

# IFRS-BULLETIN

Übernahme der Änderungen an IFRS 17, ED/2021/10 mit Änderungsvorschlägen an IAS 7 und IFRS 7, ED/2021/9 mit Änderungen an IAS 1

u.a. Veröffentlichung von ESMA/BaFin-Prüfungsschwerpunkten, IDW veröffentlicht Q&A zur Berücksichtigung von ESG Aspek-

**BLICKPUNKT:** Bilanzierung von Ersatzteilen nach IFRS



## NEWS@BDO NR. 1 - 2022

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  
[tace@bdo.de](mailto:tace@bdo.de)

## Editorial

Wir begrüßen Sie herzlich zur abschließenden Ausgabe unseres „IFRS-Bulletins“ für das Jahr 2021, 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 Q4/2021 vor. Bei den Enforcementaktivitäten werden die Prüfungsschwerpunkte der ESMA sowie der BaFin beleuchtet.

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

Im aktuellen Blickpunktthema beschäftigen wir uns mit dem Thema Bilanzierung von Ersatzteilen nach IFRS.

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 im Zeitraum Oktober bis Dezember 2021 in EU-Recht übernommen (EU-Anwendungszeitpunkt jeweils in Klammern):

- Änderungen IFRS 17 - *Insurance Contracts; including Amendments to IFRS 17 (issued on 15 June 2020)* (01.01.2023)

Zeitpunkt des Inkrafttretens von IFRS 17 sowie der Änderungen aus 2020 ist der 1.1.2023. Bei der Bildung von Jahreskohorten (Anwendung von IFRS 17.22) gilt jedoch für EU-Anwender gem. EU-Verordnung eine optionale Ausnahmeregelung ([Artikel 2 der EU-Verordnung](#)). Eine Inanspruchnahme ist eindeutig kenntlich zu machen. Ebenso wird festgehalten, dass die EU-Kommission bis zum 31.12.2027 die Ausnahme von der Vorgabe zur Bildung von Jahreskohorten überprüfen wird.

### 1.2. Ausstehende Übernahmen

Das *Endorsement* der nachfolgenden Standards sowie Änderungen an den IFRS steht noch aus (erwartetes *Endorsement* jeweils in Klammern; EFRAG-Stand: 28.12.2021):

- 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* (noch offen, da kurzfristig ein *Amendment* des IASB erwartet wird)
- Änderungen an IAS 1 und *IFRS Practice Statement 2: Disclosure of Accounting policies* (noch offen)
- Änderungen an IAS 8: *Definition of Accounting Estimates* (noch offen)
- 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 finden Sie [hier](#).

## 2. EUROPÄISCHES ENFORCEMENT

### 2.1. ESMA/BaFin-Prüfungsschwerpunkte

Am 29.10.2021 hat die Europäische Wertpapier- und Marktaufsichtsbehörde (*European Securities and Markets Authority*; ESMA) ihre europäischen Prüfungsschwerpunkte für das nachfolgende Kalenderjahr 2022, betreffend Abschlüsse gelisteter Unternehmen aus dem Kalenderjahr 2021, veröffentlicht.

Die ESMA-Prüfungsschwerpunkte ergänzen - wie in den Vorjahren - die durch die nationalen Enforcer gesetzten Schwerpunkte und sind für die Unternehmen daher von gleicher Relevanz wie die national spezifischen Prüfungsschwerpunkte.

Die von der ESMA gelegten Schwerpunkte für IFRS-Abschlüsse betreffen

- Auswirkungen von COVID-19
- Klimabezogene Angaben und
- Bemessung von erwarteten Kreditverlusten (ECL) bei Kreditinstituten.

Im Bereich der nicht-finanziellen Berichterstattung werden ebenfalls die Auswirkungen von COVID-19 und klimabezogene Angaben sowie die Offenlegungspflichten gem. Artikel 8 der Taxonomieverordnung betrachtet. Im dritten Bereich werden die Vorgaben zu *Alternative Performance Measures* (APM) in den Kontext zu den Auswirkungen von COVID-19 gesetzt. Neben den Schwerpunkten erinnert die ESMA die Emittenten auch daran, dass ab dem Geschäftsjahr 2021 alle Jahresfinanzberichte gemäß Artikel 4 der Transparenzrichtlinie (2004/109/EG) in Übereinstimmung mit dem *European Single Electronic Format* (ESEF) erstellt werden müssen.

Weitere Informationen finden Sie [hier](#). Das *Public Statement* ist unter folgendem Link [hier](#) zugänglich.

Am 29.11.2021 veröffentlichte die Bundesanstalt für Finanzdienstleistungsaufsicht (BaFin) den für Deutschland nationalen Prüfungsschwerpunkt. Die BaFin wird in den Konzernabschlüssen 2021 schwerpunktmäßig Lieferkettenfinanzierungen (*Reverse Factoring*) überprüfen. Als unmittelbare Konsequenz aus dem Fall Wirecard plant die BaFin zudem, in begründeten Einzelfällen auch zu prüfen, ob angegebene Zahlungsmittel und Vermögenswerte tatsächlich vorhanden sind. Darüber

hinaus wird die Aufsicht verstärkt auf nachvollziehbare und nachprüfbare Buchführungsunterlagen achten.

Weitere Informationen erhalten Sie [hier](#). Die offizielle Presseerklärung ist [hier](#) aufrufbar.

## 2.2. ESMA-Bericht zur Anwendung von IFRS 7 und IFRS 9 für erwartete Kreditverluste bei Kreditinstituten

Die Europäische Wertpapier- und Marktaufsichtsbehörde ESMA hat am 15.12.2021 einen Bericht veröffentlicht, der einen Überblick über die Prinzipien und Vorschriften in IFRS 7 und IFRS 9 in Bezug auf die Bewertung und Angabe von erwarteten Kreditverlusten (ECL) durch europäische Kreditinstitute enthält. Die Überprüfung basiert auf einer Desktop-Prüfung der (IFRS) Jahresabschlüsse 2020 einer Stichprobe von 44 europäischer Kreditinstitute.

Im September 2021 führte die ESMA weiterhin einen Workshop mit europäischen Kreditinstituten und anderen Stakeholdern wie Wirtschaftsprüfern, Analysten, Anlegern und Akademikern durch, um die Ergebnisse zu diskutieren. Auch nationale Enforcementbehörden nahmen an den Diskussionen teil. Der Bericht berücksichtigt die Beiträge dieses Workshops.

Der Bericht konzentriert sich auf die folgenden Bereiche:

- a) Allgemeine Aspekte der ECL-Angaben
- b) Bewertung des signifikanten Anstiegs des Kreditrisikos
- c) Zukunftsorientierte Informationen
- d) Erläuterung von Änderungen bei den Wertberichtigungen
- e) Transparenz der Angaben zu den Kreditrisikopositionen
- f) ECL-Sensitivitätsangaben

Insgesamt zeigen die Ergebnisse, dass die Grundsätze und Anforderungen der Standards in den Jahresabschlüssen der untersuchten Banken im Allgemeinen gut abgedeckt wurden. Allerdings gibt es Potential für Verbesserungen bei den Themen Compliance, Vergleichbarkeit und Transparenz in Bezug auf Anwendung der Standardanforderungen. Generell bemängelte die ESMA das Fehlen unternehmensspezifischer Details sowie fehlender erläuternder Erklärungen in einigen Bereichen. Darüber hinaus stellte die ESMA fest, dass die ECL-

bezogenen Angaben in verschiedenen Teilen des Abschlusses, im Lagebericht (*management commentary*) oder im Risikobericht durch Querverweise besser verknüpft werden sollten.

Die ESMA beabsichtigt, die Ergebnisse der zugrundeliegenden Studie auch in ihrer Antwort an das IASB im Zusammenhang mit dem *Post-Implementation Review* von IFRS 9 zu nutzen. Für 2022 wird die Überprüfung der Wertminderungsanforderungen von IFRS 9 erwartet.

Weiterführende Informationen finden Sie [hier](#).

## 2.3. Ergänzungen für ESEF

Am 10.12.2021 hat die ESMA Änderungen des neuen europäischen einheitlichen elektronischen Berichtsformats (*European Single Electronic Format*, ESEF) veröffentlicht, die darauf abzielen, die ESEF-Taxonomie an den neuesten Stand der IFRS anzupassen. Der Entwurf der Aktualisierung 2021 der ESEF-Verordnung wurde von der ESMA im Mai 2021 vorgelegt, von der Europäischen Kommission am 29.11.2021 angenommen und unterliegt derzeit der Prüfung durch das Europäische Parlament und den Rat. Sollten diese keine Einwände erheben, dürfte die Aktualisierung 2021 der ESEF-Verordnung etwa Anfang März 2022 in Kraft treten. Die aktualisierte Version ist [hier](#) verfügbar.

## 3. AKTIVITÄTEN VON DRSC UND IDW

### 3.1. IDW veröffentlicht Q&A zur Berücksichtigung von ESG-bezogenen Aspekten in IFRS-Abschlüssen

Mangels eines eigenen IFRS für Nachhaltigkeit oder Klimarisiken (ESG-bezogene Aspekte) sind konkrete Anwendungsfälle in den Einzelstandards des prinzipienorientierten Regelwerks zu verorten. Das IDW hat mit einer neuen Publikation „Fragen und Antworten“ (Q&A) vom 22.12.2021 eine Zusammenfassung veröffentlicht, wo sich ESG-Aspekte bereits heute im IFRS-Abschluss niederschlagen können. Gegenstand der Veröffentlichung des IDW sind ausgewählte Fragen und Antworten zur IFRS-Rechnungslegung mit Bezug zu Nachhaltigkeitsthemen. Betroffen sind u.a. mögliche Auswirkungen auf immaterielle Vermögenswerte oder Vorräte auf der Aktivseite sowie Umwelt- und Rückbauverpflichtungen auf der Passivseite. Die Ausführungen stehen dabei unter dem Vorbehalt, dass durch das IASB und das IFRS IC keine abweichende Auffassung geäußert wird.

Weiterhin findet sich im einleitenden Teil der Publikation auch eine Abgrenzung des Begriffs „Nachhaltigkeit“ sowie ein (nicht abschließender) Überblick über Indikatoren, die beispielhaft für eine erhöhte Betroffenheit von Unternehmen auf ESG-Faktoren sprechen können. Dies soll der initialen Einschätzung dienen, bei denen klimabezogene Auswirkungen auf Vermögenswerte, Schulden und/oder Anhangangaben denkbar sind. Auf die einschlägigen Abschnitte in dem Fragen-und-Antworten-Papier wird dabei verwiesen.

Das Fragen-und-Antworten-Papier des IDW ist [hier](#) abrufbar. Weitere Informationen finden Sie [hier](#).

### 3.2. IDW RS HFA 50 um Modul IAS 1-M1 zu *Reverse Factoring* ergänzt

Das IDW hat am 6.12.2021 bekanntgegeben, dass die IFRS-Modulverlautbarung IDW RS HFA 50 um ein weiteres Modul IAS 1-M1 ergänzt wird. Dieses Modul befasst sich ebenfalls mit Zweifelsfragen bei der bilanziellen Abbildung von *Reverse-Factoring-Transaktionen* unter Berücksichtigung der IFRS IC *Agenda Decision* von Dezember 2020. Thematisiert werden darin die Darstellung von Verbindlichkeiten i.Z.m. *Reverse-Factoring-Transaktionen* in der Bilanz und in der Kapitalflussrechnung sowie die ggf. erforderlichen Angaben im Abschluss des Schuldners (Kunden). Auch das Sonderthema abstraktes vs. deklaratorisches Schuldneranerkennnis und die Auswirkungen auf die Ausbuchtungsregelungen werden im Modul in den Kontext zur IFRS IC Entscheidung zum Ausweis gesetzt.

Das neue Modul wurde vom FAB am 26.10.2021 verabschiedet und wird die entsprechenden Abschnitte zum Thema *Reverse-Factoring* in IDW RS HFA 48 (Abschn. 3.2.3) und in IDW RS HFA 9 (Abschn. 5.3.) ersetzen.

Weitere Informationen erhalten Sie [hier](#).

### 3.3. DRSC Stellungnahme zum Information Request des IASB zur *Goodwill-Folgebewertung*

Im Nachgang zum Feedback zum DP/2020/1 *Business Combinations - Disclosures, Goodwill and Impairment* hat das IASB am 20.09.2021 einen Information Request veröffentlicht, mit der Bitte um Einschätzungen zu den potentiellen Auswirkungen eines eventuellen Übergangs auf eine planmäßige Abschreibung des *Goodwill*. Dies ist insbesondere vor dem Hintergrund der vorläufigen Entscheidung

des US-amerikanischen Standardsetters FASB [von Ende Dezember](#) zu sehen, der eine Rückkehr zu einer planmäßigen Folgebewertung erwägt.

Das DRSC hat am 23.11.2021 seine Stellungnahme an das IASB übermittelt. Auf der Grundlage der Einschätzungen der großen Wirtschaftsprüfungsgesellschaften in Deutschland ist man auch zu dem Ergebnis gekommen, dass die im DRS 23 genannten Kriterien gut geeignet sind, die Nutzungsdauer des Geschäfts- oder Firmenwertes nachvollziehbar und überprüfbar zu schätzen.

Weitere Informationen finden Sie [hier](#).

## 4. AKTIVITÄTEN DES IASB/IFRS IC

### 4.1. Änderungen an IFRS 17 zu *Übergangsvorschriften veröffentlicht*

Am 09.12.2021 hat der IASB begrenzte Änderungsvorschläge an den Übergangsvorschriften bei der erstmaligen gemeinsamen Anwendung von IFRS 17 und IFRS 9 veröffentlicht. Wendet ein (Versicherungs-)Unternehmen in der ersten Berichtsperiode - ab 1.1.2023 - IFRS 17 und zeitgleich IFRS 9 erstmals an, bestehen unterschiedliche Übergangsvorschriften, speziell hinsichtlich der Vorgaben an die Darstellung der Vorjahreszahlen.

Hierbei können Unstimmigkeiten bei der Darstellung der Vorjahresvergleichszahlen entstehen, da diese nach IFRS 17 vollständig, nach IFRS 9 aber nur teilweise angepasst werden müssen/können.

Als Lösung sehen die Änderung eine begrenzte Erweiterung der *Transition*-Regelungen zu IFRS 17 vor. An den Übergangsvorschriften in IFRS 9 wurde keine Änderung vorgenommen. Danach ist es - wahlrechtsweise - erlaubt, finanzielle Vermögenswerte, die im Zusammenhang mit nach IFRS 17 qualifizierenden (Versicherungs-)Verträgen stehen, in den Vorjahreswerten so darzustellen, als ob die Klassifizierungs- und Bewertungsregelungen gem. IFRS 9 angewendet worden wären.

Weitere Informationen und den vollständigen Artikel erhalten Sie [hier](#).

### 4.2. *Request for Information zum Start des Post-implementation Review von IFRS 9*

Am 30.9.2021 hat der IASB seine Bitte um Übermittlung von Informationen (*Request for Information*; RfI) zur Überprüfung nach der Einführung von IFRS 9 veröffentlicht.

Der IASB führt für jeden neuen IFRS-Standard oder jede größere Änderung an einem Standard eine Überprüfung nach der Einführung durch. Nachdem die Unternehmen einen Standard mindestens zwei Jahre lang angewendet haben, ist eine Überprüfung vorgesehen (*due process*). Diese Überprüfungen bieten dem Board die Möglichkeit, die Auswirkungen der neuen Anforderungen zu bewerten. Die Überprüfung von IFRS 9 startet aufgrund des Umfangs des Standards analog zur damaligen Veröffentlichung in einzelnen Abschnitten. Das erste Themengebiet umfasst Fragen zur Klassifizierung und Bewertung von Finanzinstrumenten (*Classification and Measurement*) nebst zugehöriger Anhangangaben nach IFRS 7. Die Überprüfung der weiteren Abschnitte des IFRS 9 wird später folgen.

Stellungnahmen können bis zum 28.1.2022 eingereicht werden. Weitere Informationen finden Sie [hier](#).

#### 4.3. ED/2021/10 mit Änderungsvorschlägen an IAS 7 und IFRS 7

Hintergrund des Änderungsentwurfs [ED/2021/10](#) vom 26.11.2021 ist eine IFRS IC Entscheidung aus Dezember 2020 zu *Reverse Factoring*. Investoren und Analysten haben nach der Agenda Decision auf Informationsbedürfnisse in Bezug auf Supplier Finance Arrangements hingewiesen, die durch die gegenwärtigen Vorgaben der IFRS nicht erfüllt würden. Als (Zwischen)Lösung schlägt der Änderungsentwurf Klarstellungen zu den Angabevorschriften in IAS 7 und IFRS 7 vor. IAS 7 soll dahingehend angepasst werden, dass Veränderungen der Verbindlichkeiten aus Supplier Finance Arrangements im *cash-flow* aus Finanzierungstätigkeit separat ausgewiesen werden. Weiterhin wären sowohl für IAS 7 als auch IFRS 7 zusätzliche Angabepflichten zu leisten (z.B. zu den wesentlichen Vertragsbestandteilen eines *Supplier Finance Arrangements* sowie deren Aufnahme als Beispiel innerhalb der Angabepflichten zum Liquiditätsrisiko). Stellungnahmen zum Entwurf können bis zum 28.3.2022 beim IASB eingereicht werden.

#### 4.4. ED/2021/9 mit Änderungen an IAS 1 zur Klassifizierung von Schulden mit Covenants

Am 19.11.2021 hat der IASB den Entwurf [ED/2021/9](#) veröffentlicht. Hintergrund des Entwurfs sind die Änderungen an IAS 1 vom Januar 2020 (*Classification of Liabilities as Current or Non-current*). Die Änderungen aus 2020 haben

u.a. eine Anpassung des Wortlauts der miteinander verknüpften Paragraphen IAS 1.69d) und IAS 1.73 vorgenommen, wonach ein Unternehmen am Stichtag zu prüfen hat, ob mit den Rechten verbundene Konditionen (*covenants*, etc.) erfüllt sind oder nicht. Durch die Coronapandemie wurde auch das Datum der Erstanwendung um ein Jahr auf den 1. Januar 2023 verschoben. Weiterhin hatte der IFRS IC im Dezember 2020 eine vorläufige *Agenda Decision* veröffentlicht, wie die Änderung an IAS 1 in verschiedenen Szenarien anzuwenden ist. Infolgedessen gab es viele (auch kritische) Rückmeldungen an das IFRS IC zu den praktischen Auswirkungen. Dieser reichte das Thema weiter an den IASB, da diese Rückmeldungen Informationen über Situationen lieferten, die bei der Ausarbeitung der Änderungen Anfang 2020 nicht speziell berücksichtigt wurden.

Die Reaktion des IASB ist der neue Entwurf, 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 werden.

Der Entwurf sieht Folgendes vor:

- Bedingungen, die ein Unternehmen nach der Berichtsperiode erfüllen muss, sollen keine Auswirkung auf die Klassifizierung einer Verbindlichkeit als kurz- oder langfristig zum Ende dieser Berichtsperiode haben (Klarstellung des derzeitigen IAS 1.72A).
- Neue Ausweis- und Anhangvorgaben für langfristige Verbindlichkeiten, die in den nächsten 12 Monaten Bedingungen unterliegen (u.a. gesonderter Ausweis solcher Verbindlichkeiten, wonach klar erkennbar ist, dass diese innerhalb von 12 Monaten bestimmte Kreditbedingungen erfüllen müssen).
- Klarstellung, unter welchen Umständen ein Unternehmen nicht das Recht hat, die Erfüllung der Verpflichtung um mindestens 12 Monate nach dem Abschlussstichtag zu verschieben.
- Da der jetzige Änderungsvorschlag die Änderungen aus 2020 ergänzen soll, schlägt der IASB vor, auch deren Erstanwendungszeitpunkt (nochmals) zu verschieben.

Dieser ist zwar im Entwurf noch zur Diskussion, aber der verpflichtende Zeitpunkt des Inkrafttretens würde nicht vor dem 1.1.2024 liegen. Die Änderungen wären rückwirkend gem. IAS 8 vorzunehmen.

Stellungnahmen zum Entwurf können bis zum 21.3.2022 beim IASB eingereicht werden.

#### 4.5. Agenda Decisions des IFRS IC in Q4/2021

Norm	Kurzbeschreibung	Monat
IFRS 16	<p>Fraglich war, ob <i>purchase power agreements</i> (PPA) auf einem <i>gross pool electricity market</i> ein <i>lease</i> i.S.v. IFRS 16 darstellen oder beinhalten. Konkret, ob nach IFRS 16.B9(a) der Einzelhändler (<i>retailer</i>) aufgrund des PPA im Wesentlichen alle wirtschaftlichen Vorteile aus der Nutzung eines identifizierten Vermögenswerts (im Fall: Windpark) erhalten hat.</p> <p>Auf Basis der erhaltenen Information befand der IFRS IC, dass dies nicht der Fall ist, da:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Der Kunde weder das Recht, noch die Verpflichtung hat, den von dem Windpark produzierten und ins Netz eingespeisten Strom zu beziehen.</li> <li>• Auch besteht kein Recht auf <i>substantially all the economic benefits from use of the identified asset</i>, da kein Recht vorliegt jeden (<i>any</i>) Teil des Stroms zu erhalten, den der Windpark während der 20-jährigen Laufzeit des Vertrags produziert.</li> </ul>	November

**Hinweis:** Das IFRS IC hatte bereits in der Vergangenheit Entscheidungen im Kontext zu IFRS 9 getroffen, die auf *power purchase agreements* Auswirkungen haben können. Handelt es sich bei einer solchen Vereinbarung nicht um ein *lease* i.S. von IFRS 16, werden solche Vereinbarung im IFRS IC inhaltlich als Finanzderivate gewertet. Von besonderer Relevanz sind daher die beiden Entscheidungen des IFRS IC aus März 2019 [Application of the Highly Probable Requirement when a Specific Derivative is Designated as a Hedging Instrument](#) sowie [Physical Settlement of Contracts to Buy or Sell a Non-financial Item](#).

## 5. AKTIVITÄTEN AUF EUROPÄISCHER EBENE

### 5.1. Finale Übernahmeempfehlung der EFRAG zu Änderungen an IAS 12

Die EFRAG hat am 1.12.2021 ihre finale Übernahmeempfehlung zur Übernahme in EU-Recht zu den Änderungen an IAS 12 veröffentlicht. Die Änderungen vom 7.5.2021 enthalten eine Rückausnahme zur Ansatzbefreiung latenter Steuern (*initial recognition exemption*) bei Transaktionen, die gleichzeitig zum Ansatz eines Vermögenswerts und einer Schuld führen. Weiterhin sind auch Folgeänderungen an IFRS 1 enthalten. Beim Übergang auf die IFRS wird - analog - eine Befreiung (*exception*) von der Ansatzvorschrift für latente Steuern für *leases* und *decommissioning obligations* in den Anschaffungskosten eines Vermögenswerts wieder aufgehoben (IFRS 1.B14; Folge: Ansatz von latenten Steuern).

Die Änderungen treten für Berichtsperioden in Kraft, die am oder nach dem 1.1.2023 beginnen, wobei es modifizierte Übergangsregelungen gibt (IAS 12.98L und .98K).

### 5.2. IFRS Stiftung: Einrichtung des ISSB für Nachhaltigkeitsstandards

Im Rahmen der Weltklimakonferenz COP26 in Glasgow haben die Treuhänder der IFRS-Stiftung am 3.11.2021 die folgenden drei bedeutenden Entwicklungen bekanntgegeben, um zukünftig eine qualitativ hochwertige Berichterstattung zu Klimadaten und anderen materiellen Nachhaltigkeitsthemen zu ermöglichen:

- Die Bildung eines neuen *International Sustainability Standards Board* (ISSB).
- Konsolidierung des *Climate Disclosure Standards Board* (CDSB - eine Initiative des CDP) und der *Value Reporting Foundation* (VRF - die das *Integrated Reporting Framework* und die *SASB Standards* beherbergt) bis Juni 2022.
- Die Veröffentlichung von Prototypen zur Offenlegung zu Klimadaten und allgemeinen Offenlegungsanforderungen, die von der *Technical Readiness Working Group* (TRWG) entwickelt wurden.

Der ISSB soll ab 2022 vom Hauptsitz in Frankfurt/Main aus global einheitliche Standards im Bereich der Nachhaltigkeitsberichterstattung schaffen.

Weiterführende Informationen finden Sie [hier](#).

## 6. BLICKPUNKT: BILANZIERUNG VON ERSATZTEILEN NACH IFRS

### 6.1. Sachverhalt

Das Unternehmen X druckt Tageszeitungen. Zur Gewährleistung der ständigen Einsatzbereitschaft hält sie für die Druck- und Verteilmaschinen einen betragsmäßig wesentlichen Bestand an diversen Ersatzteilen. Die Ersatzteile lassen sich in drei Klassen einordnen:

- Typ A: In großer Stückzahl gehaltene Klein- teile zum Ersatz von regelmäßigem Verschleiß unterliegenden Anlagenteilen im Rahmen halbjährlich vorbeugender Instandhaltung.
- Typ B: Höherwertige Komponenten, die erst bei tatsächlichem Ausfall oder signifikanter Leistungsabnahme eines im Betrieb befindlichen Teils - durchschnittlich nach mehr als zwölf Monaten - zu dessen Ersatz eingebaut werden.
- Typ C: Ersatzteile, deren Einbau nur durch die Anlagenhersteller möglich ist, die dafür in einem Gebäude der X ein sog. Warehouse unterhalten, wobei das rechtliche Eigentum an den Teilen erst dann auf X übergeht, wenn sie zum Zwecke des Einbaus aus dem Lager entnommen werden. Für das dadurch gebundene Kapital des Herstellers zahlt X an den Hersteller eine jährliche Gebühr von 2,5 % der Herstellungskosten der Teile. Der Hersteller darf Teile auch zu anderen Zwecken als dem Einbau bei X entnehmen, muss dann aber binnen 24 Stunden für Wiederauffüllung mit funktionsgleichen Teilen sorgen. Durchschnittlich werden die Teile nach ein bis sechs Jahren (mit hoher zeitlicher Varianz) verbaut.

Fraglich ist, wie die Ersatzteile dem Grunde, der Höhe und dem Ausweis nach zu bilanzieren sind?

### 6.2. Lösungshinweise

Die Ansatzfrage stellt sich nur bei den Teilen vom Typ C. Hier ist zu beurteilen, ob X wirtschaftlicher Eigentümer ist. Dagegen spricht, dass der Hersteller über das jeweilige konkrete Teil auch anderweitig verfügen darf. X hat daher keine Verfügungsmacht über diese Teile. Im Übrigen trägt X aber auch nicht die eigentümertypischen Risiken. Insbesondere würde die Verzinsung von 2,5 % p. a. erst bei einem Lagerzeitraum von zwei Jahrzehnten zur Tragung der Mehrheit des Amortisationsrisikos führen. X hat deshalb die Teile vom Typ C nicht zu bilanzieren. Da die Bewertung von der

Qualifikation als Sachanlage- oder Vorratsvermögen abhängig ist, stellt sich - vorrangig vor der Bewertungsfrage - die Frage nach dem Ausweis der Ersatzteile vom Typ A und B. IAS 16.8 hat folgenden Wortlaut: „Posten wie Ersatzteile, Bereitschaftsausrüstungen und Wartungsgeräte werden gemäß diesem IFRS angesetzt, wenn sie die Begriffsbestimmung der Sachanlage erfüllen.“

Die Bestimmung ist etwas irreführend im Kapitel „Ansatz“ enthalten. Tatsächlich betrifft sie den Anwendungsbereich in Abgrenzung zu IAS 2. Die Vorschrift besagt nicht, dass Ersatzteile stets Sachanlagevermögen sind, sondern verlangt diese Behandlung lediglich dann, wenn die definitorischen Voraussetzungen einer Sachanlage erfüllt sind, und sieht andernfalls eine Qualifizierung als Vorräte vor. Zu den definitorischen Voraussetzungen für Sachanlagen gehört nach IAS 16.6, dass der Einsatz für betriebliche Zwecke (Herstellung von Gütern usw.) erwartungsgemäß durch Nutzung von mehr als einer Periode erfolgt. Diese Voraussetzung ist zwar bei Typ B, aber nicht bei den Ersatzteilen vom Typ A - Verschleißteile mit einer wirtschaftlichen Nutzungsdauer von 1/2 Jahr - gegeben. Daher gilt:

- Typ A: Ausweis als Vorratsvermögen,
- Typ B: Ausweis als Sachanlagen.

Die Ersatzteile vom Typ A sind als Vorräte zu Anschaffungskosten oder dem niedrigeren Nettoveräußerungswert zu erfassen (IAS 2.9). Ersatzteile vom Typ B gehen zu Anschaffungskosten zu und sind dann (Neubewertung ausgeklammert) planmäßig sowie erforderlichenfalls außerplanmäßig abzuschreiben. Fraglich ist der Abschreibungsbeginn. Nach IAS 16.55 ist der Zeitpunkt maßgeblich, an dem sich der Gegenstand, in dem vom Management beabsichtigten, betriebsbereiten Zustand befindet. Aus Praktikabilitätsgründen, aber vor allem im Interesse der Konsistenz zur Komponentenabschreibung nach IAS 16.44 sollte die Abschreibung wie folgt vorgenommen werden:

- Originalteil wird als Komponente über eigene Nutzungsdauer abgeschrieben: Mit Eintritt des Ersatzfalls ist es auszubuchen und das Ersatzteil ab diesem Zeitpunkt abzuschreiben.
- Originalteil wird nicht separat abgeschrieben: Abschreibung des Ersatzteils ab Anschaffung.

\*Literaturhinweis: Entnommen aus *Lüdenbach*, PiR 11/2021, S. 332.

## Anlage - Überblick über die Projekte des IASB

Maintenance Projects	Nächster milestone	Zeitpunkt
Availability of a Refund (Amendments to IFRIC 14)	Decide Project Direction	February 2022
Lack of Exchangeability (Amendments to IAS 21)	ED Feedback	January 2022
Lease Liability in a Sale and Leaseback	IFRS Amendment	-
Non-current Liabilities with Covenants (Amendments to IAS 1)	Exposure Draft Feedback	Q2 2022
Provisions - Targeted Improvements	Decide Project Direction	-
Supplier Finance Arrangements	ED	Q2 2022
Standard-Setting Projects	Nächster milestone	Zeitpunkt
Disclosure Initiative—Subsidiaries without Public Accountability: Disclosures	ED Feedback	Q2 2022
Disclosure Initiative - Targeted Standards-level Review of Disclosures	ED Feedback	Q2 2022
Financial Instruments with Characteristics of Equity	ED	-
Management Commentary	ED Feedback	March 2022
Primary Financial Statements	IFRS Standard	-
Rate-regulated Activities	IFRS Standard	-
Second Comprehensive Review of the IFRS for SMEs Standard	ED	-

Research Projects	Nächster milestone	Zeitpunkt
Business Combinations under Common Control	DP Feedback	January 2022
Dynamic Risk Management	Decide Project Direction	Q2 2022
Equity Method	Decide Project Direction	March 2022
Extractive Activities	Decide Project Direction	H2 2022
Goodwill and Impairment	Decide Project Direction	H2 2022
Pension Benefits that Depend on Asset Returns	Project Summary	Q2 2022
Post-implementation Review of IFRS 10, IFRS 11 and IFRS 12	Feedback Statement	Q2 2022
Post-implementation Review of IFRS 9 - Classification/Measurement	Request for Information (RfI) Feedback	Q2 2022
Other Projects	Nächster milestone	Zeitpunkt
IFRS Taxonomy Update—2021 General Improvements and Common Practice	Proposed IFRS Taxonomy Update	-
IFRS Taxonomy Update—2021 Technology Update	Proposed Update Feedback	March 2022
IFRS Taxonomy Update – Amendments to IAS 1, IAS 8 and IFRS Practice Statement 2	IFRS Taxonomy Update	February 2022
Third Agenda Consultation	Feedback Statement	H2 2022
IFRS Taxonomy Update—Initial Application of IFRS 17 and IFRS 9—Comparative Information	Proposed Update Feedback	February 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

