

IFRS-BULLETIN

IASB finalisiert Änderungen an IAS 1
- Langfristige Schulden mit
Covenants

ESMA & BaFin veröffentlichen Prü-
fungsschwerpunkte für 2022er Ab-
schlüsse bzw. Prüfungssaison 2023

BLICKPUNKT:
Rechnungslegung bei
Hochinflation



NEWS@BDO IFRS-BULLETIN
NR. 1 - 2023

BDO AG
Wirtschaftsprüfungsgesellschaft

ANSPRECHPARTNER:
WP Dr. Jens Freiberg
WP Melanie Schunk
WP/StB Stefan Schaden

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

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.

Dabei stellen wir Ihnen neben den aktuellen Veröffentlichungen des IASB auch den aktuellen Stand der IFRS IC *Agenda Decisions* in Q4/2022 vor.

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

Im aktuellen Blickpunktthema beschäftigen wir uns aufgrund der weltweit ansteigenden Inflation mit dem Thema Rechnungslegung bei Hochinflation.

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

1. ENDORSEMENT STATUS

1.1. Übernahmen in EU-Recht

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

- In Q4/2022 fand kein *Endorsement* statt.

1.2. Ausstehende Übernahmen

Das *Endorsement* der nachfolgenden Standards sowie Änderungen an den IFRS steht noch aus (erwartetes *Endorsement* jeweils in Klammern; EFRAG-Stand: 22.12.2022):

- Änderungen an IAS 1: *Classification of Liabilities as Current or Non-current* (noch offen);
- Änderungen an IAS 1: *Classification of Liabilities as Current or Non-current - Deferral of Effective date* (noch offen);
- Änderungen an IAS 1: *Non-current Liabilities with Covenants* (noch offen);
- Änderungen an IFRS 16: *Lease Liability in a Sale and Leaseback* (noch offen).

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

2. EUROPÄISCHES ENFORCEMENT

2.1. ESMA und BaFin veröffentlichen Prüfungsschwerpunkte für Finanzberichte 2022

Am 28.10.2022 hat die Europäische Wertpapier- und Marktaufsichtsbehörde (European Securities and Markets Authority; ESMA) die gemeinsamen europäischen Prüfungsschwerpunkte für Konzernabschlüsse 2022 bzw. die Prüfungssaison 2023 veröffentlicht. Die zusammen mit den europäischen Enforcern, wie der Bundesanstalt für Finanzdienstleistungsaufsicht (BaFin) in Deutschland, identifizierten Themen der Finanzberichterstattung für IFRS-Abschlüsse und nichtfinanzielle Berichterstattung sind nachfolgend dargestellt und kurz erläutert:

2.1.1. ESMA Prüfungsschwerpunkte IFRS-Abschlüsse

Klimabezogene Angelegenheiten

Die ESMA weist auf die Beachtung von Konsistenz zwischen dem IFRS-Abschluss und der nicht finanziellen Berichterstattung hin und verweist zusätzlich auf die Prüfungsschwerpunkte 2021. Die ESMA weist zudem darauf hin, dass Klimarisiken bei der Anwendung von IAS 36 bei nichtfinanziellen Vermögenswerten zu berücksichtigen sind. Klimabezogene Sachverhalte können zum Ansatz von Rückstellungen führen. Die ESMA mahnt zu Transparenz hinsichtlich der bilanziellen Behandlung signifikanter Energielieferverträge.

Auswirkungen des Einmarschs Russlands in die Ukraine

Die ESMA empfiehlt statt einer gesonderten Darstellung der Auswirkungen in der Gewinn- und Verlustrechnung, Erläuterungen im Anhang vorzunehmen. Diesbezüglich verweist die ESMA auch nochmal auf die *ESMA Guidelines in APMs* in Bezug auf die Verwendung von *Alternative Performance Measures* (APMs). Erhöhtes Augenmerk sollte zudem auf den möglichen Verlust von Beherrschung, aufgegebene Geschäftsbereiche bzw. Veräußerungsgruppen sowie einer möglichen Wertminderung nicht finanzieller Vermögenswerte aufgrund von Einschränkungen bei der Energieversorgung gelegt werden.

Makroökonomisches Umfeld

Die ESMA weist darauf hin, dass das aktuelle makroökonomische Umfeld (Inflation, Zinsanstieg, Verschlechterung des Geschäftsklimas, geopolitische Risiken und verbleibende pandemiebedingte Auswirkungen) im Hinblick auf Wertminderung nichtfinanzieller Vermögenswerte, Leistungen an Arbeitnehmer, Erlöse aus Verträgen mit Kunden und erwarteten Kreditverlusten bei Finanzinstrumenten zu berücksichtigen ist.

Im Zusammenhang mit der **Umsetzung von IFRS 17** weist die ESMA darauf hin, dass insbesondere in Finanzkonglomeraten die Anforderungen von IFRS 10 konsequent auf die Darstellung konzerninterner Transaktionen anzuwenden sind, um eine korrekte Anwendung der Anforderungen von IFRS 17 im Konzernabschluss sicherzustellen.

2.1.2. ESMA Prüfungsschwerpunkte nichtfinanzielle Berichterstattung

In Bezug auf nichtfinanzielle Informationen wurden die folgenden Prüfungsschwerpunkte definiert:

Klimabezogene Angelegenheiten

Die ESMA weist auf eine transparente Darlegung von Strategien zu etwaigen Geschäftsmodelländerungen hin (z.B. Referenzszenario, Maßnahmen und Ziele). Die ESMA hat festgestellt, dass die Emittenten in der Regel keine ausreichenden Erklärungen zu Unsicherheiten hinsichtlich klimabezogener Ziele angeben. Die ESMA weist darauf hin, dass Emittenten ein wahrheitsgetreues Bild einschließlich einer Einschätzung der Wahrscheinlichkeit des Erreichens von Klimazielen verlangen. Sollten Emittenten nicht in der Lage sein, ihre Klimaziele zu erreichen, sollten sie eine Erläuterung angeben, aus welchen Gründen dies nicht möglich ist. In der Erläuterung ist auch auf wesentliche Konflikte zwischen verschiedenen Umweltzielen einzugehen. Die ESMA hebt die Bedeutung der doppelten Wesentlichkeit (finanzielle und nichtfinanzielle) hervor und fordert Emittenten auf ihre Beschreibungen wie sie die wesentlichen Auswirkungen, Risiken und Chancen i.Z.m. dem Klimawandel ermittelt haben, weiter zu verbessern.

EU-Taxonomie

Die ESMA weist darauf hin, dass Unternehmen im Geschäftsjahr 2022 zum ersten Mal verpflichtet sind, nicht nur die taxonomische Eignung (*eligibility*), sondern auch die Taxonomieanpassung (*alignment*) ihrer wirtschaftlichen Tätigkeiten im Hinblick auf die Klimaschutz- und Klimaanpassungsziele offenzulegen, einschließlich der Angaben, die in dem ergänzenden delegierten Rechtsakt zu den Berichtspflichten zum Klimawandel (EU/2022/1214) gefordert werden. Die ESMA weist darauf hin, dass die Vorlagen in Anhang II des ergänzenden delegierten Rechtsakt zur Offenlegung nach Art. 8 zwingend zu verwenden sind. Die ESMA betont auch die Bedeutung der begleitenden kontextuellen Informationen. Die ESMA fordert i.d.Z. eine Beschreibung der Art der wirtschaftlichen Tätigkeiten, ob sie taxonomiefähig und angepasst sind und wie die Einhaltung der Anpassungskriterien bewertet wurde. Sehr

allgemeine Angaben, ob wirtschaftliche Tätigkeiten taxonomiefähig sind oder nicht, genügen gemäß ESMA nicht.

Berichtsumfang & Datenqualität

Die ESMA fordert die Emittenten auf, die Berichterstattung über einen größeren Umfang als den für finanzielle Zwecke zu erwägen, wenn dies notwendig ist, um wesentliche Informationen über nichtfinanzielle Angelegenheiten zu liefern. Zu diesem Zweck empfiehlt die ESMA, dass Emittenten ihre Liefer- und Vertriebsketten (Zulieferer, Unterauftragnehmer, Händler, Franchisenehmer und andere relevante Dritte in der Wertschöpfungskette) beschreiben und klarstellen, inwieweit sie diese Unternehmen in ihrer nichtfinanziellen Berichterstattung berücksichtigt haben. Unabhängig davon, ob der Emittent sich für eine Ausweitung des Berichtsumfangs entscheidet, empfiehlt die ESMA, dass die Emittenten ausdrücklich anzugeben haben, ob der Berichtsumfang demjenigen entspricht, der in der Finanzberichterstattung verwendet wird.

2.1.3. Weitere Hinweise der ESMA

Identifizierung von APMs und Überleitungen

Die ESMA erinnert an die Einhaltung der Leitlinien der ESMA zu APMs. Einige Zwischensummen, die im primären Abschluss oder im Anhang enthalten sind (z.B. EBIT, EBITDA oder Finanzkennzahlen) können in den Anwendungsbereich der Leitlinien fallen, wenn diese gleichzeitig auch außerhalb des Abschlusses enthalten sind. Die ESMA erinnert daran, neben anderen Anforderungen, Überleitungen des APM zu dem am direktesten überleitbaren Posten, Zwischensumme oder Gesamtbetrag, der in den Abschlüssen der entsprechenden Periode dargestellt wird, darzulegen, wobei die wesentlichen Überleitungsstellen gesondert zu identifizieren und zu erläutern sind. Darüber hinaus sollten die Definitionen alle Komponenten eines spezifischen APM beschreiben.

Block Tagging ESEF

Die ESMA weist auf die Umsetzung der Anforderung des technischen Regulierungsstandards (RTS) zum „Block-Tagging“ für ESEF hin. Hierunter unterliegen ab dem Geschäftsjahr 2022 auch Anhangangaben im konsolidierten IFRS-Abschluss der Etikettierungspflicht. Anhang II des

RTS enthält eine Reihe von Elementen, die mit "textBlockItemType" definiert sind, d.h. Block-Tags für größere Informationen mit unterschiedlicher Granularität.

2.1.4. Prüfungsschwerpunkt der BaFin

Die von der ESMA veröffentlichten gemeinsamen europäischen Prüfungsschwerpunkte werden von der BaFin um eigene rein national relevante Prüfungsschwerpunkte ergänzt.

So hat die BaFin am 05.12.2022 **Angaben über Beziehungen zu nahestehenden Unternehmen und Personen** als Prüfungsschwerpunkt veröffentlicht. Nach Angabe der BaFin handele es sich hierbei um einen Dauerbrenner bei Bilanzkontrollverfahren, obwohl es sich bei den Angaben um besonders relevante Informationen für Investoren handele. Die BaFin weist darauf hin, dass sich Geschäftsbeziehungen zwischen nahestehenden Unternehmen und Personen von Geschäftsvorfällen zwischen voneinander unabhängigen Unternehmen und Personen unterscheiden können, da sie durch andere als wirtschaftlich motivierte Ziele beeinflusst sein können. IAS 24 sieht daher zur Schaffung von Transparenz Angaben vor, die es den Abschlussadressaten ermöglichen sollen, mögliche Konsequenzen einer Abhängigkeit von nahestehenden Unternehmen und Personen zu erkennen und zu verdeutlichen. Die Zielsetzung bzw. Erwartungshaltung der BaFin besteht in der Vollständigkeit und Richtigkeit der Angaben.

Die BaFin wird darüber hinaus auch weiterhin ein besonderes Augenmerk auf eine **nachvollziehbare und nachprüfbare Buchführung** legen und weist nochmals darauf hin, dass nicht nur die Abschlüsse und Berichte dem Enforcement unterliegen, sondern ausdrücklich auch die Buchführung des Unternehmens.

Das Public Statement der ESMA finden Sie [hier](#).
Die Pressemeldung der BaFin finden Sie [hier](#).

3. AKTIVITÄTEN VON DRSC UND IDW

3.1. Viertes Update des fachlichen Hinweises des IDW zu den Auswirkungen des Ukraine-Krieges auf die Rechnungslegung und deren Prüfung

Am 22.12.2022 hat das Institut der Wirtschaftsprüfer (IDW) ein viertes Update zu den Auswirkungen von Russlands Krieg in der Ukraine auf die Rechnungslegung und Prüfung veröffentlicht. Neben Aufnahme einer neuen Frage zur bilanziellen Abbildung gestiegener Energiekosten bei Unternehmen der Immobilienwirtschaft wurden drei neue Fragen und Antworten zur Bilanzierung von Finanzinstrumenten nach IFRS 9 ergänzt. Das IDW weist darauf hin, dass **Umklassifizierungen von finanziellen Vermögenswerten** nur im Zusammenhang mit einem Wechsel des Geschäftsmodells für die Steuerung der finanziellen Vermögenswerte vorzunehmen sind (IFRS 9.4.4.1) sowie dass ein solcher Wechsel erwartungsgemäß nur selten eintritt und zudem prospektiv vorzunehmen ist. Hinsichtlich der zulässigen **Anwendung der own use exemption bei Energiebeschaffungsverträgen** (IFRS 9.2.4) weist das IDW darauf hin, dass diese nicht mehr gegeben ist, sofern (teilweise) Glattstellungen zum Zwecke von Gewinnmitnahmen erfolgen. Ändert sich der Verwendungszweck eines Vertrags, der ursprünglich zur eigenen Bedarfsdeckung geschlossen wurde, besteht ab diesem Zeitpunkt die Bilanzierungspflicht nach IFRS 9. Das IDW macht weiterhin darauf aufmerksam, dass auf die nach **IAS 1.129** i.V.m. IAS 1.125 geforderten **Sensitivitäten** hinsichtlich wesentlicher Quellen von Schätzungsunsicherheiten **nicht** mit einem Verweis auf nach IFRS 9.5.5.18 verwendete Szenarien im Rahmen der Ermittlung erwarteter Kreditverluste **verzichtet werden kann**.

Den aktualisierten fachlichen Hinweis finden Sie [hier](#).

3.2. IDW nimmt Stellung zur bilanziellen Abbildung von an Mitarbeiter zu zahlende Inflationsausgleichsprämien

Der Fachausschuss Unternehmensberichterstattung (FAB) des IDW hat sich in seiner Sitzung am 01.12.2022 mit dem Zeitpunkt der aufwandswirksamen Erfassung der Inflationsausgleichsprämie beschäftigt und am 23.12.2022 eine Kurzbericht-

erstattung hierüber auf seiner Internetseite veröffentlicht. Durch das Gesetz zur temporären Senkung des Umsatzsteuersatzes auf Gaslieferungen über das Erdgasnetz vom 19.10.2022 hat der Gesetzgeber die Möglichkeit geschaffen, dass Arbeitgeber ihren Arbeitnehmern innerhalb eines definierten Zeitraums sog. Inflationsausgleichsprämien steuer- und sozialabgabenfrei gewähren können. Demzufolge fand die Zahlung solcher Prämien unterdessen in zahlreichen Tarifvereinbarungen Berücksichtigung. In der Regel wurde dabei die Auszahlung von zwei Inflationsausgleichszahlungen in den Jahren 2023 und 2024 beschlossen, deren Auszahlung z.T. auch auf die Jahre 2022 bzw. 2023 vorgezogen werden darf. Nach Auffassung des FAB liegen zwei separate Zusagen des Arbeitgebers vor, bei denen es sich jeweils um kurzfristig fällige Leistungen an Arbeitnehmer i.S. von IAS 19.8 ff. handelt. Der FAB erkennt in den definierten Anspruchsvoraussetzungen der einzelnen Tarifverträge, wonach anspruchsberechtigte Beschäftigte während eines definierten Zeitraumes ununterbrochen in einem ungekündigten Arbeitsverhältnis mit dem Unternehmen stehen müssen, eine *service period*, über die der Aufwand aus der Auszahlung einer solchen Inflationsausgleichsprämie zu periodisieren ist.

Die vollständige Kurzberichterstattung des FAB finden Sie [hier](#).

4. AKTIVITÄTEN DES IASB/IFRS IC

4.1. Änderungen an IAS 1 - Langfristige Schulden mit Covenants

Am 31.10.2022 hat der International Accounting Standard Board (IASB) Änderungen an IAS 1 zur Klassifizierung von Schulden mit Covenants veröffentlicht. Im November 2021 hatte der IASB mit ED/2021/9 „Non-current Liabilities with Covenants“ einen Entwurf veröffentlicht, der nunmehr finalisiert worden ist. Die Finalisierung verhindert die nicht beabsichtigten Konsequenzen aus dem im Januar 2020 veröffentlichten Änderungsstandard an IAS 1 „Klassifizierung von Schulden als kurz- oder langfristig“ und verschiebt den Erstanwendungszeitraum auf Geschäftsjahre, die am oder nach dem 01.01.2024 beginnen. Hängt das substanzielle Recht, die Er-

füllung einer Schuld um mind. 12 Monate verschieben zu können, davon ab, dass innerhalb von 12 Monaten nach dem Abschlussstichtag Bedingungen erfüllt werden, haben diese Bedingungen keinen Einfluss auf den Ausweis als kurz- oder langfristig. Allerdings sind Angaben im Anhang zu tätigen, die den Abschlussadressaten ermöglichen sollen, etwaig bestehende Risiken einschätzen zu können (IAS 1.72B und IAS 1.76ZA). Die Absicht des Managements, das Recht auch auszuüben, spielt für die Beurteilung indes keine Rolle. Werden bis zum Abschlussstichtag Darlehensbedingungen (Covenants) verletzt, die den Gläubiger zur Fälligkeitstellung innerhalb von 12 Monaten berechtigen, ist die Schuld als kurzfristig einzustufen - auch wenn der Gläubiger nach dem Abschlussstichtag einen Verzicht auf die vorzeitige Fälligkeitstellung erteilt (IAS 1.74).

Der IASB fordert die folgenden neu aufgenommene Anhangangaben, damit der Bilanzadressat das Risiko beurteilen kann, dass Verbindlichkeiten innerhalb der nächsten 12 Monate nach dem Abschlussstichtag u.U. zurückzuzahlen sein könnten. Hierbei sind nach IAS 1.76ZA insbesondere folgende Angaben zu tätigen:

- Informationen über die vereinbarten Covenants (Art der Kreditbedingung und wann das Unternehmen die vereinbarte Kreditbedingung erfüllen muss) sowie den Buchwert der zugrunde liegenden Verbindlichkeiten,
- Tatsachen und Umstände, die darauf hindeuten, dass das Unternehmen Schwierigkeiten haben könnte, die Kreditbedingungen einzuhalten, z.B. wenn das Unternehmen während oder nach dem Berichtszeitraum Maßnahmen ergriffen hat, um einen möglichen Verstoß zu vermeiden oder abzumildern. Zu diesen Tatsachen und Umständen könnte auch die Tatsache gehören, dass das Unternehmen die Verpflichtungen nicht eingehalten hätte, wenn deren Einhaltung auf der Grundlage der Verhältnisse des Unternehmens am Ende des Berichtszeitraums beurteilt worden wäre.

Die Änderungen sind anzuwenden für Geschäftsjahre, die am oder nach dem 01.01.2024 beginnen und sind gemäß IAS 8 zwingend retrospektiv

anzuwenden. Eine freiwillige frühere Anwendung ist zulässig - vorbehaltlich EU-*Endorsement* - allerdings müssen dann beide (Klassifizierung von Schulden als kurz oder langfristig/ langfristige Schulden mit Covenants) Änderungsstandards gemeinsam angewendet werden (IAS 1.139U). Die Übernahme in europäisches Recht ist bisher ausstehend.

4.2. IASB stimmt für Beibehaltung *impairment-only approach* für Geschäfts- oder Firmenwerte

In der am 24.11.2022 stattgefundenen Sitzung entschied sich der IASB zur Beibehaltung des reinen Wertminderungsmodells für die Bilanzierung von Geschäfts- oder Firmenwerten. Diese vorläufige Entscheidung basiert gemäß Pressemitteilung des IASB auf einer sorgfältigen Evaluierung, die mit dem *Post-Implementation Review* (PiR) zu IFRS 3 (Unternehmenszusammenschlüsse) im Jahr 2014 begann. Demnach ergaben sich aus den Rückmeldungen zum PiR zu IFRS 3 und den anschließenden Untersuchungen keine zwingenden Hinweise, die ursprüngliche Entscheidung des IASB für ein reines Wertminderungsmodell zu Gunsten eines Abschreibungsmodells zu ändern. Die Pressemitteilung des IASB finden Sie [hier](#).

4.3. IASB schließt *Post-implementation Review* IFRS 9 (Klassifizierung und Bewertung) ab

IFRS 9 sei der Eckpfeiler der Reaktion des IASB auf die Finanzmarktkrise gewesen, so Prof. Dr. Andreas Barckow, Vorsitzender des IASB. Es sei nach Schlussfolgerung des *Post-implementation Review* (PiR) ermutigend zu sehen, dass die Klassifizierungs- und Bewertungsanforderungen von IFRS 9 wie beabsichtigt funktionieren. Dennoch haben die Rückmeldungen des seit Oktober 2020 durchgeführten PiR auch Bereiche aufgezeigt, die einer weiteren Klärung bedürfen. So wird sich der IASB im Rahmen eines Standardsetzungsprojekts umgehend (*high priority*) mit der Bewertung vertraglicher Cashflow-Merkmale von finanziellen Vermögenswerten mit ESG-gebundenen Merkmalen beschäftigen. Hinsichtlich der nicht veröffentlichten und damit nicht finalisierten *Agenda Decision* aus Juni 2022, die sich mit elektronischem Bargeldtransfer zur Begleichung

finanzieller Vermögenswerte oder Verbindlichkeiten befasste, kündigte der IASB ein *Amendment* zu IFRS 9 an, um der Kritik im Hinblick auf die in der betreffenden *Agenda Decision* dargelegten Ausbuchungskriterien Rechnung zu tragen. Der IASB erhielt diesbezüglich Rückmeldungen, die auf weitreichende Konsequenzen im Hinblick auf bestehende und etablierte Praktiken in Bezug auf die Ausbuchung finanzieller Vermögenswerte und Verbindlichkeiten hinwiesen.

Der IASB hat darüber hinaus ein Forschungsprojekt in seinen *workplan* aufgenommen, welches die Untersuchung zum Ziel hat, ob die Anforderungen für die Anwendung der Effektivzinsmethode auf Finanzinstrumente, die zu fortgeführten Anschaffungskosten bewertet werden und die Vorschriften für Änderungen von Finanzinstrumenten auf effektive Weise geklärt werden können.

Im nächsten Schritt geht der IASB dazu über, die Wertminderungsanforderungen von IFRS 9 zu überprüfen. Mit einem *request for information* wird im ersten Halbjahr 2023 gerechnet. Zum vollständigen Abschlussbericht des IASB gelangen Sie [hier](#).

4.4. *Agenda Decisions* des IFRS IC in Q4/2022

Das IFRS Interpretations Committee (IFRS IC) hat in seiner Sitzung am 29.11.2022 keine finalen Formulierungen einer Agendaentscheidung vorgelegt. Weitere Sitzungen fanden im Q4 2022 nicht statt.

Wir gewähren daher nachfolgend einen Ausblick auf zukünftig zu befassende Themen des IFRS IC mittels Auflistung der aktuell veröffentlichten IFRS IC Pipeline Projects (Stand: 09.01.2023):

- *Guarantee over a derivative contract,*
- *Homes and home loans provided to employees,*
- *Insurance premiums receivable from an intermediary (IFRS 17) - submission 1,*
- *Insurance premiums receivable from an intermediary (IFRS 17) - submission 2,*
- *Merger between a parent and its subsidiary in separate financial statements.*

Eine ausführliche Erläuterung der einzelnen Projekte finden Sie [hier](#).

5. AKTIVITÄTEN AUF EUROPÄISCHER EBENE

5.1. CSRD vom Europäischen Rat gebilligt und im Amtsblatt veröffentlicht

Am 28.11.2022 hat der Rat der Europäischen Union die „Richtlinie hinsichtlich der Nachhaltigkeitsberichterstattung von Unternehmen“ (Corporate Sustainability Reporting Directive, CSRD) endgültig gebilligt. Die CSRD schafft die finalen Rahmenbedingungen für die Einführung der von der European Financial Reporting Advisory Group (EFRAG) zu entwickelnden European Sustainability Reporting Standards (ESRS) in das europäische Bilanzrecht und stellt damit das Fundament für die europäische Nachhaltigkeitsberichterstattung dar. Am 16.12.2022 wurde die Richtlinie im Amtsblatt der Europäischen Union veröffentlicht. Sie tritt 20 Tage nach Veröffentlichung in Kraft. Danach haben die Mitgliedsstaaten 18 Monate Zeit die neuen Vorschriften in nationales Recht zu überführen. Die Richtlinie kann in deutscher Sprache [hier](#) abgerufen werden.

5.2. Beschluss über Einführung eines globalen Mindestbesteuerungssystems (Pillar 2)

Am 12.12.2022 haben die EU-Mitgliedsstaaten der „Richtlinie des Rates zur Gewährung einer globalen Mindestbesteuerung für multinationale Unternehmensgruppen und große inländische Gruppen in der Union“ vom 25.11.2022 zugestimmt. Bei der globalen Mindestbesteuerung handelt es sich um die zweite Säule des Reformpakets der Organisation für wirtschaftliche Zusammenarbeit und Entwicklung (OECD) für eine gerechtere internationale Unternehmensbesteuerung (erste Säule/Pillar 1: Ausweitung und Neuverteilung von Besteuerungsrechten zwischen Ansässigkeits- und Marktstaaten für Großunternehmen). Ziel der globalen Mindestbesteuerung ist die Unterbindung der Verschiebung von Unternehmensgewinnen in sog. Steueroasen. Von dem neu beschlossenen Mindestbesteuerungssystem, das einen effektiven Mindeststeuersatz von 15% vorsieht, betroffen sind internationale Konzerne, die in zwei der vier vorangehenden Geschäftsjahre einen konsolidierten Jahresumsatz von mind. 750 Mio. EUR erzielt haben und entweder das Mutterunternehmen oder eine Tochtergesellschaft in einem EU-Mitgliedsstaat ansässig ist.

Die Mindestbesteuerung soll durch Erhebung einer sog. Top-up-Steuer erfolgen, die bei Vorliegen von weniger als zu 15% besteuerten Gewinnen, zur Anwendung kommt. Im Ergebnis soll eine - vom Unternehmenssitz unabhängige - effektive Mindestbesteuerung von 15% erreicht werden. Signifikante Auswirkungen aus der globalen Mindestbesteuerung werden sich daher insbesondere in Ländern ergeben, in denen die Gewinnbesteuerung derzeit unter 15% liegt. Ausgangspunkt für die Bemessungsgrundlage des maßgeblichen Gewinns oder Verlusts sollen die für Konsolidierungszwecke verwendeten Abschlüsse sein, die anschließend einer Reihe von Anpassungen unterzogen werden sollen. Die EU-Richtlinie muss bis zum 31.12.2023 in nationales Recht überführt werden. Die Vorschriften sind grundsätzlich auf Geschäftsjahre anzuwenden, die ab dem 31.12.2023 beginnen. Die Mindeststeuer (Pillar 2) soll erstmalig erhoben werden, für Geschäftsjahre, die ab dem 31.12.2024 beginnen. Die Richtlinie in deutscher Sprache finden Sie [hier](#). Wir verweisen bzgl. des Themas globale Mindestbesteuerung auch auf einen Beitrag in der PiR 9/2022, S. 253.

6. BLICKPUNKT: RECHNUNGSLEGUNG BEI HOCHINFLATION

6.1. Einleitung

In Deutschland betrug die vom Statistischen Bundesamt am 03.01.2023 (vorläufig geschätzte) durchschnittliche Inflation des Kalenderjahres 2022 7,9% und wies damit den höchsten Stand der vergangenen 70 Jahre auf. Das Vorliegen von hoher Inflation ist aktuell weltweit ein Problem. Eine hohe Inflation hat auch Auswirkungen auf Konzernabschlüsse in Deutschland ansässiger Unternehmen, die Tochtergesellschaften einbeziehen, deren funktionale Währung, die eines sog. Hochinflationslandes ist. Die Abschlüsse der betreffenden Gesellschaften müssen in einem solchen Fall vor Währungsumrechnung (IAS 21) nach den Sondervorschriften des IAS 29 zur Rechnungslegung bei Hochinflation entsprechend angepasst werden (*restatement approach*), um die Aussagekraft der finanziellen Berichterstattung wiederherzustellen. Ohne eine solche Anpassung ist eine Berichterstattung „not useful“ und deren Aussagekraft u.U. „misleading“ (IAS 29.2). IAS 29

sieht deshalb die Anpassung des Abschlusses anhand eines zum Bilanzstichtag geltenden allg. Preisindexes vor, um eine Neutralisation der Verzerrungseffekte bedingt durch Hochinflation zu erreichen (IAS 29.11).

6.2. Einstufung Hochinflation

IAS 29 legt dabei - im Gegensatz zu den US-GAAP - kein konkretes Merkmal für das Vorliegen von Hochinflation fest. Unter den in IAS 29.3 genannten Indikatoren, die bei der Ermessensentscheidung, ob Hochinflation vorliegt, zu berücksichtigen sind, kommt dem einer statistischen Auswertung der über einen Zeitraum von drei Jahren kumulativen Inflationsrate von nahe oder mehr als 100% die höchste Bedeutung zu (IAS 29.3(e)). Zur Qualifikation verschiedener Länder hinsichtlich Hochinflation wird regelmäßig auf die Daten des Internationalen Währungsfonds (IMF) und des International Practices Task Force (IPTF) des US-amerikanischen Center for Audit Quality (CAQ) zurückgegriffen. Im aktuell veröffentlichten Bericht vom 09.11.2022 werden in der Liste der Länder, in denen die kumulative Inflation in den letzten drei Jahren über 100% betrug, folgende Länder aufgeführt:

- Argentinien
- Äthiopien
- Iran
- Libanon
- Südsudan
- Sudan
- Surinam
- Türkei
- Venezuela
- Republik Jemen
- Zimbabwe.

Im Rahmen der Abschlusserstellung zum 31.12.2022, sind jedenfalls diese Länder bei der Qualifikation als Hochinflationländer nach IAS 29 zu berücksichtigen. Unternehmen haben IAS 29 erstmals anzuwenden in der Berichtsperiode, in der die Hyperinflation eintritt.

6.3. Grundzüge einer erforderlichen Anpassung nach IAS 29

6.3.1. Auf Ebene der einzubeziehenden Konzerngesellschaft

Bei der erstmaligen Anwendung von IAS 29 liegt eine Änderung der Rechnungslegungsmethode nach IAS 8 vor, die grundsätzlich retrospektiv vorzunehmen ist. Die Vorschriften nach IAS 29 sind daher so anzuwenden, als wäre das betreffende Land schon immer hochinflationär gewesen (IFRIC 7.3). Stellt die Konzerngesellschaft auch einen Einzelabschluss nach IFRS auf, sind die Vergleichszahlen der Vorperiode sowie alle anderen Informationen zu früheren Perioden ebenfalls anzupassen, um den am Bilanzstichtag geltenden Preisindex abzubilden (IAS 29.8).

Für die nach IAS 29 vorgeschriebene Kaufkraftanpassung ist ein allg. gültiger Preisindex zu verwenden (IAS 29.11). In der Regel wird auf einen Konsumgüterindex zurückgegriffen.

IAS 29 nimmt eine Unterscheidung in monetäre und nicht-monetäre Posten vor. Monetäre Posten sind nicht mittels Verwendung eines Preisindex anzupassen, da sie zum Abschlussstichtag bereits in der geltenden Geldeinheit ausgedrückt werden. Entscheidendes Merkmal eines monetären Postens ist seine Erfüllung in Zahlungsmitteln (IAS 21.8). Hat ein Unternehmen in einer Periode mit Inflation mehr monetäre Forderungen als Verbindlichkeiten, so verliert es an Kaufkraft und erleidet einen Gläubigerverlust. Umgekehrt erzielt ein Unternehmen, welches mehr monetäre Verbindlichkeiten als Forderungen hat, einen Schuldnergewinn aus der Inflation. Der Gewinn- oder Verlust aus der Nettoposition der monetären Posten ist in das Ergebnis einzubeziehen und gesondert auszuweisen (IAS 29.9). Bei der erstmaligen Anwendung von IAS 29 erfolgt die Anpassung jedoch über das Eigenkapital und erst die Fortschreibung in Folgeperioden über das Ergebnis.

Nicht-monetäre Vermögenswerte und Schulden sind anhand des allg. gültigen Preisindex an die am Abschlussstichtag geltende Maßeinheit anzupassen (IAS 29.11). Von der Anpassung betroffen ist dabei nicht nur der in der Bilanz ausgewiesene Nettobuchwert, sondern alle Bewegungen

seit Zugang, somit Zu- und Abgänge, Abschreibungen und Wertberichtigungen. Die Anpassung erfolgt dabei ab dem (historischen) Anschaffungszeitpunkt. Außerplanmäßige Abschreibungen sind vorzunehmen, sofern die angepassten Buchwerte den erzielbaren Betrag übersteigen (IAS 29.19) und ergebniswirksam zu erfassen. Es ist somit nach Anpassung auch ein eventuell indiziertes *impairment* zu berücksichtigen. Bei nicht-monetären Posten, die nicht zu fortgeführten Anschaffungskosten bewertet werden, erfolgt die inflationsbedingte Anpassung - sofern überhaupt erforderlich - ab dem Zeitpunkt der letzten Neubewertung. Zu den nicht-monetären Posten zählen z.B. Sachanlagen, immaterielle Vermögenswerte, Nutzungsrechte nach IFRS 16, Vorräte, Beteiligungen, aktivische und passivische Abgrenzungen oder Vertragsverbindlichkeiten (IFRS 15).

Zu Beginn der frühesten Vergleichsperiode zu der Periode, in der der Tatbestand des IAS 29 eingetreten ist - bei einem Geschäftsjahr vom 01.01.-31.12.2022 damit auf den 01.01.2021 - werden die Bestandteile des Eigenkapitals, mit Ausnahme der Gewinnrücklagen und etwaiger Neubewertungsrücklagen, vom Zeitpunkt ihrer Zuführung in das Eigenkapital oder ihrer Entstehung unter Verwendung des Preisindexes angepasst. Alle in früheren Perioden entstandenen Neubewertungsrücklagen werden eliminiert. Die Höhe der angepassten Gewinnrücklagen ergibt sich als Residual aus der Anpassung aller anderen betroffenen Bilanzposten zu Beginn der erstmaligen Anwendung von IAS 29 (im hier angeführten Beispiel der 01.01.2021).

In der Gesamtergebnisrechnung sind alle Erträge und Aufwendungen ab dem Zeitpunkt der erstmaligen Erfassung an den allg. Preisindex anzupassen (IAS 29.26). Neben der Ergebnisrechnung ist auch die Kapitalflussrechnung gemäß IAS 29.33 anzupassen.

Die inflationsbedingte Anpassung des Abschlusses kann zu Differenzen zwischen dem in der Bilanz ausgewiesenen (angepassten) Buchwert einzelner Vermögenswerte und Schulden und deren Steuerbemessungsgrundlage führen. Diese Differenzen werden gemäß IAS 12 als Steuerlatenzen bilanziert (IAS 29.32). Weitere Besonderheiten bei

Steuerlatenzen im Zusammenhang mit IAS 29 werden in IFRIC 7.4 adressiert.

6.3.2. Auf Ebene des Konzernabschlusses, in den die Konzerngesellschaft eines Hochinflationlandes einbezogen wird

Eine Anpassung von bereits abgeschlossen Berichtsperioden ist für den Konzernabschluss, in den die betreffende Gesellschaft eines Hochinflationlandes einbezogen wird, nicht erforderlich (IAS 21.42(b)). Damit gilt im Falle des Eintritts der Hochinflation während des Jahres 2022 der 01.01.2022 als Beginn der erstmaligen Anwendung von IAS 29. Vergleichszahlen müssen nicht angepasst werden.

IAS 29 hat Vorrang vor IAS 21. Die unter 6.3.1 dargestellten inflationsbedingten Anpassungen nach IAS 29 erfolgen vor einer Umrechnung des entsprechenden Abschlusses in die Berichtswährung des Konzernmutterunternehmens zum Stichtagskurs (IAS 29.35 und IAS 21.43). Das gilt für die Vollkonsolidierung wie auch für den Einbezug *at equity*.

Nach Auffassung des IFRS IC (*Agenda Decision March 2020*) besteht hinsichtlich der Behandlung der inflationsbedingten *restatement effects* auf Ebene des Konzernabschlusses ein Methodewahlrecht. So kann dieser zusammen mit dem währungsbedingten *translation effect* insgesamt als Umrechnungsdifferenz nach IAS 21 qualifiziert werden (falls eine Verknüpfung zwischen Kursentwicklung und Inflation gesehen wird) mit der Folge einer insgesamt erfolgsneutralen Erfassung (OCI) und Einstellung in die Währungsumrechnungsrücklage oder von einer solchen getrennt als inflationsbedingter *restatement effect* qualifiziert werden. In diesem Fall ist der *restatement effect* ohne Berührung des OCI direkt gegen das Eigenkapital zu erfassen.

IAS 29.39 verlangt entsprechende Anhangangaben.

Wir verweisen bzgl. des Themas Rechnungslegung bei Hochinflation auch auf einen Beitrag in der BB 2022, S. 1833.

Anlage - Überblick über die Projekte des IASB

Maintenance Projects	Nächster milestone	Zeitpunkt
Amendments to the Classification and Measurement of Financial Instruments	ED	March 2023
Lack of Exchangeability (Amendments to IAS 21)	IFRS Amendment	Q2 2023
International Tax Reform - Pillar Two Model Rules	ED	January 2023
Provisions - Targeted Improvements	Decide Project Direction	-
Supplier Finance Arrangements	IFRS Amendment	Q2 2023
Standard-Setting Projects	Nächster milestone	Zeitpunkt
Disclosure Initiative—Subsidiaries without Public Accountability: Disclosures	IFRS Accounting Standard	-
Disclosure Initiative - Targeted Standards-level Review of Disclosures	Project Summary	March 2023
Dynamic Risk Management	ED	-
Financial Instruments with Characteristics of Equity	ED	H2 2023
Management Commentary	Decide Project Direction	-
Primary Financial Statements	IFRS Standard	-
Rate-regulated Activities	IFRS Standard	-
Second Comprehensive Review of the IFRS for SMEs Accounting Standard	ED Feedback	Q2 2023
Business Combinations - Disclosures, Goodwill and Impairment	ED	-

Research Projects	Nächster milestone	Zeitpunkt
Business Combinations under Common Control	Decide Project Direction	-
Equity Method	Decide Project Direction	-
Extractive Activities	Decide Project Direction	Q2 2023
Post-implementation review of IFRS 15 Revenue from Contracts with Customers	Request f. Information	Q2 2023
Post-implementation Review of IFRS 9 - Impairment	Request f. Information	Q2 2023
Application Question	Nächster milestone	Zeitpunkt
Definition of a Lease - Substitution Rights (IFRS 16)	TAD	March 2023

Strategy & Governance Projects	Nächster milestone	Zeitpunkt
ISSB Consultation on Agenda Priorities	Request for Information	Q2 2023
Sustainability Projects	Nächster milestone	Zeitpunkt
General Sustainability-related Disclosures	IFRS Sustainability Disclosure Standard	-
Climate-related Disclosures	IFRS Sustainability Disclosure Standard	-
Taxonomy Projects	Nächster milestone	Zeitpunkt
IFRS Sustainability Disclosure Taxonomy	Feedback on Staff Request for Feedback	November 2022
IFRS Accounting Taxonomy Update - Amendments to IFRS 16 and IAS 1	Proposed IFRS Taxonomy Update Feedback	January 2023
IFRS Accounting Taxonomy Update—2022 General Improvements and Common Practice	Proposed IFRS Taxonomy Update Feedback	February 2023

ED - Exposure Draft

TAD - Tentative Agenda Decision

AD - Agenda Decision

Offices BDO Deutschland (Stand 01/2022)

HAMBURG (ZENTRALE)

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

BERLIN

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

BIELEFELD

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

BONN

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

BREMEN

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

CHEMNITZ

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

DORTMUND

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

DRESDEN

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

DÜSSELDORF

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

ERFURT

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

ESSEN

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

FLensburg

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

FRANKFURT/MAIN

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

FREIBURG I. BR.

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

HANNOVER

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

KASSEL

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

KIEL

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

KÖLN

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

LEER

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

