeschlossene (DPR-)Prüfungen fortführt.

Zur Erfüllung ihrer Pflichten hat die BaFin ihre internen Strukturen und Prozesse angepasst und eine neue Gruppe Bilanzkontrolle (Gruppe BilKo) eingerichtet, die seit September 2021 mit rund 60 Beschäftigten - und damit doppelt so viel Personal wie zuvor bei BaFin und DPR zusammen - aktiv ist.

Die DPR wurde zur Erfüllung ihrer Aufgaben auf Grundlage eines durch das BMF zu genehmigenden Wirtschaftsplans durch die BaFin finanziert. Die BaFin hatte nach §17d Absatz 1 Satz 4 FinDAG a.F. per Umlage durch Unternehmen, deren Wertpapiere an einer deutschen Börse zum Han-

del im amtlichen oder geregelten Markt zugelassen sind/waren, Finanzmittel eingezogen. Als Umlageschlüssel galten die inländischen Börsenumsätze der zu prüfenden Unternehmen. Dabei war ein Mindest- (250 EUR), aber auch ein Höchstbetrag (40.000 EUR) der Finanzierungsbeiträge für die Unternehmen zu berücksichtigen. Künftig entfällt die Höchstbetragsregelung, so dass ausschließlich die inländischen Börsenumsätze des jeweiligen Unternehmens als Umlageschlüssel zur Anwendung kommen (§ 16l FinDAG).

3. AKTIVITÄTEN VON DRSC UND IDW

3.1. DRSC Stellungnahme zu ED/2021/9

Ende 2021 hatte der IASB den Entwurf ED/2021/9 *Non-current Liabilities with Covenants* veröffentlicht. Hintergrund waren die Änderungen an IAS 1 aus dem Januar 2020 sowie die damit einhergehende vorläufige *Agenda Decision* des IFRS IC im Dezember 2020. Aufgrund der Vielzahl an Rückmeldungen, die v.a. praktische (ungewollte) Probleme in der Umsetzung sahen, wurde der IASB tätig, welcher letztlich diesen Entwurf veröffentlichte, der die Klassifizierung von Schulden klarstellen soll. Betroffen sind Schulden, für die bestimmte Kreditbedingungen (*covenants*) vereinbart sind, deren Einhaltung jedoch erst zu einem späteren Zeitpunkt überprüft wird. Das DRSC nimmt in Bezug auf die drei Kernthemen des Entwurfs teilweise eine ablehnende Haltung ein:

- Bedingungen, die ein Unternehmen nach der Berichtsperiode erfüllen muss, sollen nach dem Entwurf keine Auswirkung auf die Klassifizierung einer Verbindlichkeit als kurz- oder langfristig zum Ende dieser Berichtsperiode haben. Das DRSC nimmt hier eine abwägende Position ein. Einerseits stimmt es der Klarstellung des derzeitigen IAS 1.72A zu. Andererseits äußert es Bedenken zu einer rein stichtagsbezogenen Betrachtung. V.a. dann, wenn kurz nach dem Abschlussstichtag eine Verletzung der *covenants* eingetreten ist (bspw. am 1.2. bei Stichtag 31.12.).
- Die angedachte neue Ausweiskategorie für langfristige Finanzverbindlichkeiten, die in den nächsten 12 Monaten Bedingungen unterliegen (gesonderter Ausweis solcher Verbindlichkeiten, wobei klar erkennbar sein muss,

dass diese Finanzierungen innerhalb von 12 Monaten bestimmte Kreditbedingungen erfüllen müssen) lehnt das DRSC ab. Es sei davon auszugehen, dass fast alle langfristigen Schulden eines Unternehmens davon betroffen sind. Diese Umgliederung würde keinen Informations-(mehr)wert bringen.

- Den geplanten zusätzlichen Anhangsvorschriften (Informationen darüber, dass eine als langfristig ausgewiesene Finanzverbindlichkeit innerhalb von zwölf Monaten nach dem Abschlussstichtag rückzahlbar werden könnte) stimmt das DRSC zu. Aufgrund des umfassenden Anwendungsbereichs (fast alle Finanzverbindlichkeiten haben *covenants*) wird empfohlen die Angaben auf solche Situationen zu beschränken, in denen ein hohes Risiko besteht, dass das Unternehmen die *covenants* nicht einhalten kann.

3.2. DRSC Stellungnahme zu ED/2021/10

Hintergrund von ED/2021/10 ist eine IFRS IC Entscheidung aus Dezember 2020 zu *Supplier Finance Arrangements*. Der Entwurf beinhaltet (geplante) Klarstellungen zu Angabevorschriften in IAS 7 und IFRS 7. U.a. soll IAS 7 dahingehend angepasst werden, dass Veränderungen der Verbindlichkeiten aus *Supplier Finance Arrangements* im cashflow aus Finanzierungstätigkeit separat ausgewiesen werden. Weiterhin sind sowohl für IAS 7 als auch IFRS 7 zusätzliche Angabepflichten zu erfüllen.

Das DRSC stimmt dem Vorhaben des IASB über zusätzliche Angaben in Abschlüssen Transparenz im Bereich von Lieferkettenfinanzierung zu schaffen grds. zu.

Gleichwohl bedürfte es einer ganzheitlichen Lösung zum Thema *Supplier Finance Arrangements*, da zusätzliche Angaben allein nicht ausreichen, um die Herausforderungen im Zusammenhang mit der Bilanzierung von Lieferantenfinanzierungsvereinbarungen wirksam zu lösen. Herausforderungen stellten sich - allerdings ohne weitere Angabe von Details - nach Meinung des DRSC auch in der Darstellung in der Bilanz sowie in der Kapitalflussrechnung. Zu letzterem Punkt sei ein größeres Überarbeitungsprojekt sinnvoll.

3.3. Fachlicher Hinweis des IDW zu den Auswirkungen des Ukraine-Krieges auf die Rechnungslegung

Das Institut der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e.V. (IDW) geht in seinem Fachlichen Hinweis „Auswirkungen des Ukraine-Krieges auf die Rechnungslegung und deren Prüfung“ vom 08.03.2022 auf erste Fragen zum Thema ein. Das IDW konzentriert sich zunächst auf Fragen hinsichtlich des Abschlussstichtages 31.12.2021 für die nationale Rechnungslegung (HGB), internationale Rechnungslegung (IFRS) und Abschlussprüfung; weitere relevante Fragen und Antworten sollen später ergänzt werden.

Für weitere Informationen zur Rechnungslegung nach HGB verweisen wir auf [unseren Beitrag](#). Informationen zu den Auswirkungen auf die Prüfung finden Sie [hier](#). Eine Zusammenfassung des Fachlichen Hinweises des Fachausschuss für Unternehmensbewertung und Betriebswirtschaft (FAUB) des IDW finden Sie [hier](#). Die Auswirkungen zur Rechnungslegung nach IFRS behandeln wir als Blickpunktthema dieses IFRS Bulletin (s.u.).

4. AKTIVITÄTEN DES IASB/IFRS IC

4.1. Änderungen an IAS 1 und an IAS 8 in EU-Recht übernommen

Der *International Accounting Standards Board* (IASB) hatte Anfang 2021 zwei neue Änderungen an IAS 1 und IAS 8 veröffentlicht. Beide Änderungen wurden am 03.03.2022 in EU-Recht (Endorsement) übernommen.

- Das *Amendment to IAS 1 - Disclosure of Accounting Policies* widmet sich den Anhangangaben zu Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden und wird durch das ebenfalls geänderte Begleitmaterial *IFRS Practice Statement 2 „Making Materiality Judgements“* anhand von Leitlinien konkretisiert.
- Das *Amendment to IAS 8 - Definition of Accounting Estimates* konkretisiert die Abgrenzung von Änderungen von Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden zu Schätzungsänderungen. Über die Änderungen an IAS 8 wird erstmals eine Definition des Begriffs einer „rechnungslegungsbezogenen Schätzung“ (*accounting estimate*) eingeführt.

Beide Änderungen gelten für Geschäftsjahre, die am oder nach dem 01.01.2023 beginnen. Weitere Informationen finden Sie [hier](#).

4.2. Agenda Decisions des IFRS IC in Q1/2022

Norm	Kurzbeschreibung	Monat
IFRS 9 und IAS 20	<p>TLTRO III (<i>Targeted Longer-Term Refinancing Operations</i>) Darlehen können einen Vorteil in Form eines Darlehens zu einem unter dem Marktzins liegenden Zinssatz beinhalten, der als Zuschuss der öffentlichen Hand zu bilanzieren ist, wenn (kumulativ)</p> <ul style="list-style-type: none"> • die EZB die Definition eines <i>government</i> gem. IAS 20 erfüllt; und • der auf die TLTRO III-Tranchen erhobene Zinssatz ein unter dem Marktniveau liegender Zinssatz ist. 	Februar
IAS 7	<p>Fraglich ist, ob Beträge, die als Sichteinlage (<i>demand deposit</i>) gehalten werden, in der Bilanz und der Kapitalflussrechnung als cash auszuweisen sind, wenn (Verfügungs-)Beschränkungen bestehen. Im konkreten Fall befand das IFRS IC, dass die Beschränkungen nicht die Art (<i>nature</i>) der in der Sichteinlage gehaltenen Beträge ändern; das Unternehmen kann auf diese Beträge auf Verlangen zugreifen (Ausweis als <i>cash and cash equivalent</i> in der Kapitalflussrechnung).</p> <p>Ausweis in der Bilanz: Beachtung der Vorgaben in IAS 1.54(i) (separater Ausweis) sowie ggf. Hinzufügen von <i>additional line items</i> gem. IAS 1.55.</p>	März

4.3. Ergänzungen der IFRS-Taxonomie

Der IASB hat im Februar 2022 eine Aktualisierung der IFRS-Rechnungslegungstaxonomie veröffentlicht. Die Aktualisierung umfasst die Änderungen *Disclosure of Accounting Policies* sowie *Definition of Accounting Estimates* (s.o.).

5. AKTIVITÄTEN AUF EUROPÄISCHER EBENE

5.1. ISSB veröffentlicht erste Entwürfe

Das *International Sustainability Standard Board* (ISSB), als Schwestergremium des IASB, hat nach seinem Amtsbeginn am 01.01.2022 am 31.03.2022 den Entwurf zweier Standards zur Nachhaltigkeitsberichterstattung veröffentlicht. Beide Entwürfe bauen auf dem jeweils gleichnamigen Prototyp der Technical Readiness Working Group (TRWG) auf.

- [DRAFT] IFRS S1 General Requirements for Disclosure of Sustainability-related Financial Information.
- [DRAFT] IFRS S2 Climate-related Disclosures

Die Konsultationsfrist für beide Entwürfe läuft bis zum 29.07.2022. Anschließend erfolgt ein Reviewprozess der eingebrachten Rückmeldungen mit dem Ziel die Standards bis zum Jahresende 2022 zu finalisieren. Weitere Informationen finden Sie [hier](#).

5.2. Verlautbarungen der Platform on Sustainable Finance

Die *Platform on Sustainable Finance* berät die Europäische Kommission bei der (Weiter-)Entwicklung der EU-Umwelttaxonomie. Ziel der Erweiterung ist die Unterstützung einer ökologisch nachhaltigen Transition von Wirtschaftstätigkeiten. Dies soll durch die Aufnahme neuer Kategorien von Wirtschaftstätigkeiten erfolgen. Die *Platform on Sustainable Finance* hat je am 29. und am 30.03.2022 einen Bericht mit Vorschlägen der Erweiterung veröffentlicht. Es ist derzeit jedoch noch nicht entschieden, ob eine Erweiterung der EU-Umwelttaxonomie tatsächlich stattfindet. Ein kompakter Überblick:

- *Final Report on Taxonomy extension options supporting a sustainable transition* (Bericht vom 29.03.2022): Bisher können Wirtschaftstätigkeiten entweder einen wesentli-

chen Beitrag zu mindestens einem Umweltziel der EU-Taxonomie leisten oder nicht. Vorgeschlagen werden neben der Kategorie „wesentlicher Beitrag zu mindestens einem Umweltziel“ (grüne Kategorie) noch folgende Kategorien:

- „wesentliche Beeinträchtigung mindestens eines Umweltzieles“ (rote Kategorie),
- „Zwischentätigkeiten“ (gelbe Kategorie) und
- „Wirtschaftstätigkeiten mit geringen negativen Umweltauswirkungen“ (graue Kategorie).
- *Part A: Methodological report March 2022* (Bericht vom 30.03.2022): Einerseits soll die bestehende EU-Taxonomie vervollständigt werden, da bspw. bislang keine Wirtschaftstätigkeiten im Agrarsektor erfasst wurden. Weiterhin wurden technische Bewertungskriterien bisher nur für die beiden klimabezogenen Umweltziele bestimmt. Der Bericht enthält nun auch technische Bewertungskriterien für die vier nicht-klimabezogenen Umweltziele. Außerdem enthält der Bericht Vorschläge mit Bezug zur Überprüfung der Kriterien für erhebliche Beeinträchtigungen der Umweltziele.

5.3. EFRAG veröffentlicht Arbeitspapiere zu European Sustainability Reporting Standard Environment

Die EFRAG hat den Entwurf des ESRS 1 „Allgemeine Vorschriften“ zu den European Sustainability Reporting Standards (ESRS) veröffentlicht. Inhaltlich handelt es sich um den zentralen Standard für das Verständnis der ESRS Architektur. Daneben sind weitere themenspezifische Standards namentlich der ESRS S2 („Arbeitsbedingungen für eigene MitarbeiterInnen“) und der ESRS S3 („Chancengleichheit für eigene MitarbeiterInnen“) veröffentlicht worden, welche die Standards im Themenfeld Soziales komplettieren. Im Themenfeld Unternehmensführung sind die Arbeitspapiere ESRS G1 „Unternehmensführung, Risikomanagement und interne Kontrollen“ sowie ESRS G3 „Grundsätze der Geschäftstätigkeit“ auf der EFRAG Website eingestellt worden. Nähere Informationen hierzu finden Sie [hier](#).

EFRAG hat zudem den Entwurf des ESRS G2 „Produkte und Dienstleistungen, Management und Qualität der Beziehungen zu Geschäftspartnern“

vorgelegt. Inhaltlich ergänzt das Arbeitspapier im Themenfeld Unternehmensführung die bereits veröffentlichten Arbeitspapiere ESRS G1 „Unternehmensführung, Risikomanagement und interne Kontrollen“ sowie ESRS G3 „Grundsätze der Geschäftstätigkeit“. Weitere Informationen finden Sie [hier](#).

5.4. Übernahme der ESEF-Basistaxonomie 2021 in EU-Recht

Die aktualisierte ESEF-Basistaxonomie 2021 wurde inzwischen im Amtsblatt der Europäischen Union veröffentlicht und tritt am zwanzigsten Tag nach ihrer Veröffentlichung in Kraft. Die ESEF-Basistaxonomie 2021 gilt für Geschäftsjahre, die am oder nach dem 1. Januar 2022 beginnen. Weitere Informationen finden Sie [hier](#).

5.5. Finale EFRAG Stellungnahmen zu ED/2021/9 und ED/2021/10

Die EFRAG nimmt zu den beiden Entwürfen wie folgt Stellung:

- ED/2021/9: EFRAG unterstützt den Vorschlag, Verbindlichkeiten mit *covenants* als langfristig einzustufen, wenn ihre Einhaltung nach dem Ende des Berichtszeitraums erforderlich ist. EFRAG empfiehlt jedoch den vorgeschlagenen Paragraphen 72C(b) zu streichen. Einerseits ist die Beziehung zwischen den Paragraphen 72B(b) und 72C(b) des ED nicht klar, da nach 72B(b) eine Verbindlichkeit mit einer bestimmten Bedingung nicht als kurzfristig eingestuft wird, wenn die Erfüllung erst innerhalb der nächsten 12 Monate nach dem Ende der Berichtsperiode erforderlich ist. Nach 72C(b) ist die Verbindlichkeit jedoch als kurzfristig einzustufen, wenn sie infolge eines "ungewissen künftigen Ereignisses" („*unaffected by the entity's future actions*“), das innerhalb der nächsten 12 Monate nach dem Ende der Berichtsperiode eintreten kann, von den künftigen Handlungen des Unternehmens unbeeinflusst ist. Weiterhin ist nicht klar, was mit „*unaffected by the entity's future actions*“ im Zusammenhang mit *covenants* gemeint ist. Nach Ansicht der EFRAG sei häufig schwer zu unterscheiden, zwischen künftigen Ereignissen, die von den künftigen Handlungen des

Unternehmens entweder beeinflusst oder nicht beeinflusst werden.

Ebenso ist EFRAG nicht einverstanden mit einem gesonderten Ausweis von Verbindlichkeiten in der Bilanz. Bedenken bestehen auch zum weiten Umfang der Angaben.

- ED/2021/10: EFRAG unterstützt die Vorschläge, da diese die Transparenz der Berichterstattung verbessern wird. EFRAG ist jedoch der Ansicht, dass das Projekt nicht vollständig auf das umfassendere Problem der Schaffung der notwendigen Transparenz in Bezug auf das Liquiditätsrisiko und die Verschuldung des Betriebskapitals von Unternehmen eingeht, und ermutigt das IASB, mögliche Verbesserungen zur Abbildung von Finanzierungsvereinbarungen mit Lieferanten in der Zukunft zu prüfen.

6. BLICKPUNKT: ZWEIFELSFragen ZU DEN AUSWIRKUNGEN DES KRIEGS GEGEN DIE UKRAINE AUF DIE RECHNUNGSLEGUNG ZUM 31.12.2021 (IFRS)

6.1. Hintergrund

Das IDW hat einen Fachlichen Hinweis zu den „Auswirkungen des Ukraine-Kriegs auf die Rechnungslegung und deren Prüfung“ veröffentlicht. Das IDW nimmt sich dabei zunächst solchen Fragen an, die sich branchenunabhängig in Jahres- und Konzernabschlüssen zum Abschlussstichtag des 31.12.2021 stellen. Viele dieser Abschlüsse sind derzeit noch nicht - oder noch nicht abschließend - aufgestellt und geprüft bzw. festgestellt oder gebilligt.

Nachfolgend werden die wesentlichen Inhalte dieses Fachlichen Hinweises dargestellt und erläutert. Dabei wird die Perspektive eines IFRS- (Konzern-)Abschlusses eingenommen.

6.2. Nicht zu berücksichtigende Ereignisse nach dem Abschlussstichtag

Der Krieg stellt für Abschlüsse auf Stichtage vor dem 24.02.2022, also bspw. dem 31.12.2021, analog der handelsrechtlichen Sichtweise ein nicht in der Bilanz und Gewinn- und Verlustrechnung zu berücksichtigendes Ereignis dar (*non-adjusting event*). Für die Qualifizierung der unmittelbaren und mittelbaren Auswirkungen des

Kriegsausbruchs als nicht zu berücksichtigendes Ereignis in IFRS-Abschlüssen, die auf einen vor dem 24.02.2022 liegenden Stichtag aufzustellen sind, gelten die Ausführungen zum Handelsrecht entsprechend. Allerdings kann eine (z.B. kriegsbedingte) Verschlechterung der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage nach dem Abschlussstichtag eine genauere Überprüfung der Annahme der Unternehmensfortführung erforderlich machen (IAS 10.15).

6.3. Angaben zu Ereignissen nach dem Bilanzstichtag

Sofern ein nicht zu berücksichtigendes Ereignis wesentlich ist, muss über die Art des Ereignisses berichtet werden (IAS 10.21(a)). Gemäß IAS 10.21(b)) ist zusätzlich eine Schätzung der finanziellen Auswirkungen oder die Tatsache, dass eine solche Schätzung nicht möglich ist, im Anhang anzugeben. Diese Informationen nach IAS 10.21 sind vergleichbar zu § 285 Nr. 33 HGB. Beiden gemein ist auch, dass die Anforderungen inhaltlich nicht weiter konkretisiert werden. Hervorzuheben ist nach IFRS insbesondere, dass IAS 10.21 nicht fordert, zu begründen, weshalb eine Schätzung nicht möglich ist.

Ebenso wird in IAS 10 der Begriff „finanzielle Auswirkung“ nicht erläutert, insbesondere nicht, ob dieser sich auf die Auswirkung auf den Gewinn oder Verlust, das sonstige Gesamtergebnis (OCI), das Eigenkapital, die *cashflows* oder die Bilanz bezieht. Die Angaben sollten hinreichend viele numerische Informationen enthalten, um das Ereignis und seine Auswirkungen auf das berichtende Unternehmen zu verstehen.

6.4. Angabepflichten bei wesentlichen Unsicherheiten bei der Beurteilung der going concern-Annahme

Das IDW verwertet - wortgleich - an dieser Stelle seines neuen Fachlichen Hinweises die bereits bekannten Anforderungen und Guidelines der IFRS aus dem Fachlichen Hinweis zur Corona Krise zu Frage 2.1.5. Maßgeblich ist IAS 1.25, wonach das Management über bestehende wesentliche Unsicherheiten (*material uncertainties*), die sich auf Ereignisse oder Gegebenheiten beziehen, die erhebliche Zweifel an der Fähigkeit zur Fortführung der Unternehmenstätigkeit aufwerfen, zwingend zu berichten hat. Ergänzt werden die Anforderungen des IAS 1.25 durch das Lehrmaterial (*educational material*) der IFRS-Stiftung

(IFRS Foundation) vom 13.1.2021. In dem Lehrmaterial wurden die Vorschriften von IAS 1, die für die Beurteilung der Annahme der Unternehmensfortführung relevant sind, zusammengetragen. Das im Einklang mit dem überarbeiteten Due Process Handbook erstellte Lehrmaterial ergänzt oder ändert die Anforderungen in den Standards jedoch nicht.

Nach den Vorgaben von IAS 1.26 ist eine Bilanzierung unter *going concern* nur zulässig, wenn mindestens für zwölf Monate von der Fortführung des Unternehmens ausgegangen werden kann. Die Fortführungsprognose ist dabei nicht zu verwechseln mit der Liquiditätsprognose nach §18 Abs. 2 Satz 2 InsO (Stand Aktualisierung nach dem Gesetz zur Fortentwicklung des Sanierungs- und Insolvenzrechts (SanInsFoG)).

Im derzeit angespannten wirtschaftlichen Umfeld, v. a. resultierend aus diversen Sanktionsmaßnahmen europäischer Regierungen gegenüber unternehmerischen Aktivitäten auf russischem Territorium (und Gegensanktionen) oder in personeller Hinsicht (u. a. wenn Vermögen von Hauptinvestoren eingefroren wird), sind erhebliche Rückgänge von Umsätzen, Rentabilität und Liquidität denkbar. Dies lässt die Frage aufkommen, ob Zweifel an der Fortführung eines Unternehmens bestehen können. Die damit einhergehende Entscheidung, ob der Jahresabschluss auf der Annahme der Unternehmensfortführung erstellt wird, kann daher ein höheres Maß an Ermessensspielraum als üblich erfordern.

Gefordert ist eine transparente Berichterstattung über mögliche Unsicherheiten. Die dabei zu berücksichtigen Aspekte können vielfältig sein. Nach Ansicht der IFRS-Stiftung ist es daher wichtig, nicht nur die spezifischen Angabepflichten in Bezug auf die Unternehmensfortführung nach IAS 1.25 zu berücksichtigen, sondern auch die übergreifenden Angabepflichten in IAS 1 (u. a. IAS 1.122). Das Lehrmaterial enthält weiterhin eine exemplarische Szenarienanalyse mit Verweis auf veröffentlichte IFRS IC Agenda Decisions, sowie Ausführungen zu den Vorgaben von IAS 1, wenn kein going concern mehr gegeben ist.

6.5. Einbeziehung ukrainischer, russischer oder belarussischer Tochterunternehmen in den Konzernabschluss

Im Rahmen der IFRS-Rechnungslegung (speziell IFRS 10) gibt es kein ausdrückliches, den Regelungen des § 296 Abs. 1 Nr. 2 HGB vergleichbares Konsolidierungswahlrecht.

Nach der bis 2004 geltenden Fassung von IAS 27.13(b) bestand ein Konsolidierungsverbot aufgrund erheblicher und langfristiger Beschränkungen bzgl. der Fähigkeit zum Finanzmitteltransfer („*it operates under severe long-term restrictions which significantly impair its ability to transfer funds to the parent.*“). Dieses Verbot ist schon mit IAS 27 rev. 2003 entfallen und auch in IFRS 10 nicht enthalten. Lediglich IFRS 10.B36 stellt klar, dass ein Unternehmen, das unter Kontrolle staatlicher Behörden, Gerichte, Zwangsverwalter oder Aufsichtsbehörden steht, kein Mutter-Tochter-Verhältnis begründet. Eine analoge Anwendung der handelsrechtlichen Ausnahmegvorschrift scheidet somit u.E. aus. Dies wird explizit in IFRS 10.BCZ21 festgehalten, wonach Beschränkungen des Finanzmitteltransfers für sich allein genommen nicht bereits die Beherrschung über das Beteiligungsunternehmen verhindern. Es ist u. E. nach im Einzelfall zu würdigen, ob sich die staatlichen Maßnahmen nicht nur auf den Finanzmitteltransfer, sondern auch auf die Stimmrechtsausübung, die Geschäftsführerbestellung oder andere Mechanismen der Bestimmung der relevanten Aktivitäten richten, und somit ggf. keine Beherrschung i. S. von IFRS 10 Appendix A (mehr) vorliegt, so dass die Mutter-Tochter-Beziehung wegfällt. Sofern im Einzelfall keine Kontrolle vorliegen sollte, ist weiter zu prüfen, ob in Ermangelung einer gemeinsamen Vereinbarung i.S.d. IFRS 11, die Voraussetzungen eines assoziierten Unternehmens (IAS 28) erfüllt sind.

Literaturhinweis: Entnommen aus *Davids/Henckel/Schubert*, StuB 7/2022, S. 249 ff.

Anlage - Überblick über die Projekte des IASB

Maintenance Projects	Nächster milestone	Zeitpunkt
Lack of Exchangeability (Amendments to IAS 21)	Decide Project Direction	Q3 2022
Lease Liability in a Sale and Leaseback	IFRS Amendment	Q3 2022
Non-current Liabilities with Covenants (Amendments to IAS 1)	Exposure Draft Feedback	June 2022
Provisions - Targeted Improvements	Decide Project Direction	-
Supplier Finance Arrangements	ED	June 2022
Standard-Setting Projects	Nächster milestone	Zeitpunkt
Disclosure Initiative—Subsidiaries without Public Accountability: Disclosures	ED Feedback	April 2022
Disclosure Initiative - Targeted Standards-level Review of Disclosures	ED Feedback	May 2022
Financial Instruments with Characteristics of Equity	ED	-
Management Commentary	ED Feedback	April 2022
Primary Financial Statements	IFRS Standard	-
Rate-regulated Activities	IFRS Standard	-
Second Comprehensive Review of the IFRS for SMEs Standard	ED	Q3 2022

Research Projects	Nächster milestone	Zeitpunkt
Business Combinations under Common Control	Decide Project Direction	-
Dynamic Risk Management	Decide Project Direction	May 2022
Equity Method	Decide Project Direction	April 2022
Extractive Activities	Decide Project Direction	Q3 2022
Goodwill and Impairment	Decide Project Direction	H2 2022
Pension Benefits that Depend on Asset Returns	Project Summary	April 2022
Post-implementation Review of IFRS 10, IFRS 11 and IFRS 12	Feedback Statement	June 2022
Post-implementation Review of IFRS 9 - Classification/Measurement	Feedback Statement	Q3 2022
Application Question	Nächster milestone	Zeitpunkt
Transfer of Insurance Coverage under a Group of Annuity Contracts (IFRS 17)	Tentative Agenda Decision Feedback	June 2022
Special Purpose Acquisition Companies (SPAC): Classification of Public Shares as Financial Liabilities or Equity (IAS 32)	Tentative Agenda Decision Feedback	Q3 2022
Principal versus Agent: Software Reseller (IFRS 15)	Tentative Agenda Decision Feedback	April 2022

Lessor Forgiveness of Lease Payments (IFRS 9 and IFRS 16)	Tentative Agenda Decision Feedback	Q3 2022
Negative Low Emission Vehicle Credits (IAS 37)	Tentative Agenda Decision Feedback	June 2022
Demand Deposits with Restrictions on Use arising from a Contract with a Third Party (IAS 7)	Agenda Decision	April 2022
Cash Received via Electronic Transfer as Settlement for a Financial Asset (IFRS 9)	Tentative Agenda Decision Feedback	June 2022
Strategy & governance projects	Nächster milestone	Zeitpunkt
Third Agenda Consultation	Feedback Statement	Q3 2022
Taxonomy project	Nächster milestone	Zeitpunkt
IFRS Taxonomy Update—2021 General Improvements and Common Practice	Proposed IFRS Taxonomy Update	-
Sustainability	Nächster milestone	Zeitpunkt
Climate-related Disclosures	ED Feedback	H2 2022
General Sustainability-related Disclosures	ED Feedback	H2 2022

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-dpi.ag

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 Parwáz 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

