

IFRS-BULLETIN

IASB veröffentlicht u.a. Änderungen an IAS 1, DP/2020/1 sowie Änderungen an IFRS 16 zu Mietkonzessionen

ESMA Statements zu COVID-19 im Halbjahresbericht sowie zum IFRS 16 Amendment, Enforcementreport 2019 und ESMA Extracts Nr. 24

BLICKPUNKT: DP/2020/1 - Das Diskussionspapier des IASB zur Weiterentwicklung der Goodwillbilanzierung - Teil 1



NEWSLETTER NR. 3 - JULI 2020

BDO AG
Wirtschaftsprüfungsgesellschaft
Accounting Advisory Group (AAG)

ANSPRECHPARTNER:

WP Dr. Jens Freiberg
WP StB Dr. Norbert Lüdenbach

KONTAKT:

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

Editorial

Wir begrüßen Sie herzlich zur dritten Ausgabe unseres „IFRS-Bulletins“ im Jahr 2020, mit dem wir Sie über aktuelle und bedeutsame Entwicklungen zu den IFRS informieren wollen.

Vor dem Hintergrund der aktuellen Entwicklungen stehen auch in diesem IFRS Bulletin die Auswirkungen, die die Ausbreitung des Coronavirus auf unsere Wirtschaft und damit auch auf die Rechnungslegung hat, im Vordergrund. Die wichtigsten Veröffentlichungen von ESMA, IDW und IASB zu COVID-19 haben wir hier für Sie zusammengefasst. BDO möchte in dieser Zeit eine Hilfestellung leisten.

Daher finden Sie auf unserer Internetseite - nicht nur zur Rechnungslegung - Überlegungen und zahlreiche Informationen zu Maßnahmen, die nun ggf. zu ergreifen sind. Unter folgendem [Link](#) erhalten Sie weitere Informationen.

Unsere Fachmitarbeiter/-innen der Accounting 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

Nachfolgende Neuerungen wurden in Q2/2020 in EU-Recht übernommen (EU-Anwendungszeitpunkt: 01.01.2020):

- Änderungen IFRS 3 *Business Combinations: Definition of a business*

1.2. Ausstehende Übernahmen

Das *endorsement* der nachfolgenden Standards sowie Änderungen an IFRS steht noch aus (erwartetes *Endorsement* jeweils in Klammern; EFRAG-Stand: 06.07.2020):

Standards:

- IFRS 17 - *Insurance Contracts* (noch offen)

Änderungen an IFRS:

- Änderungen an IAS 1 - *Presentation of Financial Statements: Classification of Liabilities as Current or Non-current* (noch offen)
- Änderungen an IFRS 3, IAS 16, IAS 37 (noch offen)
- Annual Improvements 2018-2020 (noch offen)
- Änderung an IFRS 16 - *Leases COVID 19-Related Rent Concessions* (Q3/Q4 2020)
- Änderungen an IFRS 4 - *Insurance Contracts - deferral of IFRS 9* (Q4 2020)

2. EUROPÄISCHES ENFORCEMENT

2.1. ESMA veröffentlicht 24. Satz an Durchsetzungsentscheidungen (ESMA Extracts)

Die nationalen Aufsichtsbehörden (Enforcers) finden sich auf EU-Ebene in den European Enforcers' Coordination Sessions (EECS) zusammen. Aus der vertraulichen Datenbank hat die Europäische Wertpapier- und Marktaufsichtsbehörde (ESMA) am 02.04.2020 einen neuen Auszug (Nr. 24) zu insgesamt acht Durchsetzungsentscheidungen europäischer Aufsichtsbehörden veröffentlicht (Mai 2018 bis Oktober 2019). Da allein IFRS 15 in vier Fällen aufgegriffen wurde, möchten wir zwei Fälle kompakt darstellen.

- IFRS 15/IFRS 16 - *Non-Lease components* in Leasingverträgen: Betroffen ist die Trennung von *non-lease components* in einem Leasingvertrag nach IFRS 16 aus Sicht eines Leasinggebers (Vermieter; LG). LG erbringt neben Vermietungsleistungen auch *asset manage-*

ment services. Bei den Betriebskosten unterscheidet LG im dargelegten Fall zwischen Leistungen, die dieser selber erbringt (Schornsteinfeger, Aufzugsservice) und nach IFRS 15 ausweist (Prinzipal, *non-lease component*) sowie Leistungen, die dieser nur vermittelt (Warmwasserversorgung, Gas und Elektrizität) und in die Leasingrate nach IFRS 16 einbezieht. Der Enforcer kam bei der Beurteilung der Betriebskosten zu einem differenzierteren Ergebnis. Erstens seien alle Betriebskosten als separate *non-lease components* anzusehen. In Bezug auf die Warmwasserversorgung kontrolliere der Vermieter im konkreten Fall die Dienstleistung, bevor diese an den Kunden (Mieter) übertragen wird (Prinzipal, Bruttoausweis), jedoch nicht in Bezug auf die Versorgung von Gas und Strom, da hier ein dritter Dienstleister beauftragt wurde, dessen Leistung der Vermieter nicht kontrollieren könne (Agent, Nettoausweis).

- IFRS 15 - Umsatzaufschlüsselung: Das betroffene Unternehmen schlüsselte für Zwecke von IFRS 15.114 seine Umsatzerlöse nach drei Hauptprodukttypen auf, splittete in einer Unternehmenspräsentation für das betreffende Geschäftsjahr auf der Webseite jedoch noch für eine Hauptproduktgruppe weiter nach sekundären Produkttypen (somit vier Produkttypen). Im Anhang wurde nur eine aggregierte Betrachtung dargestellt (drei Produkttypen). Der Enforcer widersprach der (aggregierten) Darstellung nach IFRS 15.114. Eine Unterscheidung in Haupt- und Sekundärprodukte sei nach Ansicht des Enforcer im konkreten Fall wegen der unterschiedlichen Preissensitivitäten und den unterschiedlichen Kundengruppen angezeigt.

2.2. ESMA-Enforcementreport 2019 veröffentlicht

Die ESMA hat ebenfalls am 02.04.2020 ihren Bericht *Enforcement and Regulatory activities of European enforcers in 2019* veröffentlicht. Dieser enthält Informationen zu durchgeführten Enforcements innerhalb von Europa in 2019 auf Basis der *European Common Enforcement Priorities* 2018. Es wurde die Finanzberichterstattung von rund 950 IFRS-Emittenten in Europa geprüft (Vorjahr: 950). Teil der Stichprobe waren somit ca. 17% aller IFRS-Emittenten (Vorjahr: 16%), deren Aktien in regulierten Märkten gehandelt werden.

Diese Überprüfungen führten zu 299 Durchsetzungsmaßnahmen, bei denen wesentliche Abweichungen von den IFRS festgestellt wurden (Vorjahr: 296). Dies entspricht einer Quote von ca. 32% (Vorjahr: 31%). Betroffen waren 196 Abschlüsse aus der Grundgesamtheit (Vorjahr: 260). Die ESMA hat u.a. Angaben zu Auswirkungen aus IFRS 16, IFRS 15 und IFRS 9 gesichtet:

- IFRS 15: Überprüft wurden 117 Emittenten. Mehr als 77% der Emittenten in der Stichprobe stellten Informationen über die Umsetzung und die erwarteten Auswirkungen von IFRS 15 zur Verfügung. Bei 12% fehlten entweder quantitative oder qualitative Details zum Übergang auf IFRS 15. Es gab 23 Durchsetzungsmaßnahmen.
- IFRS 16: Untersucht wurden 88 Emittenten in Bezug auf die (erwartete) Erstanwendung von IFRS 16. Von den Emittenten erwarteten 83% einen wesentlichen Einfluss, 2% waren unsicher und 15% rechneten mit unwesentlichen Auswirkungen. 75% der Emittenten gaben unternehmensspezifische qualitative Angaben über die erwarteten Auswirkungen der Übernahme an, demgegenüber 20% jedoch nur inhaltslose sog. „boilerplates“-Angaben. 84% der Emittenten gaben an, die modifizierte retrospektive Methode anzuwenden, während 13% sich für die vollständige Variante entschieden. Es gab sechs Durchsetzungsmaßnahmen.
- IFRS 9: Betroffen waren 20 Emittenten. Es gaben 90% in Übereinstimmung mit IFRS 7.21 ausreichend Auskunft über ihren Übergangsansatz bzw. sowohl quantitative als auch qualitative Informationen über Umklassifizierungen an. 30% machten keine Angaben zu den unternehmensspezifischen Auswirkungen des ECL-Modells. Die ESMA hat keine Durchsetzungsmaßnahmen in Bezug auf IFRS 9 ergriffen.

Auch die Prüfung von nichtfinanziellen Informationen im Zusammenhang mit umweltbezogenen, sozialen und Governance-Aspekten stand im Fokus. Betroffen waren 937 Emittenten, was ca. 35% der geschätzten Gesamtzahl der Emittenten entspricht, die den neuen Anforderungen unterliegen. Dies führte zu 95 Durchsetzungsmaßnahmen.

2.3. ESMA-Statement zum Halbjahresbericht - Folgen von COVID-19

Die ESMA sieht angesichts der Komplexitäten durch die aktuellen Rahmenbedingungen aufgrund der COVID-19 Situation Aktualisierungsbedarf in der Halbjahresberichterstattung 2020 nach IAS 34. In einem am 20.05.2020 veröffentlichten Public Statement der ESMA werden eine Reihe von Themen aufgelistet, deren Beachtung aus Sicht der Behörde eine erhöhte Transparenz in der Finanzkommunikation in den anstehenden Zwischenabschlüssen nach IFRS sowie Zwischenlageberichten gewährleisten. Betroffen ist u.a.:

- COVID-19 als berichtspflichtiges Ereignis (IAS 34.6 und .15 ff.). Die ESMA erwartet, dass COVID-19 für einen großen Teil der Emittenten bedeutend ist. Die ESMA stuft das Corona-Virus als ein so bedeutendes Ereignis ein, dass sich auch zusätzliche Angaben aus IAS 1 ableiten lassen (IAS 1.17c sowie .31 zur „fair presentation“). Als konkrete Beispiele werden die Inanspruchnahme von Hilfsmaßnahmen oder Erleichterungen genannt. Auch im Einklang mit IAS 34.15C sollen die Bedingungen aber auch die Angabepflichten aus den einschlägigen Vorschriften erfüllt werden, nach denen die bilanzielle Abbildung der Hilfsmaßnahme erfolgt (z.B. IAS 20 oder IAS 12). Aktuellstes Anwendungsbeispiel ist das kürzlich veröffentlichte Amendment an IFRS 16 (Amendment to IFRS 16 „COVID-19-Related Rent Concessions“).
- Weiterhin legt die COVID-19 Pandemie nach Ansicht der ESMA mit überwiegender Wahrscheinlichkeit die Schlussfolgerung eines „Triggering Event“ nahe („would most likely constitute a strong basis to conclude“) mit der Folge eines Impairment Tests. Getroffene Annahmen sowie Sensitivitätsanalysen sind offenzulegen (IAS 1.122, .125 und IAS 36.134d und f)). Die Empfehlung ist besonders für den Goodwill-Impairment-Test von Relevanz.

Weiterführende Informationen zum ESMA-Statement finden Sie unter folgendem [Link](#).

2.4. ESMA-Statement zum ausstehenden Endorsement des Amendment to IFRS 16 „COVID-19-Related Rent Concessions“

Das IASB hat im Mai 2020 das *Amendment to IFRS 16 „COVID-19-Related Rent Concessions“* veröffentlicht (siehe Abschnitt 4.2.) und damit temporäre Erleichterungen zur Abbildung von Mietkonzessionen für Leasingnehmer bereitgestellt, die für Berichtsperioden anzuwenden sind, die am oder nach dem 01.06.2020 beginnen. Voraussetzung für die Anwendung in Deutschland und anderen EU-Mitgliedstaaten ist ein rechtzeitiges Endorsement durch die EU. Fragen ergeben sich damit für diejenigen IFRS-Bilanzierer, deren Halbjahres- und Jahresfinanzberichte vor dem noch ausstehenden Endorsement aufzustellen sind. Die ESMA hat am 21.07.2020 eine Stellungnahme veröffentlicht, die einen koordinierten Umgang der europäischen und nationalen Aufsichtsbehörden hinsichtlich der bilanziellen Behandlung von Vertragsmodifikationen empfiehlt, die in den Anwendungsbe- reich der noch nicht in EU-Recht überführten Änderung fallen. Die Anwendung der Modifikationsregelungen bei betroffenen Verträgen soll kein Prüfungsschwerpunkt für Geschäftsjahre darstellen, die am oder vor dem 31.07.2020 enden. Werden die COVID-19-bedingten Erleichterungen für Mietkonzessionen (vor Endorsement) angewendet, ist hierüber im Anhang zu berichten.

3. AKTIVITÄTEN VON DRSC UND IDW

3.1. DRSC verweist bei COVID-19 auf IFRS AH 3

Bereits im Zuge der letzten Wirtschaftskrise in 2009 ist der DRSC Anwendungshinweis 3 (IFRS) herausgegeben worden. Der Anwendungshinweis sollte insbesondere als Hilfestellung für ausgewählte IFRS-Bilanzierungsfragen unter besonderer Berücksichtigung gesamtwirtschaftlicher und unternehmensindividueller Krisensituationen im deutschen Rechtsraum dienen.

Nach Bekanntmachung vom 16.04.2020 ist der DRSC jedoch der Ansicht, dass eine Reihe von den damals adressierten Sachverhalten sowie Beurteilungen auch in der gegenwärtigen Corona-Pandemie noch gültig sind. Daher hat das DRSC den Text kostenfrei auf seine Internetseite gestellt.

Bestimmte Fundstellen im Anwendungshinweis sind jedoch nach Ansicht des IFRS-FA nicht mehr aktuell und müssten überarbeitet werden. Informationen zu den beschlossenen Überarbeitungen finden sich [hier](#).

3.2. Dritter IDW-Fachhinweis und 1. Update zu den Auswirkungen des Coronavirus

Das IDW hat einen dritten fachlichen Hinweis - Zweifelsfragen zu den Auswirkungen der Ausbreitung des Coronavirus auf die Rechnungslegung und deren Prüfung - zu den unter der COVID-19 Pandemie herrschenden Auswirkungen veröffentlicht. Teil 3 ergänzt die beiden bereits veröffentlichten fachlichen Hinweise vom 04.03. und 25.03.2020. Teil 3 wurde am 02.07.2020 um weitere Fragen und Antworten ergänzt (1. Update). Behandelt werden folgende Themen:

- Fragen zur Bilanzierung rund um das Thema Kurzarbeitergeld
- Nachtragsberichterstattung im Anhang
- Remote Audit
- Beurteilung von zukunftsbezogenen Sachverhalten einschließlich der Going-Concern-Prämisse
- Auswirkung der Verschiebung der Hauptversammlung auf die Bestellung der Abschlussprüfers

Das 1. Update enthält zudem Fragen zur Bilanzierung von Mietzugeständnissen beim Leasinggeber infolge des Änderungsstandard zu IFRS 16 „COVID-19-Related Rent Concessions“. Das IDW fasst die Diskussionspapiere zukünftig aktualisiert zusammen. Bei Bedarf sollen weitere Anwendungsfragen ergänzt werden.

3.3. IDW RS HFA 50: Module zu IFRS 9 und IFRS 16 verabschiedet

Am 2. Juni 2020 wurden zwei neue Modulverlautbarungen zu IDW RS HFA 50 zur Klassifizierung und Bewertung von Finanzinstrumenten nach IFRS 9 veröffentlicht.

- IFRS 9-M2: Fraglich ist, ob bei Verkauf von Forderungen aus Lieferungen und Leistungen im Rahmen spezieller Factoring-Vereinbarungen eine Vereinbarkeit mit dem Geschäftsmodell "Halten" i.S.v. IFRS 9 vorliegt. Bei einem automatischen Anbieten der Forderungen zum Verkauf wird keine Vereinbarung mit dem Geschäftsmodell „Halten“ gesehen (vgl. IFRS 9.B4.1.4, Beispiel 3). Anderes kann

gelten, wenn Forderungen aus Lieferungen und Leistungen selektiv in Abhängigkeit von den Liquiditätsbedürfnissen des Unternehmens zum Kauf angeboten werden.

- IFRS 9-M3: Konkretisierung, ob bei unterschiedlichen Ausgabe- bzw. Erwerbszeitpunkten der Finanzinstrumente mit identischen Vertragsbedingungen ggf. geänderte Umstände beim Erstansatz Auswirkung auf die Beurteilung der Zahlungsstrombedingungen haben können.

Am 15.06.2020 hat das IDW noch Anwendungsfragen - vor allem für den deutschen Rechtsraum - in drei neuen Modulen zu IFRS 16 adressiert.

- IFRS 16-M1 (Bilanzierung von Erbbaurechtsverträgen nach deutschem Recht): Das IDW sieht bei Erbbauverträgen die Bilanzierung nach IFRS 16 für gegeben an und schließt daher eine Bilanzierung des Grundstücks nach IAS 16 aus (vgl. IFRS 16.BC138f.). Das Recht, ein Gebäude auf dem Grundstück zu errichten, wird als Recht verstanden über die Nutzung des Vermögenswertes zu entscheiden (vgl. IFRS 16.B24ff.). Da Grundstücke normalerweise eine unbegrenzte wirtschaftliche Nutzungsdauer haben, wird selbst bei Laufzeiten von 100 Jahren und mehr ein weiterhin nutzbarer Vermögenswert an den Eigentümer zurückübertragen (vgl. IFRS 16.B55). Daher seien typische Erbbaurechtsverträgen kein Kauf, sondern ein Leasingverhältnis, da eine Übertragung der Eigentumsrechte am Grundstück nicht stattgefunden hat und das Recht zur Nutzung des Restwerts weiterhin beim Grundstückseigentümer verbleibt.
- IFRS 16-M2 (Bilanzierung von Vereinbarungen zur Überlassung von Firmenwagen an Arbeitnehmer): Solche Überlassungen stellen in der Regel keine Unterleasingverhältnisse nach IFRS 16 dar, sondern sind Teil der Leistungen an Arbeitnehmer nach IAS 19. Voraussetzung dafür ist, dass das Unternehmen nicht bloß als Agent (Vermittler der Leasings) auftritt und somit nicht das gesamte Risiko des Leasingverhältnisses auf den Arbeitnehmer überträgt.
- IFRS 16-M3 (Mieterdarlehen aus Immobilienleasingverträgen): Das IDW sieht es als gegeben an, dass Mieterdarlehen, welche am

Ende der Vertragslaufzeit zurückgezahlt werden sollen, die Definition einer Restwertgarantie nach IFRS 16 erfüllen, wenn die Höhe der Rückzahlung unmittelbar an den Wert (Veräußerungserlös) des Leasinggegenstands geknüpft ist. Restwertgarantien sind vom Leasingnehmer in der Höhe in die Berechnung der Leasingverbindlichkeit aufzunehmen, in welcher der Leasingnehmer diese voraussichtlich leisten muss, um den Garantiebetrug zu erreichen. Ist zu Beginn des Leasingverhältnisses ersichtlich, dass der voraussichtliche Verkaufserlös des Leasinggegenstands zur Rückzahlung des Mieterdarlehens nicht ausreicht, sind die nicht vom Veräußerungserlös gedeckten Darlehenszahlungen als Restwertgarantie zu erfassen. Die monatlichen Leasingraten würden dann - neben der Tilgung der Leasingverbindlichkeit - in Höhe der erwarteten Rückzahlung des Darlehens eine Forderung aufbauen.

3.4. Fachlicher Hinweis des IDW Bankenfachausschusses (BFA)

Der Bankenfachausschuss (BFA) des IDW hat am 19.06.2020 ein Update zu seinem fachlichen Hinweis vom 27.03.2020 veröffentlicht. Betroffen sind die Auswirkungen der Coronavirus-Pandemie auf die Bemessung/Bildung von Wertberichtigungen bei Finanzinstrumenten nach IFRS 9. Auf die Frage, ob die Hinweise des BFA von März auch im Hinblick auf den Halbjahresabschluss grundsätzlich weiterhin zum 30.06.2020 gelten, wird dies vom IDW bestätigt. So wird u.a. festgehalten, dass nach Auffassung des BFA die Corona-Krise nicht zu einem undifferenzierten, automatischen Transfer von Finanzinstrumenten von der Stufe 1 in die Stufe 2 oder gar Stufe 3 führt. Weiterhin sei es nicht sachgerecht, Kreditforderungen trotz der Corona-Rezession undifferenziert in Stufe 1 zu belassen. Für Wertminderungen zum 30.06.2020 sei zu berücksichtigen, dass sich die Unsicherheiten der künftigen wirtschaftlichen Entwicklung allmählich reduzieren, da sich eine länger andauernde Krise abzeichne. Daher sei eine Erhöhung der bilanziellen Risikoversorge nach IFRS 9 zum 30.06.2020 zu erwarten.

4. AKTIVITÄTEN DES IASB/ IFRS IC

4.1. Änderungen an IFRS 17 und IFRS 4

Der IASB hat am 25.06.2020 Änderungen an IFRS 17 veröffentlicht. Hierdurch wurde v.a. der Erstanwendungszeitpunkt von IFRS 17 auf Geschäftsjahre verschoben, die ab dem 01.01.2023 beginnen. Einen Überblick über die weiteren Änderungen, u.a. die Ausnahme bestimmter Kreditkarten- und ähnlicher Verträge, die Versicherungskomponenten beinhalten, aus dem Anwendungsbereich des IFRS 17, findet sich [hier](#).

Für IFRS 17 steht auf europäischer Ebene noch eine Übernahme durch die Europäische Kommission aus. Daher bedurfte es einer weiteren Änderung an IFRS 4. IFRS 4 sieht in der aktuell auf EU-Ebene anerkannten und damit rechtsverbindlichen Fassung noch eine Erstanwendung des IFRS 9 durch bestimmte Versicherungsunternehmen für Geschäftsjahre, die ab dem 1. Januar 2021 beginnen, vor.

Die ebenfalls am 25.06.2020 veröffentlichten Änderungen an IFRS 4 „Applying IFRS 9 Financial Instruments with IFRS 4 Insurance Contracts“ sehen eine - analoge - Verlängerung des Zeitraums für die vorübergehende Befreiung bestimmter Versicherungsunternehmen von der Anwendung des IFRS 9 (temporary exemption from IFRS 9) vor, sodass für die betroffenen Versicherungsunternehmen die Anwendung von IAS 39 für Geschäftsjahre, die vor dem 1. Januar 2023 beginnen, zulässig bleibt.

4.2. IFRS 16 Änderung zu Mietkonzessionen

Der IASB hat am 28.05.2020 die Änderungen an IFRS 16 „COVID-19-Related Rent Concessions“ nur 5 Wochen nach dem Exposure Draft veröffentlicht und damit temporäre Erleichterungen zur Abbildung von Mietkonzessionen für Leasingnehmer bereitgestellt. Die Erleichterungsvorschrift ist für Berichtsperioden anzuwenden, die am oder nach dem 1. Juni 2020 beginnen. Eine frühere Anwendung ist möglich. Voraussetzung für die Anwendung in Deutschland ist formell ein Endorsement durch die EU, welches erst Q3/Q4 2020 erwartet wird (siehe hierzu aber ESMA-Statement in Abschnitt 2.4.). Die Änderung erlaubt es Leasingnehmern als praktisches Hilfsmittel, nicht zu beurteilen, ob bestimmte Mietzugesstände im Zusammenhang mit COVID-19 eine

Mietvertragsänderung (lease modification) darstellen. Stattdessen sind diese Mietzugesstände so zu bilanzieren, als wären sie keine Modifikation. Die Erleichterungsvorschrift ist auf COVID-19-bedingte reduzierte Mietzahlungen anzuwenden, die vor oder am 30. Juni 2021 fällig sind. Im Anhang ist zu berichten, sofern Mietkonzessionen wahlweise nicht als Modifikation behandelt werden und für welche Verträge die Erleichterungsvorschrift angewendet wurde. Ferner ist der Betrag der ergebniswirksam erfassten Änderungen der Mietzahlungen anzugeben. Die Angabevorschriften nach IAS 8.28f) entfallen.

4.3. AIP 2018-2020 sowie weitere begrenzte Änderungen an IFRS

Der IASB veröffentlichte am 14.05.2020 mehrere sog. narrow-scope amendments mit begrenztem Umfang an verschiedenen IFRS. Die Änderungen im Zuge eines neuen Zyklus des Annual Improvements (AIP 2018-2020) betreffen IFRS 1 (Anwendung von IFRS 1.D16a)), IFRS 9 (Gebühren beim 10%-Test), IFRS 16 (Klarstellung zu Illustrative Example 13) sowie IAS 41 (Angleichung von IAS 41.22 an IFRS 13). Die weiteren veröffentlichten Änderungen sind die Erfassung von Erlösen aus Verkäufen während der Phase der Herstellung/Errichtung einer Sachanlage (IAS 16), Kosten der Vertragserfüllung (IAS 37) sowie diverse Änderungen an IFRS 3 infolge der Änderungen am Rahmenkonzept. Ein Überblick über die Änderungen findet sich [hier](#). Alle Änderungen sind erstmals für Geschäftsjahre verpflichtend anzuwenden, die am 01.01.2022 oder später beginnen, für EU-Bilanzierer ist eine vorherige Übernahme in EU-Recht vorausgesetzt.

4.4. Änderungen an IAS 1 zum Ausweis von Schulden verschoben

Der IASB veröffentlichte bereits Ende Januar eine Änderung an IAS 1 - Classification of Liabilities as Current or Non-current. Die Änderungen sind nur als Klarstellung der bestehenden Regeln anzusehen. Die Änderungen an IAS 1 legen in der bisherigen Fassung als Erstanwendungsdatum den 01.01.2022 fest. Aufgrund der Coronapandemie hat das IASB - mit Veröffentlichung vom 15.07.2020 - (nur) das Datum der Erstanwendung um ein Jahr auf den 01.01.2023 verschoben, um Unternehmen genügend Zeit für die Umsetzung

(z.B. Vertragsanpassungen, Covenantklauseln neu verhandeln) zu geben.

4.5. ED/2020/1 als Reaktion zur IBOR-Reform

Am 10.04.2020 hat der IASB Phase 2 seines IBOR-Projekts mit Veröffentlichung des Exposure Draft ED/2020/1 gestartet. Der Entwurf konnte bis 25.05.2020 beim IASB kommentiert werden.

Die vorgeschlagenen Änderungen umfassen im Überblick:

- Eine Änderung der Ermittlung vertraglicher Zahlungsströme infolge der IBOR-Reform kann eine Modifikation darstellen, selbst wenn sich keine vertraglichen Bedingungen ändern. Als Übergangserleichterung kann für Barwertänderungen durch den Übergang auf die neuen Referenzzinssätze der practical expedient in IFRS 9.B5.4.5 angewendet werden.
- Fortführung bilanzieller Sicherungsbeziehungen (hedge accounting) nach Übergang auf die neuen Referenzzinssätze. Eine Änderung des Referenzzinssatzes stellt nur eine begrenzte Änderung der dokumentierten Sicherungsbeziehung dar.
- Anpassungen an IFRS 16 (Umgang mit lease modifications als direkte Folge der IBOR-Reform) und IFRS 4 (Modifikationen von Finanzinstrumenten infolge der IBOR-Reform; Verweis auf IFRS 9 Ausnahmen) sowie zusätzliche Angabepflichten nach IFRS 7 (u.a. Art und Ausmaß der Risiken, die sich aus der IBOR-Reform ergeben sowie Steuerung dieser Risiken).

Die vorgeschlagenen Änderungen sollen für Geschäftsjahre, die am oder nach dem 1.1.2021 beginnen, verpflichtend anzuwenden sein.

4.6. Entscheidungen des IFRS IC in Q2/2020

Norm	Kurzbeschreibung	Monat
IAS 12	Wenn sich aus der Realisierung des Buchwerts eines Vermögenswerts mehrfache steuerliche Konsequenzen ergeben (können), sind beide steuerlichen Konsequenzen – und mangels Verrechnungsmöglichkeit getrennt - für die Ermittlung latenter Steuern zu berücksichtigen.	April

IFRS 16	Betroffen sind Sale and lease back-Transaktionen, bei denen die vereinbarten Leasingzahlungen ausschließlich variabler Natur sind. Da der Gegenstand rein rechtlich vollständig veräußert, jedoch ökonomisch betrachtet (nur) ein Teil der Nutzungsrechte übertragen und der übrige Teil einbehalten wurde, ist der Buchgewinn nur anteilig (in Höhe des übertragenen Anteils) zu erfassen. Der Wert des Nutzungsrechts, welches den einbehaltenen Anteil am Sachvermögenswert widerspiegelt, ergibt sich aus der Differenz zwischen dem gesamten Vermögenswert und dem übertragenen Anteil.	Juni
IAS 12	Im Konzernabschluss sind für temporäre Differenzen in Zshg. mit einem Konzernunternehmen latente Steuern zu bilanzieren, außer das Mutterunternehmen kann den Zeitpunkt der Umkehrung der Differenz beeinflussen und dies wird nicht in naher Zukunft erfolgen (IAS 12.39). Die Höhe der latenten Steuern ergibt sich aus dem Steuersatz für ausgeschüttete Gewinne (IAS 12.51).	Juni
IAS 38	Die gezahlte Transfersumme für einen Fußballspieler stellt eine Kompensation für den Erhalt des Registrierungsrechts dar. Dieses Recht ist ein immaterieller Vermögenswert gem. IAS 38, daher sind auch die Ausbuchungsregelungen (sowie der GuV-Ausweis) nach IAS 38 zu bilanzieren.	Juni

5. AKTIVITÄTEN AUF EUROPÄISCHER EBENE

5.1. EFRAG-Diskussionspapier zu *crypto assets/liabilities*

Die European Financial Reporting Advisory Group (EFRAG) hat am 20.07.2020 ein Diskussionspapier zur Bilanzierung von *crypto assets* und *crypto liabilities* veröffentlicht. EFRAG hatte die Thematik insbesondere aufgrund des Wachstumspotentials sowie der vielfältigen Erscheinungsformen (> 5.000 Formen) angestoßen, aber auch aufgrund der hohen Risikopotentiale von *crypto assets* sowie einer fehlenden adäquaten Finanzberichterstattung in IFRS Abschlüssen über derartige Vermögenswerte. Das Diskussionspapier widmet sich der Bilanzierung von *crypto assets* sowohl aus Sicht des Anlegers derartiger Vermögenswerte aber auch aus Sicht der Emittenten, ausgehend von einer zunächst im Diskussionspapier vorgenommenen Begriffsklärung. Definiert werden *crypto assets* „als digitale Verkörperung („digital representations“) von Werten oder vertraglichen Rechten“, die dezentral und verschlüsselt aufbewahrt und übertragen werden. Die hierfür am weitesten verbreitete bzw. bekannteste distributed ledger network Technologie ist die sogenannte blockchain. Korrespondierend werden *crypto liabilities* als Verpflichtungen, die aus der Herausgabe von *crypto assets* für den Emittenten resultieren, definiert. Weiterführende Informationen sind [hier](#) zu finden.

6. BLICKPUNKT: DP/2020/1 - DAS DISKUSSIONSPAPIER DES IASB ZUR WEITERENTWICKLUNG DER GOODWILLBILANZIERUNG - TEIL 1

6.1. Einleitung

Der IASB hat nach längerer Beratung mit Stakeholdern und im Nachgang des bereits im Jahre 2015 abgeschlossenen Post-Implementation Review (PIR) von IFRS 3 im März 2020 das Diskussionspapier „Business Combinations - Disclosures, Goodwill and Impairment“ (DP/2020/1) veröffentlicht. Mit dem Diskussionspapier wird ein durch den sog. Due Process vorgegebener Diskussionsprozess eingeleitet. Stellungnahmen zum Diskussionspapier können bis zum 31.12.2020 beim IASB eingereicht werden.

6.2. Überblick der Themen des DP/2020/1

Folgende vorläufige Sichtweisen des IASB zu insgesamt vier Themenblöcken werden vorgestellt:

- Verbesserung der Anhangangaben durch zusätzliche Informationen zur Subsequent Performance, d.h. Informationen zur Performance des erworbenen Unternehmens nach der Akquisition unter Bezugnahme auf den aus IFRS 8 bekannten Management-Approach.
- Ersatz des jährlich verpflichtenden Impairment Test durch einen lediglich anlassbezogenen Test (Indicator-Based Approach) und mögliche Wiedereinführung der planmäßigen Goodwill-Abschreibung.
- Vereinfachungen des Impairment Tests, u.a. durch die Erlaubnis der Berücksichtigung von Cashflows aus erwarteten Restrukturierungen und Erweiterungsinvestitionen und der Nutzung von Nach-Steuer-Diskontierungssätzen bei der Berechnung des Nutzungswerts.
- Umfang der Identifizierung separat vom Goodwill anzusetzender immaterieller Vermögenswerte und Darstellung des Eigenkapitals ohne Goodwill.

Aufgrund des Umfangs werden in Teil 1 die Ansätze des IASB zur Verbesserung der Angaben, insbesondere auch dessen Steuerung aus Sicht des Managements in den Folgeperioden, beleuchtet. Teil 2 in der nächsten Ausgabe des IFRS Bulletin widmet sich dann den weiteren Themen, insbesondere der Kernfrage um den Beibehalt des Impairment Only Approach sowie den Ansätzen des IASB, um den Impairment Test zu vereinfachen.

6.3. Verbesserung der Angaben zu *business combinations*

Investoren haben an den IASB adressiert, dass Unternehmen nicht genug Informationen über die Zielsetzung sowie die nachfolgende Performance eines Erwerbs (Subsequent Performance) veröffentlichen. Insbesondere die Unternehmensleitung könne mit den vorhandenen Rechnungslegungsinformationen nicht zur Rechenschaft über den Erfolg oder Misserfolg von Unternehmenszusammenschlüssen gezogen werden.

Um die Entscheidungsnützlichkeit der Angaben zu Unternehmenszusammenschlüssen zu erhöhen, schlägt der IASB daher eine Ausweitung der

Angabepflichten vor, die wesentlich über die aktuellen gemäß IFRS 3.B64 (d) geforderten qualitativen Angaben der Primärziele einer Akquisition hinausgehen. Unternehmen sollen im Erwerbszeitpunkt die strategischen Gründe für die Übernahme und die mit der Übernahme verbundenen konkreten Ziele nicht nur qualitativ, sondern auch quantitativ mit den von ihnen in der internen Überwachung verwendeten Kennzahlen („metrics“) zur Überwachung der Zielerreichung angeben und für Zwecke nach IFRS 3 in den Folgeperioden Angaben zu dem Ausmaß der Zielerreichung machen (Soll-Ist-Vergleich mittels der IFRS-Anhangangaben). Sofern die Unternehmensleitung eine Akquisition nicht überwacht, wird für den Anhang ein Hinweis mit entsprechender Begründung eingefordert.

Der Umfang der Disclosures soll sich hierbei am Management-Approach des IFRS 8 orientieren. Damit ist insbesondere verbunden, dass die Informationsversorgung des oder der Hauptentscheidungsträger (Chief Operating Decision Maker) i.S.d. IFRS 8 zur Eingangsvoraussetzung für die Abgabepflicht erhoben wird. Zeitlich sollen Angaben über die Folgeperioden mindestens für zwei volle Folgejahre nach der Transaktion gemacht werden und danach nur noch, falls das unternehmensinterne Monitoring fortgeführt wird.

Es wird abzuwarten bleiben, inwieweit die aktuellen Vorschläge des IASB noch nachzubessern sind. Umsetzungsfragen sind bereits jetzt erkennbar, beispielweise, weil ex post unbekannt bleiben wird, wie das Alternativszenario ohne den Erwerb ausgesehen hätte. In diesem Zusammenhang wird in der weiteren Auseinandersetzung die bereits im Diskussionspapier angesprochene Fragestellung Bedeutung erlangen, ob das erworbene Unternehmen oder das kombinierte Geschäft die primäre Betrachtungsebene darstellen soll. Aufgrund der Einzelfallabhängigkeit der Ausgestaltung einer sachgerechten Erfolgsmessung bezieht sich der IASB durchgängig auf den aus IFRS 8 bekannten Management Approach und somit auf die intern vorhandene Erfolgsmessung.

Gerade vor diesem Hintergrund ist zu erwarten, dass in der Diskussion der Vorschläge insbesondere die Berichterstattung an den CODM i.S.d. IFRS 8 und daraus ggf. resultierende unerwünschte Umgehungsmöglichkeiten der Angabepflichten einen besonderen Raum einnehmen werden.

*Literaturhinweis: Angelehnt an *Faßhauer / Schubert / Özcan*, IRZ 7/8 2020 S. 337 ff.

Anlage - Überblick über die Projekte des IASB

Maintenance Projects	Nächster milestone	Zeitpunkt
2019 Comprehensive Review of the IFRS for SMEs Standard	Request for Information Feedback	-
Accounting Policies and Accounting Estimates (Amendments to IAS 8)	IFRS Amendment	Q4 2020
Availability of a Refund (Amendments to IFRIC 14)	Decide Project Direction	-
Deferred tax related to assets and liabilities arising from single transaction (Amendments to IAS 12)	Decide Project Direction	Q4 2020
Disclosure Initiative - Accounting Policies	IFRS Amendment	Q4 2020
Disclosure Initiative - Targeted Standards level Review of Disclosures	ED	H1 2021
IBOR Reform and its Effects on Financial Reporting - Phase 2	ED	August 2020
Lack of Exchangeability (Amendments to IAS 21)	ED	-
Lease Liability in a Sale and Leaseback	ED	September 2020
Provisions—Targeted Improvements	Decide Project Direction	-
Standard-Setting Projects	Nächster milestone	Zeitpunkt
Disclosure Initiative Subsidiaries that are SMEs	DP oder ED Decision	Q4 2020
Management Commentary	ED	H1 2021
Rate-regulated Activities	ED	Q4 2020
Primary Financial Statements	ED Feedback	Q4 2020

Research Projects	Nächster milestone	Zeitpunkt
Business Combinations under Common Control	DP	September 2020
Dynamic Risk Management	Core Model Outreach	October 2020
Extractive Activities	Decide Project Direction	H1 2021
Financial Instruments with Characteristics of Equity	Decide Project Direction	Q4 2020
Goodwill and Impairment	DP Feedback	H1 2021
Pension Benefits that Depend on Asset Returns	Review Research	Q4 2020
Post-implementation Review of IFRS 10, IFRS 11 and IFRS 12	Request for Information	October 2020
Other Projects	Nächster milestone	Zeitpunkt
2020 Agenda Consultation	Request for Information	H1 2021
Due Process Handbook Review	Revised Due Process Handbook	August 2020
IFRS Taxonomy Update—2020 General Improvements and Common Practice	Proposed IFRS Taxonomy Update	October 2020
IFRS Taxonomy Update—Amendments to IFRS 17, IFRS 4 and IAS 16	Proposed Update Feedback	Q4 2020
IFRS Taxonomy Update—Common Practice (IAS 19 Employee Benefits)	Proposed IFRS Taxonomy Update	October 2020
IFRS Taxonomy Update—COVID-19-Related Rent Concessions (Amendment to IFRS 16)	Final IFRS Taxonomy Update	August 2020
IFRS Taxonomy Update—Interest Rate Benchmark Reform—Phase 2	Proposed IFRS Taxonomy Update	September 2020

HAMBURG (ZENTRALE)

Fuhrentwiete 12
20355 Hamburg
Telefon: +49 40 30293-0
Telefax: +49 40 337691
hamburg@bdo.de

BERLIN

Katharina-Heinroth-Ufer 1
10787 Berlin
Telefon: +49 30 885722-0
Telefax: +49 30 8838299
berlin@bdo.de

BIELEFELD

Viktoriastraße 16-20
33602 Bielefeld
Telefon: +49 521 52084-0
Telefax: +49 521 52084-84
bielefeld@bdo.de

BONN

Godesbergerallee 119
53175 Bonn
Telefon: +49 228 9849-0
Telefax: +49 228 9849-450
bonn@bdo.de

BREMEN

Bürgermeister-Smidt-Straße 128
28195 Bremen
Telefon: +49 421 59847-0
Telefax: +49 421 59847-75
bremen@bdo.de

BREMERHAVEN

Grashoffstraße 7
27570 Bremerhaven
Telefon: +49 471 8993-0
Telefax: +49 471 8993-76
bremerhaven@bdo.de

CHEMNITZ

Sophienstraße 7
09130 Chemnitz
Telefon: +49 371 4348-0
Telefax: +49 371 4348-300
chemnitz@bdo.de

DORTMUND

Stockholmer Allee 32b
44269 Dortmund
Telefon: +49 231 419040
Telefax: +49 231 4190418
dortmund@bdo.de

DRESDEN

Am Waldschlößchen 2
01099 Dresden
Telefon: +49 351 86691-0
Telefax: +49 351 86691-55
dresden@bdo.de

DÜSSELDORF

Georg-Glock-Straße 8
40474 Düsseldorf
Telefon: +49 211 1371-0
Telefax: +49 211 1371-120
duesseldorf@bdo.de

ERFURT

Arnstädter Straße 28
99096 Erfurt
Telefon: +49 361 3487-0
Telefax: +49 361 3487-19
erfurt@bdo.de

ESSEN

Max-Keith-Straße 66
45136 Essen
Telefon: +49 201 87215-0
Telefax: +49 201 87215-800
essen@bdo.de

FLensburg

Am Sender 3
24943 Flensburg
Telefon: +49 461 90901-0
Telefax: +49 461 90901-1
flensburg@bdo.de

FRANKFURT/MAIN

Hanauer Landstraße 115
60314 Frankfurt am Main
Telefon: +49 69 95941-0
Telefax: +49 69 95941-111
frankfurt@bdo.de

Freiburg i. Br.

Bismarckallee 9
79098 Freiburg i Br.
Telefon: +49 761 28281-0
Telefax: +49 761 28281-55
freiburg@bdo.de

HANNOVER

Landschaftstraße 2
30159 Hannover
Telefon: +49 511 33802-0
Telefax: +49 511 33802-40
hannover@bdo.de

KASSEL

Theaterstraße 6
34117 Kassel
Telefon: +49 561 70767-0
Telefax: +49 561 70767-11
kassel@bdo.de

KIEL

Koboldstraße 2
Hermann-Kobold-Haus
24118 Kiel
Telefon: +49 431 51960-0
Telefax: +49 431 51960-40
kiel@bdo.de

KÖLN

Im Zollhafen 22
50678 Köln
Telefon: +49 221 97357-0
Telefax: +49 221 7390395
koeln@bdo.de

LEER

(BDO DPI AG
Wirtschaftsprüfungsgesellschaft)
Hauptstraße 1
26789 Leer
Telefon: +49 491 978 80 0
Telefax: +49 491 978 80 199
info@bdo-dpiag.de

LEIPZIG

Großer Brockhaus 5
04103 Leipzig
Telefon: +49 341 9926600
Telefax: +49 341 9926699
leipzig@bdo.de

LÜBECK

Kohlmarkt 7-15
23552 Lübeck
Telefon: +49 451 70281-0
Telefax: +49 451 70281-49
luebeck@bdo.de

MÜNCHEN

Landaubogen 10
81373 München
Telefon: +49 89 76906-0
Telefax: +49 89 76906-144
muenchen@bdo.de

OLDENBURG

(BDO Oldenburg GmbH
& Co KG Wirtschaftsprüfungsgesellschaft)
Moslestraße 3
26122 Oldenburg
Telefon: +49 441 98050-0
Telefax: +49 441 98050-180
kontakt@bdo-arbicon.de

ROSTOCK

Stangenland 2a
18146 Rostock
Telefon: +49 381 493028-0
Telefax: +49 381 493028-28
rostock@bdo.de

STUTTGART

Eichwiesenring 11
70567 Stuttgart
Telefon: +49 711 50530-0
Telefax: +49 711 50530-199
stuttgart@bdo.de

WIESBADEN


Gustav-Nachtigal-Straße 5
65189 Wiesbaden
Telefon: +49 611 99042-0
Telefax: +49 611 99042-99
wiesbaden@bdo.de

WELTWEIT

Brussels Worldwide Services BVBA
Brussels Airport
The Corporate Village, Elsinore Building
Leonardo Da Vincilaan 9 – 5/F
B-1930 Zaventem
Telefon: +32 2 778 01 00
Telefax: +32 2 771 56 56
www.bdointernational.com

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. Copyright © BDO 2020

Vorsitzender des Aufsichtsrats: Johann C. Lindenberg;
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

Telefon: +49 211 1371-200
Telefax: +49 211 1371-120
tace@bdo.de

www.bdo.de

