

IFRS Aktuell

Ausgabe 03.2021

Neueste Entwicklungen
in der IFRS-Welt

IASB

Ein Pilotansatz zu Angabepflichten

IFRS 16 *Leasingverhältnisse*

Fragestellungen im Zusammenhang mit einer Reduzierung der von Leasingnehmern genutzten Flächen

IFRS Foundation

Vorschlag zur Änderung der Satzung der IFRS-Stiftung zur Einrichtung eines International Sustainability Standards Board veröffentlicht



Kurznachrichten aus der internationalen und nationalen IFRS-Welt – für das schnelle Update zwischendurch

IASB veröffentlicht Änderungen an IAS 12, um klarzustellen, wie Unternehmen latente Steuern auf Transaktionen wie Leasingverhältnisse und Rückbauverpflichtungen bilanzieren sollen

Quelle: IFRS-Foundation-Website, 7. Mai 2021 und eigene Recherchen

Am 7. Mai 2021 veröffentlichte das International Accounting Standards Board (IASB) die Verlautbarung *Latente Steuern, die sich auf Vermögenswerte und Schulden beziehen, die aus einer einzigen Transaktion entstehen (Änderungen an IAS 12)*.¹

IAS 12 legt fest, wie ein Unternehmen Ertragsteuern einschließlich latenter Steuern bilanziert. Unter bestimmten Umständen sind Unternehmen von der Erfassung latenter Steuern befreit, wenn sie Vermögenswerte oder Verbindlichkeiten zum ersten Mal erfassen (*Erstanwendungsausnahme bzw. initial recognition exemption*). Bisher bestand eine gewisse Unsicherheit darüber, ob die Befreiung für Transaktionen im Zusammenhang mit Leasingverhältnissen (wenn ein Leasingnehmer zu Beginn des Leasingverhältnisses einen Vermögenswert und eine Verbindlichkeit ansetzt) und Rückbauverpflichtungen (wenn ein Unternehmen eine Verbindlichkeit ansetzt und die Rückbaukosten in die Kosten des Vermögenswerts einbezieht) Anwendung findet.²

Durch die Änderungen wird klargestellt, dass diese Befreiung nicht gilt und dass Unternehmen latente Steuern auf solche Transaktionen erfassen müssen. Dies wird durch

die neu eingefügte Textziffer *IAS 12.22A* geregelt. Die Änderung gilt für Geschäftsjahre, die am oder nach dem 1. Januar 2023 beginnen, wobei eine vorzeitige Anwendung zulässig ist.

EU-Kommission veröffentlicht Vorschläge für eine neue EU-Richtlinie zur nichtfinanziellen Berichterstattung

Quelle: Website der EU-Kommission³ und eigene Recherchen

Am 21. April 2021 hat die Europäische Kommission im Rahmen ihres „Sustainable Finance“-Maßnahmenpakets einen Vorschlag zur Überarbeitung der Richtlinie 2014/95/EU⁴ – der sogenannten Richtlinie zur nichtfinanziellen Berichterstattung (Non-Financial Reporting Directive, kurz: NFRD) – veröffentlicht, in der die Regeln für die Offenlegung von nichtfinanziellen und Diversitätsinformationen durch große Unternehmen festgelegt werden. Durch den Vorschlag mit dem Namen „Corporate Sustainability Reporting Directive“ (kurz: CSRD; Richtlinie zur Nachhaltigkeitsberichterstattung) werden die in der aktuellen Richtlinie festgelegten Berichterstattungsanforderungen überarbeitet. Diese Überarbeitung soll die Konsistenz der Anforderungen an die Nachhaltigkeitsberichterstattung mit dem breiteren Rechtsrahmen für nachhaltige Finanzen, einschließlich der „Sustainable Finance Disclosure Regulation“ (kurz: SFDR)⁵ und der „Taxonomy Regulation“⁶, verbessern und die Ziele des „European Green Deal“ berücksichtigen.

¹ Das vollständig Dokument ist abrufbar unter: <https://www.ifrs.org/news-and-events/news/2021/05/iasb-clarifies-accounting-for-deferred-tax-on-leases-and-decommissioning-obligations/>

² Ausführliche Erläuterungen sind in der Ausgabe 4/2019 von IFRS Aktuell, „Aktuelle Entwicklungen in der Bilanzierung von Ertragsteuern nach IAS 12“ enthalten.

³ https://ec.europa.eu/info/publications/210421-sustainable-finance-communication_en#csrd

⁴ Richtlinie 2014/95/EU des Europäischen Parlaments und des Rates vom 22. Oktober 2014 zur Änderung der Richtlinie 2013/34/EU in Bezug auf die Offenlegung von nichtfinanziellen Informationen und Informationen zur Diversität durch bestimmte große Unternehmen und Gruppen

⁵ Verordnung (EU) 2019/2088 des Europäischen Parlaments und des Rates vom 27. November 2019 über nachhaltigkeitsbezogene Angaben im Finanzdienstleistungssektor

⁶ Verordnung (EU) 2020/852 des Europäischen Parlaments und des Rates vom 18. Juni 2020 über die Schaffung eines Rahmens zur Erleichterung nachhaltiger Investitionen und zur Änderung der Verordnung (EU) 2019/2088

Die wichtigsten Neuerungen dieses Vorschlags im Vergleich zur aktuellen NFRD sind die folgenden:

- ▶ Der Geltungsbereich der Berichtspflichten wird auf weitere Unternehmen ausgedehnt, darunter alle Großunternehmen und alle börsennotierten Unternehmen (außer börsennotierten Kleinstunternehmen). Auch börsennotierte KMU müssen die Anforderungen an die Nachhaltigkeitsberichterstattung offenlegen, auch wenn sie noch drei Jahre Zeit haben, bis die Richtlinie für sie gilt.
- ▶ Es wird ein Prüfungsurteil mit (eingeschränkter) Sicherheit über die Nachhaltigkeitsberichterstattung verlangt. Außerdem sollen die Informationen, die Unternehmen berichten sollten, genauer spezifiziert und Unternehmen verpflichtet werden, anhand verbindlicher EU-Standards für die Nachhaltigkeitsberichterstattung zu berichten. Die EU-Länder werden Abschlussprüfer und Prüfungsgesellschaften dazu verpflichten, die Bestätigung der Nachhaltigkeitsberichterstattung in Übereinstimmung mit den von der Kommission angenommenen Assurance-Standards durchzuführen.
- ▶ Die neuen Regelungen sollen sicherstellen, dass alle Informationen als Teil des Lageberichts des Unternehmens veröffentlicht und in einem digitalen, maschinenlesbaren Format offengelegt werden. In dieser Hinsicht müssen Unternehmen, die dem Anwendungsbereich unterliegen, ihre Abschlüsse und ihren Lagebericht in einem einzigen elektronischen Berichtsformat erstellen und die Nachhaltigkeitsberichterstattung kennzeichnen. Mit dem Vorschlag soll sichergestellt werden, dass die Anforderungen an die Berichterstattung der Unternehmen mit der EU-Taxonomie in Einklang stehen. Dies soll durch die Entwicklung neuer Standards für die Nachhaltigkeitsberichterstattung erreicht werden. Die neuen Standards werden mit den im Rahmen der Taxonomie-Verordnung angenommenen technischen Screening-Kriterien kompatibel sein.

Die Vorschläge zur CSRD sind im Zusammenhang mit den Aktivitäten der EFRAG (European Financial Reporting Advisory Group) zur Nachhaltigkeitsberichterstattung zu sehen. Die EFRAG hatte im letzten Jahr von der Europäischen Kommission den Auftrag erhalten, europäische Standards für die Nachhaltigkeitsberichterstattung zu entwickeln. Nach Auffassung der EU-Kommission sollen diese EU-Standards auf Standardisierungsinitiativen auf globaler Ebene aufbauen und zu diesen beitragen. Dies erfordert eine konstruktive Zusammenarbeit zwischen der EFRAG und den einschlägigen internationalen Initiativen.

In einem Schreiben vom 12. Mai 2021 hat EU-Kommissarin Mairead McGuinness die EFRAG nunmehr aufgefordert, so bald wie möglich die notwendigen technischen Arbeiten zur Erarbeitung von Standards für die Nachhaltigkeitsberichterstattung aufzunehmen. Diese Arbeiten sollen parallel zu den Verhandlungen über die Vorschläge zur CSRD erfolgen. Ein erstes Paket von Standardentwürfen soll bis zum 15. Juni 2022 vorgelegt werden.

Inhalt

04

Angabepflichten in den IFRS – ein Pilotansatz

10

Das IASB will Angaben zu Rechnungslegungsmethoden verbessern

16

Jetzt mehr Klarheit bei der Definition von rechnungslegungsbezogenen Schätzungen?

22

Wie sollten Leasingnehmer, die beabsichtigen, ihre Immobiliennutzung zu reduzieren, das Thema Wertminderung berücksichtigen?

32

Aktuelle Anwendungsfragen im Zusammenhang mit IFRS 15

42

Ein weiterer Schritt hin zu einem International Sustainability Standards Board

48

EY Scout: Praxisforum und Webcasts

50

EY-Publikationen

52

Ihre Kontakte in Deutschland, Österreich, der Schweiz und Luxemburg

Impressum

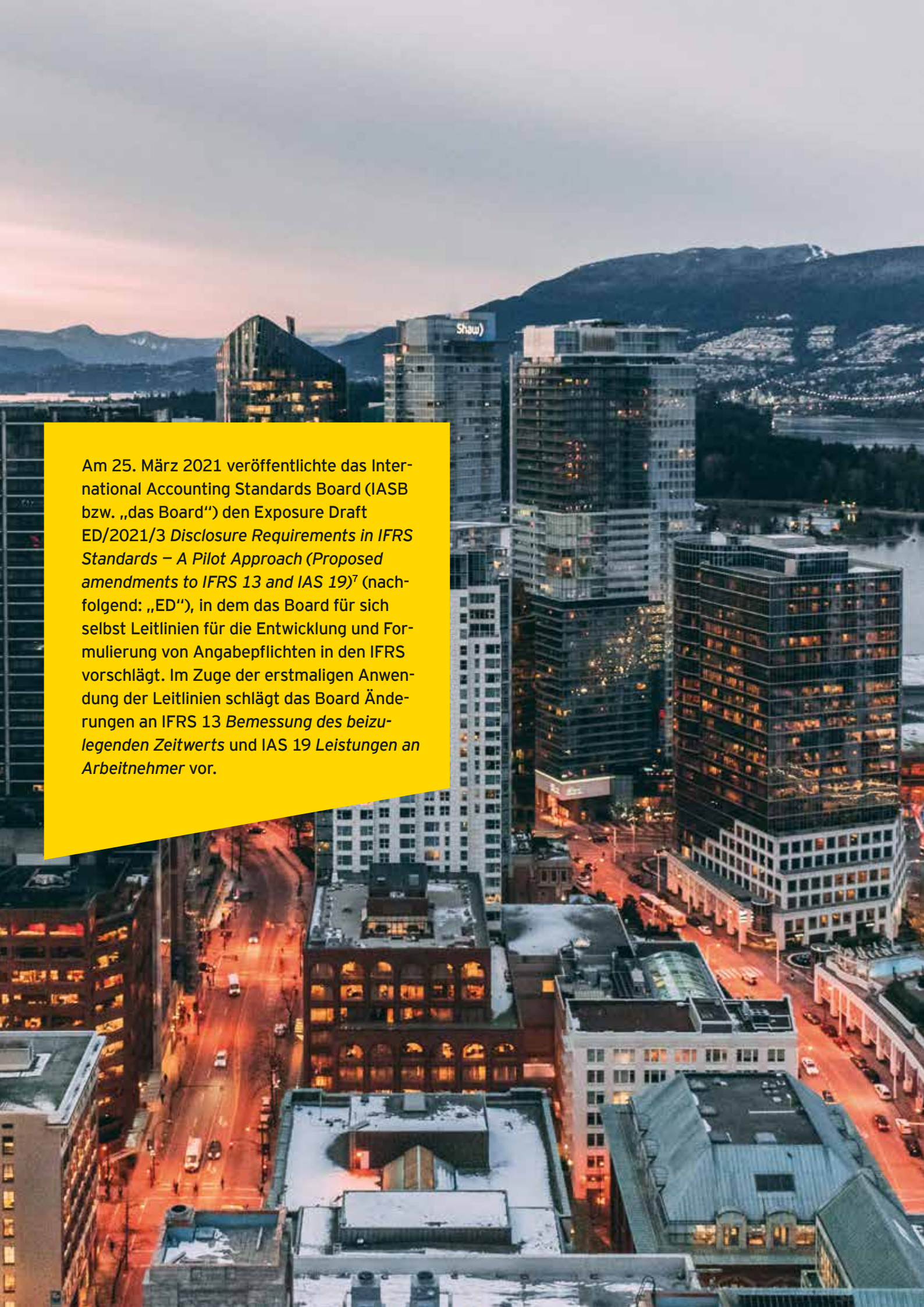
Redaktion:

Christiane Hold, Steffi Gloßmann
Design und Layout: Sabine Reissner
Lektorat: Jutta Cram
Druck: Druck- und Verlagshaus
Zarbock GmbH & Co. KG
Fotos: unsplash, gettyimages

Adresse der Redaktion:

Ernst & Young GmbH
Wirtschaftsprüfungsgesellschaft
Elena Walton
Arnulfstraße 59
80636 München, Deutschland
Telefon +49 89 14331 16187
Telefax +49 181 3943 16187
elena.walton@de.ey.com

Bilderserie: Vancouver

An aerial photograph of a city at dusk. The sky is a mix of light blue and orange. In the background, there are mountains with some snow. The city is filled with buildings, many of which are lit up. A prominent building in the center has a sign that says "Shaw". A yellow text box is overlaid on the left side of the image.

Am 25. März 2021 veröffentlichte das International Accounting Standards Board (IASB bzw. „das Board“) den Exposure Draft ED/2021/3 *Disclosure Requirements in IFRS Standards – A Pilot Approach (Proposed amendments to IFRS 13 and IAS 19)*⁷ (nachfolgend: „ED“), in dem das Board für sich selbst Leitlinien für die Entwicklung und Formulierung von Angabepflichten in den IFRS vorschlägt. Im Zuge der erstmaligen Anwendung der Leitlinien schlägt das Board Änderungen an IFRS 13 *Bemessung des beizulegenden Zeitwerts* und IAS 19 *Leistungen an Arbeitnehmer* vor.



Angabepflichten in den IFRS – ein Pilotansatz

Wichtige Fakten im Überblick

- ▶ Das IASB schlägt spezifische Angabeziele für jeden Standard vor, um die Informationsbedürfnisse von Abschlussadressaten besser zu erfüllen.
- ▶ Ziel ist es, übergeordnete Angabeziele zu definieren, die durch spezifische Angabeziele und bestimmte Informationen für spezifische IFRS unterstützt werden.
- ▶ Als Pilotansatz enthält der ED einen Vorschlag zur entsprechenden Änderung von IFRS 13 und IAS 19. Vergleichbare Vorschläge sind für andere Standards geplant, sofern die Rückmeldungen zum ED positiv ausfallen.
- ▶ Die Kommentierungsfrist für den ED endet am 21. Oktober 2021.

⁷ Der vollständige ED/2021/3 Disclosure Requirements in IFRS Standards – A Pilot Approach (Proposed amendments to IFRS 13 and IAS 19) ist abrufbar unter: <https://cdn.ifrs.org/content/dam/ifrs/project/disclosure-initiative/disclosure-initiative-principles-of-disclosure/ed2021-3-di-tslr.pdf>



Angabepflichten in den IFRS – ein Pilotansatz

Hintergrund

Der ED ist Teil der Angabeninitiative des IASB⁸ und beinhaltet Vorschläge für eine stärkere Ausrichtung der Angabepflichten auf die Standards, als dies bislang im Rahmenkonzept für die Finanzberichterstattung (Rahmenkonzept) und in IAS 1 *Darstellung des Abschlusses* der Fall war. Mit dem ED möchte das Board auf Bedenken hinsichtlich der derzeitigen Angaben in IFRS-Abschlüssen eingehen, die manchmal mit Verweis auf die empfundene *Überfrachtung und Ineffektivität* der Angaben geäußert, oder, wie es im ED heißt, als „Angabenproblem“ bezeichnet werden. Für den Fall, dass der Pilotansatz erfolgreich ist, besteht die Absicht, vergleichbare Vorschläge für andere IFRS zu entwickeln.

Die vorgeschlagenen Leitlinien

Der ED ist ausführlicher als die Änderungsvorschläge zu IFRS 13 und IAS 19, die den Pilotteil darstellen, da er zusätzlich *neue Leitlinien* enthält, auf die sich das IASB bei der Entwicklung der vorgeschlagenen Angabepflichten gestützt hat. Obwohl die Leitlinien letztlich zwar nur für die interne Verwendung durch das Board gedacht sind, erbittet das Board Stellungnahmen zur Beurteilung, ob die vorgeschlagenen Leitlinien zweckdienlich wären.

Das Board möchte den bisherigen Ansatz, bei dem *Angabepflichten* oftmals wie bei einer Checkliste abgearbeitet werden, durch einen stärker auf die Angabeziele ausgerichteten Ansatz für Angabepflichten ersetzen. Die Erfüllung der Angabeziele soll nach dem neuen Ansatz erleichtert

werden, und zwar durch eine Kombination aus *spezifischen Pflichtangaben*, für die das Gebot der Wesentlichkeit gilt, und anderen – freiwilligen – spezifischen Angaben, die oft in Form von Beispielen, wie die Angabeziele erfüllt werden können, präsentiert werden. Die vorgeschlagenen Leitlinien beruhen im Einzelnen auf einer Hierarchie von Angabepflichten, beginnend mit *übergeordneten Angabezielen* (*overall disclosure objectives*) und ergänzt durch *spezifische Angabeziele* (*specific disclosure objectives*), die wiederum durch verpflichtende und *freiwillige bestimmte Informationen* (*items of information*) ergänzt werden. Es sei darauf hingewiesen, dass es nach den derzeitigen Standards auch schon Fälle gibt, in denen übergeordnete und spezifische Angabeziele sowie konkrete Informationen, die mit den im ED vorgeschlagenen vergleichbar sind, vorgesehen sind. Das Board geht davon aus, dass dieser Ansatz zur Festlegung von Angabepflichten aufseiten der Abschlussersteller in höherem Maße *Ermessensentscheidungen* erfordern wird, um zu bestimmen, welche Informationen wesentlich⁹ sind und ob sie zur Erfüllung der Angabeziele geeignet sind.

Übergeordnete Angabeziele

Beim neuen Ansatz liegt der Fokus auf den Informationsbedürfnissen der Abschlussadressaten, jedoch enger gefasst und spezifischer auf den Anwendungsbereich der Standards zugeschnitten als im Rahmenkonzept und in IAS 1.

Die übergeordneten Angabeziele beschreiben die *Informationsbedürfnisse der Abschlussadressaten* für den jeweiligen Standard und erfordern die Angabe von Informationen,

⁸ Unter dem gemeinsamen Obertitel „Better Communication of Financial Reporting“ untersucht das IASB seit 2016 im Rahmen verschiedener Teilprojekte Möglichkeiten, die Aussagekraft von Abschlüssen zu erhöhen. Zu diesen Teilprojekten gehören „Disclosure Initiative“, „Primary Financial Statements“ (früher „Performance Reporting Project“) und „Management Commentary“. Weitere Informationen haben wir in der Ausgabe 2/2020 von IFRS Aktuell unter „IASB schlägt wesentliche Änderungen für mehr Vergleichbarkeit und Verständlichkeit bei der Darstellung der Ertragslage vor“ veröffentlicht.

⁹ Weitere Informationen zur Fragestellung, wann Informationen zu den Rechnungslegungsmethoden als wesentlich einzustufen und folglich anzugeben sind, sowie zum Konzept der Wesentlichkeit sind den Artikeln „Das IASB will Angaben zu Rechnungslegungsmethoden verbessern“ und „Jetzt mehr Klarheit bei der Definition von rechnungslegungsbezogenen Schätzungen?“ in dieser Ausgabe zu entnehmen.



mit denen diese Bedürfnisse erfüllt werden können. Im Grunde sollen die übergeordneten Angabeziele den Rahmen und die Überlegungen vorgeben, an denen sich Unternehmen bei der Anwendung der spezifischen Angabeziele orientieren sollten.

Spezifische Angabeziele

Spezifische Angabeziele beschreiben die *detaillierteren Informationsbedürfnisse der Abschlussadressaten*. Unternehmen müssen Informationen angeben, mit denen die spezifischen Angabeziele erreicht und damit auch die Informationsbedürfnisse der Abschlussadressaten erfüllt werden können. Das Board merkte an, dass Ermessensentscheidungen erforderlich sein werden, um zu bestimmen, welche Informationen anzugeben sind. Mit den spezifischen Angabezielen soll versucht werden, ein ausgewogenes Verhältnis zwischen unternehmensspezifischen Informationen und solchen, die einen Vergleich zwischen verschiedenen Unternehmen ermöglichen, zu erreichen. Die verpflichtenden bestimmten Informationen sollen die Vergleichbarkeit zwischen Unternehmen unterstützen.

Bestimmte Informationen

Dem ED zufolge sind bestimmte Informationen verpflichtend, sofern sie wesentlich sind, wohingegen andere bestimmte Informationen in Form von Beispielen präsentiert werden, mit denen spezifische Angabeziele erreicht werden. Durch die Identifizierung spezifischer Angabeziele möchte das Board sicherstellen, dass es eine Verbindung zwischen jedem Angabeziel und den bestimmten Informationen, die von einem Unternehmen anzugeben sind, gibt. Ziel ist es, Unternehmen bei Ermessensentscheidungen darüber, welche Informationen wesentlich sind, zu unterstützen. Ein wichtiger Aspekt des vorgeschlagenen Ansatzes des Boards ist, dass unter bestimmten Umständen *zusätzlich* zu den im Standard aufgeführten bestimmten Informationen *weitere Informationen* anzugeben sind, um die übergeordneten und spezifischen Angabeziele zu erreichen.

Unsere Sichtweise

Die vorgeschlagenen Leitlinien folgen einer Struktur, bei der die spezifischen Angabeziele von den übergeordneten Angabezielen und die bestimmten anzugebenden Informationen wiederum von den spezifischen Angabezielen abgeleitet werden. Somit folgen die vorgeschlagenen Leitlinien einer logischen Struktur.

Die echte Bewährungsprobe wird allerdings darin bestehen, ob der neue Ansatz in der Praxis eine höhere Effektivität der Angaben ermöglicht.

Die Pilotvorschläge – IFRS 13 und IAS 19

Eine Komponente des *Pilotansatzes* des ED besteht darin, dass das Board die vorgeschlagenen Leitlinien auf IFRS 13 und IAS 19 anwendet und geänderte Angabepflichten für beide Standards festlegt. Das Board wählte diese zwei Standards für die Pilotvorschläge aus, da beide nach allgemeinem Empfinden vom „Angabenproblem“ betroffen sind und nach Ansicht des Boards von einer Überarbeitung der derzeitigen Angabepflichten profitieren würden. Das Board geht davon aus, dass die Anwendung der vorgeschlagenen Leitlinien zu Angabezielen Unternehmen helfen wird, *effektivere Wesentlichkeitsbeurteilungen* für Angaben nach IFRS 13 durchzuführen und vor allem *relevantere Informationen* zu IAS 19 anzugeben.

Änderungsvorschläge zu IFRS 13 Übergeordnetes Angabeziel

Die Änderungsvorschläge zu IFRS 13 sehen in Paragraph 100 das folgende übergeordnete Angabeziel vor: „Ein Unternehmen gibt Informationen an, die Abschlussadressaten eine Beurteilung ermöglichen, in welchem Maße das Unternehmen einem Risiko durch Unsicherheiten bei der



Angabepflichten in den IFRS – ein Pilotansatz

Bemessung des beizulegenden Zeitwerts von Klassen von Vermögenswerten und Schulden, die in der Bilanz nach dem erstmaligen Ansatz zum beizulegenden Zeitwert bewertet werden, ausgesetzt ist.“ Diese Informationen sollen Abschlussadressaten ein Verständnis ermöglichen, welche Bedeutung die Klassen von Vermögenswerten und Schulden für die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage des Unternehmens haben, wie die Bemessungen des beizulegenden Zeitwerts bestimmt wurden und wie sich Bemessungsänderungen auf die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage des Unternehmens auswirken könnten.

Spezifische Angabeziele und bestimmte Informationen

Die Änderungsvorschläge beinhalten mehrere spezifische Angabeziele und bestimmte Informationen, die die Einhaltung des übergeordneten Angabeziels sicherstellen sollen, einschließlich spezifischer Angabeziele mit folgenden erforderlichen Informationen:

- ▶ Informationen über die *Höhe, Art und andere Merkmale von Vermögenswerten und Schulden*, die nach dem erstmaligen Ansatz zum beizulegenden Zeitwert bewertet werden, sowie dazu, wie diese Merkmale mit der Einstufung von Vermögenswerten und Schulden in der Bemessungshierarchie nach IFRS 13 zusammenhängen
- ▶ Informationen, die Abschlussadressaten ein Verständnis der *maßgeblichen Techniken und Inputfaktoren* ermöglichen, die zur Bestimmung des beizulegenden Zeitwerts für jede Klasse von Vermögenswerten und Schulden nach dem erstmaligen Ansatz verwendet werden
- ▶ Informationen für *wiederkehrende Bemessungen* des beizulegenden Zeitwerts, die es Abschlussadressaten ermöglichen, ein Verständnis alternativer Bemessungen des beizulegenden Zeitwerts zu erlangen, unter Verwendung von Inputfaktoren, die zum Ende der Berichtsperiode für hinreichend möglich gehalten werden
- ▶ Informationen über den *Grund für Bemessungsänderungen* des beizulegenden Zeitwerts

Für *Vermögenswerte und Schulden, die nicht zum beizulegenden Zeitwert bewertet werden*, deren beizulegender Zeitwert jedoch im Anhang angegeben wird, ist nach Paragraph 118 des Änderungsvorschlags zu IFRS 13 Folgendes anzugeben: „die Höhe, Art und andere Merkmale jeder Klasse von Vermögenswerten und Schulden, die nicht zum beizulegenden Zeitwert bewertet werden, deren beizulegender Zeitwert jedoch im Anhang angegeben wird, und wie diese Merkmale mit der Einstufung dieser Klassen von Vermögenswerten und Schulden in der Bemessungshierarchie zusammenhängen“.

Für jedes spezifische Angabeziel enthält der Änderungsvorschlag bestimmte Informationen, um den Abschlussstellern zu helfen, spezifische Angaben zu identifizieren, die zur Erfüllung der Angabeziele erforderlich sind. Alternativ dazu bietet der ED Beispiele, um zu veranschaulichen, wie die Angabeziele erfüllt werden können.

Änderungsvorschläge zu IAS 19

Die Änderungsvorschläge zu IAS 19 betreffen die Angabepflichten zu kurzfristig fälligen Leistungen an Arbeitnehmer, zu Leistungen nach Beendigung des Arbeitsverhältnisses wie beitragsorientierten und leistungsorientierten Versorgungsplänen, zu anderen langfristig fälligen Leistungen an Arbeitnehmer und zu Leistungen aus Anlass der Beendigung des Arbeitsverhältnisses.

Hierbei sind die Angabepflichten für *leistungsorientierte Versorgungspläne* umfassender; daher beschränken wir uns bei der Veranschaulichung, wie das IASB seine vorgeschlagenen Leitlinien auf IAS 19 angewendet hat, im Folgenden auf die vorgeschlagenen Angabepflichten für leistungsorientierte Versorgungspläne.

Übergeordnetes Angabeziel

Das übergeordnete Angabeziel für leistungsorientierte Versorgungspläne ist, dass ein Unternehmen Informationen angibt, die es Abschlussadressaten ermöglichen, „die Auswirkung leistungsorientierter Versorgungspläne auf die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage und die



Kapitalflüsse des Unternehmens zu beurteilen und die Risiken und Unsicherheiten in Verbindung mit den leistungsorientierten Versorgungsplänen des Unternehmens einzuschätzen“ (Paragraph 147A). Zur Erfüllung dieses Angabeziels wird vorgeschlagen, dass die Informationen unter Berücksichtigung der Art, der Risiken und anderer Merkmale der Verpflichtung entweder in zusammengefasster oder in aufgeschlüsselter Form angegeben werden. Das Unternehmen muss auch beurteilen, ob es die Angaben zu Versorgungsplänen oder Gruppen von Versorgungsplänen mit unterschiedlichen Risiken nach bestimmten Kriterien weiter aufschlüsselt, um diese voneinander zu unterscheiden.

Spezifische Angabeziele und bestimmte Informationen

Die Änderungsvorschläge beinhalten mehrere spezifische Angabeziele und eine Reihe bestimmter Informationen, die die Einhaltung des übergeordneten Angabeziels sicherstellen sollen, einschließlich spezifischer Angabeziele mit folgenden erforderlichen Informationen:

- ▶ Informationen, die Abschlussadressaten ein Verständnis der in den primären Abschlussbestandteilen dargestellten Beträge und ihrer *Zusammensetzung* ermöglichen
- ▶ Informationen über die Art der leistungsorientierten Versorgungspläne und der mit ihnen verbundenen Risiken, um Abschlussadressaten ein Verständnis der Art der Leistungen sowie der *Art und des Umfangs der Risiken* – insbesondere der Anlagerisiken – zu ermöglichen, sowie dazu, wie das Unternehmen die leistungsorientierten Versorgungspläne und die identifizierten Risiken managt
- ▶ Informationen über die Auswirkungen der leistungsorientierten Verpflichtungen auf die *künftigen Kapitalflüsse* des Unternehmens
- ▶ Informationen, die Abschlussadressaten ein Verständnis davon ermöglichen, wie lange *Zahlungen aus geschlossenen Plänen* noch fortgeführt werden

- ▶ Informationen zu *versicherungsmathematischen Annahmen*, einschließlich solcher zu Ursachen für Bewertungsunsicherheiten bei der Berechnung der leistungsorientierten Verpflichtungen
- ▶ Informationen über *Änderungen* der Höhe der in der Bilanz dargestellten Vermögenswerte und Verpflichtungen aus leistungsorientierten Versorgungsplänen

Für jedes spezifische Angabeziel enthält der ED bestimmte Informationen, um den Abschlusserstellern zu helfen, spezifische Angaben zu identifizieren, die zur Erfüllung der Angabeziele erforderlich sind. Alternativ dazu bietet der ED Beispiele, um zu veranschaulichen, wie die Angabeziele erfüllt werden können.


Nächste Schritte

Die Kommentierungsfrist endet am 21. Oktober 2021.


Unsere Sichtweise

Einige Mitglieder des Boards stimmten gegen den ED, weil sie befürchten, die vorgeschlagenen Leitlinien könnten das „Angabenproblem“ nicht lösen. Ihren Bedenken zufolge würden sie die Herausforderungen der Durchsetzung vergrößern, den Aufwand für die Abschlussersteller erhöhen und die Vergleichbarkeit verringern.

Wir empfehlen allen interessierten Parteien, dem IASB ihre Stellungnahmen zukommen zu lassen, damit alle Sichtweisen berücksichtigt werden können, wenn das Board über die endgültigen Änderungen der Vorschriften berät. Da es sich um einen Pilotansatz handelt und eine Anwendung auf weitere Standards geplant ist, sind die Vorschläge im ED für alle interessierten Parteien wie Abschlussersteller, Abschlussadressaten, Abschlussprüfer und Regulatoren relevant.

A large, illuminated geodesic dome structure, likely a modern architectural landmark, is shown at night. The dome is composed of a complex network of metal beams and is covered with numerous small, bright lights that create a shimmering effect. The structure is reflected in the dark water in the foreground. The background is dark, suggesting a night sky. The overall scene is a blend of modern architecture and natural elements like water and light.

Der derzeitige IAS 1 *Darstellung des Abschlusses* enthält Hilfestellungen für Angaben zu „maßgeblichen“ Rechnungslegungsmethoden. Hierauf aufbauend hat sich eine Praxis umfangreicher Angaben entwickelt, die im Rahmen der Bestrebungen der letzten Jahre zugunsten einer höheren Aussagekraft von Abschlüssen kritisiert wurden. Die Kritik richtet sich dabei sowohl auf die Wesentlichkeit der Angaben als auch auf deren Aussagekraft. Im Februar 2021 hat das International Accounting Standards Board (IASB bzw. „das Board“) Änderungen an IAS 1 veröffentlicht, in denen es Leitlinien und erläuternde Beispiele zur Verfügung stellt, die Unternehmen die Beurteilung, wann Informationen zu Rechnungslegungsmethoden als „wesentlich“ einzustufen und folglich anzugeben sind, erleichtern sollen. Diese Änderungen werden ergänzt durch Änderungen am IFRS Practice Statement 2 *Making Materiality Judgements* („das PS“), in denen die Anwendung des vierstufigen Prozesses zur Beurteilung der Wesentlichkeit auf Informationen zu Rechnungslegungsmethoden erläutert und anhand von Beispielen verdeutlicht wird. Die Vorschläge sind Teil der „Better Communication in Financial Reporting“-Initiative des IASB.



Das IASB will Angaben zu Rechnungslegungsmethoden verbessern

Wichtige Fakten im Überblick

- ▶ Am 12. Februar 2021 veröffentlichte das IASB Änderungen an IAS 1 und am Practice Statement 2, um Leitlinien für die Anwendung von Wesentlichkeitsbeurteilungen bei der Angabe von Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden bereitzustellen.
- ▶ Die Änderungen an IAS 1 ersetzen die Anforderung, „maßgebliche“ Rechnungslegungsmethoden anzugeben, durch die Anforderung, „wesentliche“ Rechnungslegungsmethoden anzugeben.
- ▶ Im Practice Statement werden Leitlinien und erläuternde Beispiele ergänzt, um die Anwendung des Wesentlichkeitskonzepts bei der Beurteilung der Angaben zu den Rechnungslegungsmethoden zu unterstützen.
- ▶ Die Änderungen an IAS 1 sind für Geschäftsjahre anzuwenden, die am oder nach dem 1. Januar 2023 beginnen.



Das IASB will Angaben zu Rechnungslegungsmethoden verbessern



Die Änderungen im Einzelnen

Ersetzen des Begriffs „maßgeblich“ durch „wesentlich“

Da der Begriff „maßgeblich“ in den IFRS nicht definiert wird, entschied das Board, ihn im Zusammenhang mit der Angabe von Informationen zu Rechnungslegungsmethoden durch den Begriff „wesentlich“ zu ersetzen. „Wesentlich“ ist ein in den IFRS definierter Begriff und laut dem Board unter Abschlussadressaten weitgehend bekannt. Wesentliche Informationen zu Rechnungslegungsmethoden werden im geänderten Paragraphen 117 des IAS 1 wie folgt definiert: „Informationen zu Rechnungslegungsmethoden sind *wesentlich*, wenn, sofern man sie zusammen mit anderen im Abschluss eines Unternehmens enthaltenen Informationen betrachtet, vernünftigerweise erwartet werden kann, dass sie Entscheidungen beeinflussen, die die primären Adressaten eines für allgemeine Zwecke erstellten Abschlusses auf der Basis dieses Abschlusses treffen.“

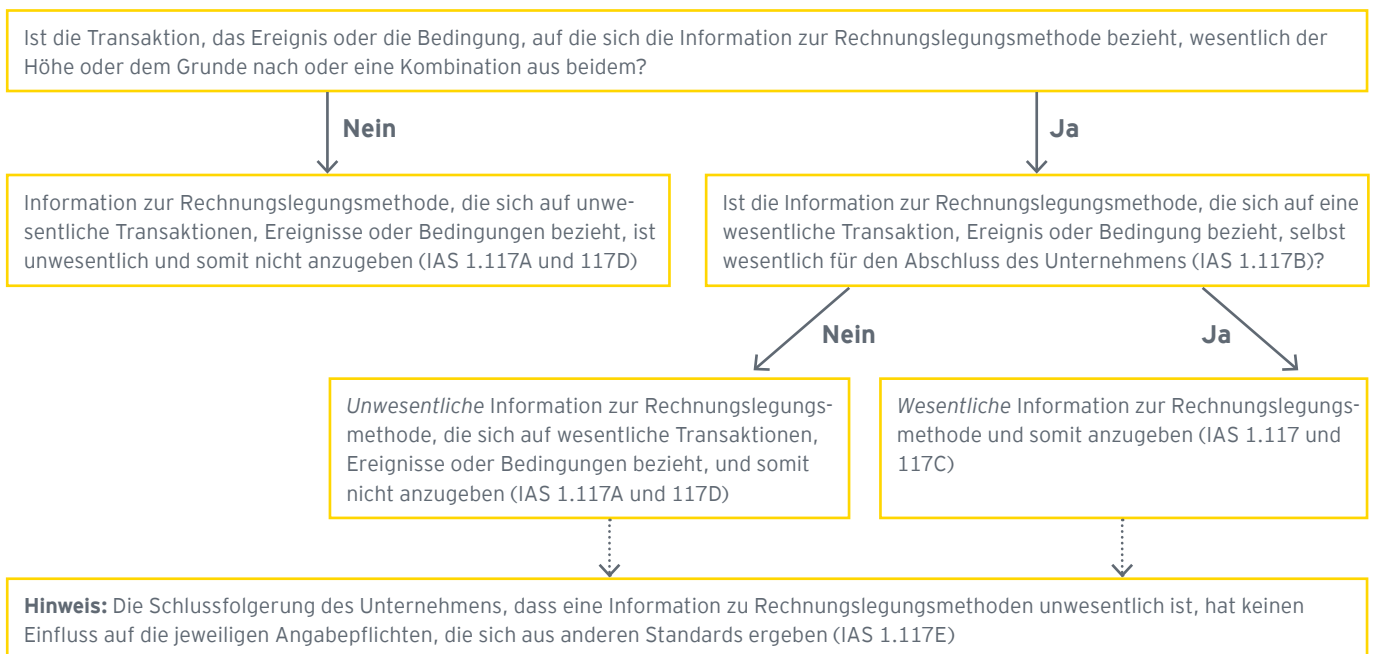
Anwendung der Wesentlichkeitsdefinition

Das Board hat *Leitlinien* hinzugefügt, die Unternehmen bei der Beurteilung helfen sollen, wann Informationen zu Rechnungslegungsmethoden wesentlich sind und folglich angegeben werden müssen. Bei der Beurteilung der Wesentlichkeit von Informationen zu Rechnungslegungsmethoden müssen Unternehmen den Umfang der Transaktionen, andere Ereignisse oder Umstände sowie deren Art berücksichtigen.

Das Board hat außerdem das PS geändert, um klarzustellen, dass die Wesentlichkeitsbeurteilung für Informationen zu Rechnungslegungsmethoden den gleichen Leitlinien folgen sollte, die für Wesentlichkeitsbeurteilungen in Bezug auf andere Informationen gelten, d. h., es sind sowohl *qualitative* als auch *quantitative* Faktoren zu berücksichtigen. Im PS wurde ein Schaubild hinzugefügt, das zeigt, wie Unternehmen die unterschiedlichen Faktoren bei der Beurteilung der Wesentlichkeit von Informationen zu Rechnungslegungsmethoden einbeziehen sollten.



Das nachfolgende Schaubild verdeutlicht den Prozess, den Unternehmen im Rahmen der geforderten Beurteilung durchlaufen sollen:



Das Board erläuterte, dass auch dann, wenn Transaktionen, andere Ereignisse oder Umstände, auf die sich Informationen zur Rechnungslegungsmethode beziehen, wesentlich sind, dies nicht zwangsläufig bedeutet, dass die jeweilige Information zur Rechnungslegungsmethode für den Abschluss des Unternehmens wesentlich ist. Andererseits hebt der geänderte IAS 1 hervor, dass andere nach den IFRS erforderliche Angaben wesentlich sein können, obwohl die entsprechenden Informationen zu Rechnungslegungsmethoden unwesentlich sind. Entscheidet ein Unternehmen beispielsweise, dass Informationen zur Rechnungslegungsmethode für Ertragsteuern für seinen Abschluss unwesentlich sind, können andere nach IAS 12 *Ertragsteuern* erforderliche Angaben trotzdem wesentlich sein.

Nach den Änderungen gelten Informationen zu Rechnungslegungsmethoden in folgenden Situationen wahrscheinlich als wesentlich:

- ▶ Eine Änderung einer Rechnungslegungsmethode resultiert in einer wesentlichen Änderung der im Abschluss angegebenen Informationen.
- ▶ In den IFRS besteht bezüglich der für den Sachverhalt anzuwendenden Rechnungslegungsmethode ein Wahlrecht.
- ▶ Rechnungslegungsmethoden wurden mangels einschlägiger Regelungen im Einklang mit IAS 8 *Rechnungslegungsmethoden, Änderungen von rechnungslegungsbezogenen Schätzungen und Fehler* entwickelt.



Das IASB will Angaben zu Rechnungslegungsmethoden verbessern

- ▶ Die Anwendung einer Rechnungslegungsmethode erfordert maßgebliche Ermessensentscheidungen oder Annahmen.
- ▶ Für den Leser des Abschlusses ist es schwierig, wesentliche Transaktionen, andere Ereignisse oder Umstände zu verstehen, da sie komplexe Rechnungslegungsentscheidungen erfordern, z. B. wenn mehr als ein IFRS angewendet wird.

Das Board stellte klar, dass die Liste der Beispiele nicht abschließend ist, es aber der Überzeugung ist, dass die vorhandenen Beispiele einem Unternehmen bei der Entscheidung, ob Informationen zu Rechnungslegungsmethoden wesentlich sind oder nicht, helfen werden.

Der geänderte IAS 1 bestätigt ausdrücklich, dass die Angabe unwesentlicher Informationen zu Rechnungslegungsmethoden zulässig sein kann, auch wenn sie nicht erforderlich ist. Entscheidet sich ein Unternehmen jedoch für die Angabe unwesentlicher Informationen zu Rechnungslegungsmethoden, so muss es sicherstellen, dass diese unwesentlichen Informationen keine wesentlichen Informationen verschleiern, z. B. weil die unwesentlichen Informationen zu Rechnungslegungsmethoden stärker hervorgehoben werden.

Angabe von standardisierten Informationen

Unternehmen müssen häufig Informationen angeben, um zu beschreiben, wie sie die Vorschriften eines bestimmten Standards angewendet haben, und liefern dabei „standardisierte Informationen oder Informationen, die die Regelungen der IFRS lediglich wiedergeben oder zusammenfassen“ (IAS 1.117C). Das Board bestätigte, dass solche Informationen für Abschlussadressaten im Allgemeinen weniger hilfreich sind als unternehmensspezifische Informationen zu Rechnungslegungsmethoden. Gleichzeitig können standardisierte Informationen zu Rechnungslegungs-

methoden für Abschlussadressaten unter bestimmten Umständen erforderlich sein, um andere wesentliche Informationen im Abschluss zu verstehen. In solchen Fällen sind *standardisierte Informationen* zu Rechnungslegungsmethoden wesentlich und müssen angegeben werden.

Der geänderte Standard weist darauf hin, dass es im Allgemeinen zweckdienlicher ist, Informationen zu liefern, die die spezifischen Umstände des betreffenden Unternehmens widerspiegeln, anstatt lediglich die allgemeinen Regelungen der anzuwendenden IFRS wiederzugeben. Das PS wurde ebenfalls in diesem Sinne geändert, um zu betonen, dass Unternehmen den Fokus darauf legen sollten, unternehmensspezifische Informationen zu Rechnungslegungsmethoden zu liefern. Diese sind insbesondere dann relevant, wenn Ermessensentscheidungen getroffen wurden.

Das geänderte PS enthält zudem Beispiele für Situationen, in denen allgemeine oder standardisierte Informationen, in denen die Regelungen der IFRS lediglich wiedergegeben oder zusammengefasst werden, als wesentliche Informationen zu Rechnungslegungsmethoden erachtet werden könnten:

- ▶ Die Informationen sind für Abschlussadressaten notwendig, um andere wesentliche Informationen im Abschluss zu verstehen.
- ▶ Die Berichterstattung des Unternehmens erfolgt in einem Land, in dem Unternehmen auch nach den lokalen Rechnungslegungsstandards berichten.
- ▶ Die IFRS erfordern komplexe Rechnungslegungsentscheidungen, und die Wiedergabe der standardisierten Informationen ist notwendig, um die Rechnungslegung nachzuvollziehen (z. B. wenn mehr als ein IFRS angewendet wird).



Das geänderte PS enthält darüber hinaus zwei Beispiele zur Erläuterung des Unterschieds zwischen *Wesentlichkeitsbeurteilungen* mit Fokus auf unternehmensspezifischen Informationen unter Vermeidung standardisierter Informationen zu Rechnungslegungsmethoden (z. B. Textbausteine; Beispiel S) und solchen in Bezug auf Informationen zu Rechnungslegungsmethoden, die lediglich IFRS-Regelungen wiedergeben (Beispiel T).

Abschaffung der Verweise auf die „Bewertungsgrundlage“ (measurement basis)

Im geänderten Standard wurden Verweise auf die „Bewertungsgrundlage“ gestrichen, da sie nach der Einführung der Leitlinien zur Wesentlichkeit von Informationen zu Rechnungslegungsmethoden als redundant erachtet wurden. Informationen zur Bewertungsgrundlage können wesentlich sein, aber diesbezüglich sind Ermessensent-

scheidungen erforderlich, die mit jenen in Bezug auf andere Informationen zu Rechnungslegungsmethoden vergleichbar sind.

Übergangsvorschriften und Zeitpunkt des Inkrafttretens

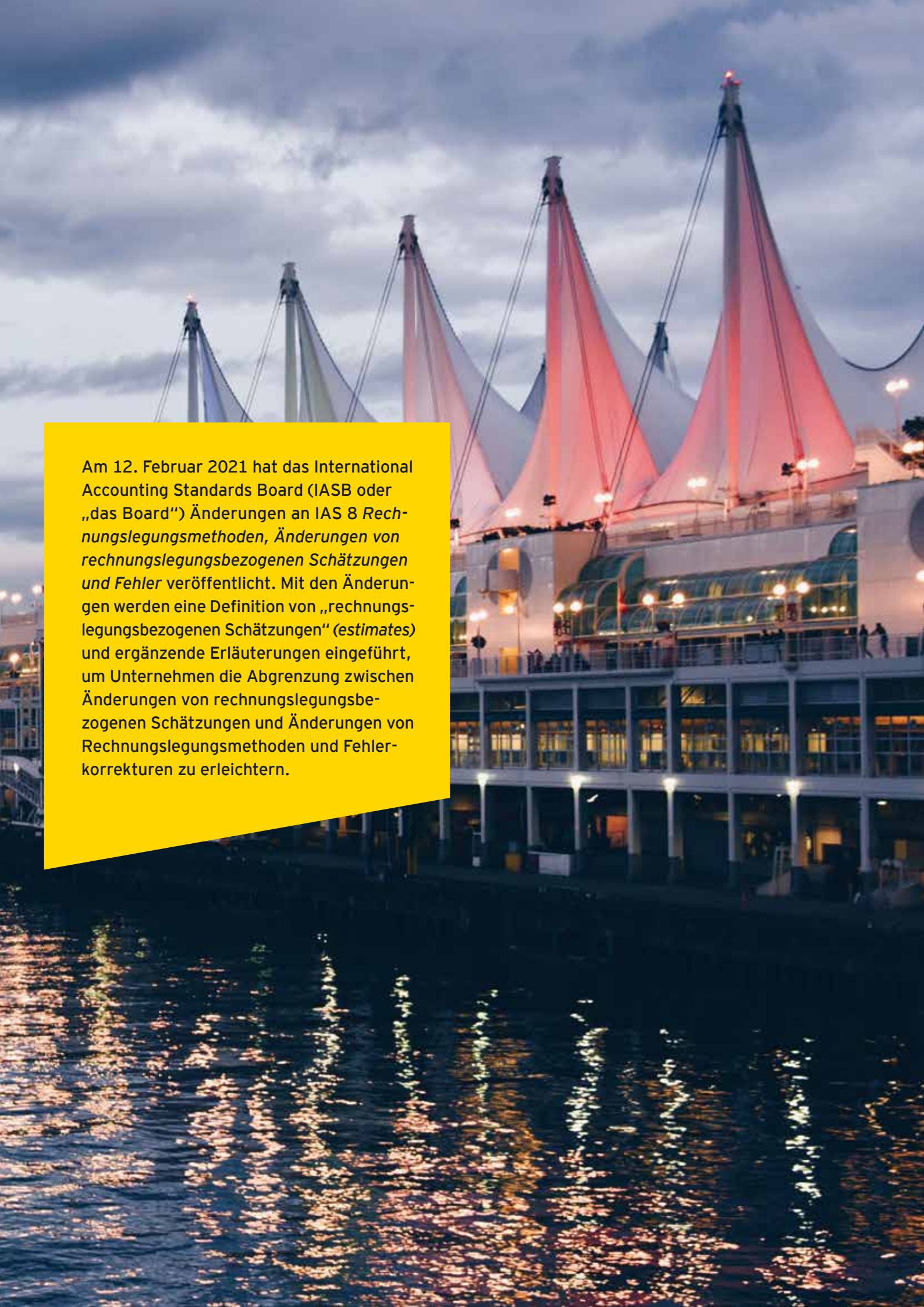
Die Änderungen an IAS 1 sind für Geschäftsjahre anzuwenden, die am oder nach dem 1. Januar 2023 beginnen. Eine frühere Anwendung ist zulässig, sofern diese Tatsache angegeben wird.

Da die Änderungen am PS unverbindliche Anwendungsleitlinien für die Definition von „wesentlich“ in Bezug auf Informationen zu Rechnungslegungsmethoden enthalten, entschied das Board, dass für diese Änderungen keine Übergangsvorschriften und kein Zeitpunkt des Inkrafttretens notwendig sind.


Unsere Sichtweise

Das Ersetzen von „maßgeblich“ durch „wesentlich“ in Bezug auf Informationen zu Rechnungslegungsmethoden in IAS 1 und die entsprechenden neuen Leitlinien in IAS 1 und im PS können sich darauf auswirken, welche Angaben Unternehmen zu Rechnungslegungsmethoden machen müssen. Die Festlegung, ob Informationen zu Rechnungslegungsmethoden wesentlich sind oder nicht, erfordert in noch höherem Maße als bisher Ermessensentscheidungen. Wir empfehlen daher Unternehmen zu überprüfen, welche Informationen zu Rechnungslegungsmethoden sie angeben, um die Einhaltung des geänderten Standards sicherzustellen.

In der Praxis ist zu beobachten, dass bei den Informationen zu Rechnungslegungsmethoden komplette Textbausteine aus dem Standard übernommen werden. Unternehmen sollten sorgfältig abwägen, ob „standardisierte Informationen oder Informationen, die die Regelungen der IFRS lediglich wiedergeben oder zusammenfassen“, wie es im geänderten IAS 1 heißt, wesentliche Informationen darstellen. Ist dies nicht der Fall, ist zu überlegen, ob bei den Angaben zu Rechnungslegungsmethoden auf sie verzichtet werden sollte, um die Aussagekraft des Abschlusses zu erhöhen.



Am 12. Februar 2021 hat das International Accounting Standards Board (IASB oder „das Board“) Änderungen an IAS 8 *Rechnungslegungsmethoden, Änderungen von rechnungslegungsbezogenen Schätzungen und Fehler* veröffentlicht. Mit den Änderungen werden eine Definition von „rechnungslegungsbezogenen Schätzungen“ (*estimates*) und ergänzende Erläuterungen eingeführt, um Unternehmen die Abgrenzung zwischen Änderungen von rechnungslegungsbezogenen Schätzungen und Änderungen von Rechnungslegungsmethoden und Fehlerkorrekturen zu erleichtern.



Jetzt mehr Klarheit bei der Definition von rechnungslegungsbezogenen Schätzungen?

Wichtige Fakten im Überblick

- ▶ Am 12. Februar 2021 hat das IASB Änderungen an IAS 8 veröffentlicht, mit denen eine neue Definition für rechnungslegungsbezogene Schätzungen eingeführt wird.
- ▶ Rechnungslegungsbezogene Schätzungen werden als „monetäre Beträge in Abschlüssen, die einer Bewertungsunsicherheit unterliegen“, definiert.
- ▶ Die Änderungen stellen klar, wie Änderungen von rechnungslegungsbezogenen Schätzungen besser von Änderungen von Rechnungslegungsmethoden und Fehlerkorrekturen unterschieden werden können.
- ▶ Die Änderungen gelten für Geschäftsjahre, die am oder nach dem 1. Januar 2023 beginnen. Eine vorzeitige Anwendung ist zulässig.

Jetzt mehr Klarheit bei der Definition von rechnungslegungsbezogenen Schätzungen?

Definition einer rechnungslegungsbezogenen Schätzung

Die aktuelle Fassung von IAS 8 enthält zwar eine Definition des Begriffs „Rechnungslegungsmethoden“, nicht aber des Begriffs „rechnungslegungsbezogene Schätzungen“. Lediglich die Definition von „Änderungen von rechnungslegungsbezogenen Schätzungen“ ist im Standard enthalten. In der Praxis hat diese unterschiedliche Behandlung im Standard immer wieder zu Schwierigkeiten bei der Unterscheidung zwischen Rechnungslegungsmethoden und rechnungslegungsbezogenen Schätzungen geführt. Im geänderten Standard werden rechnungslegungsbezogene Schätzungen nun definiert als „monetäre Beträge in Abschlüssen, die einer Bewertungsunsicherheit unterliegen“.

Um die Wechselbeziehung zwischen einer Rechnungslegungsmethode und einer rechnungslegungsbezogenen Schätzung zu klären, wurde IAS 8.32 wie folgt geändert: „Eine Rechnungslegungsmethode kann es erforderlich machen, Posten in einem Abschluss auf eine Weise zu bewerten, die mit Bewertungsunsicherheiten verbunden ist, d. h., die Rechnungslegungsmethode kann es erforderlich machen, diese Posten mit monetären Beträgen zu bewerten, die nicht direkt feststellbar sind, sondern geschätzt werden müssen. In solchen Fällen entwickelt ein Unternehmen eine rechnungslegungsbezogene Schätzung, um das von der Rechnungslegungsmethode vorgegebene Ziel zu erreichen.“ Rechnungslegungsbezogene Schätzungen beinhalten in der Regel Ermessensentscheidungen oder Annahmen auf der Grundlage der zuletzt verfügbaren verlässlichen Informationen.

Der geänderte Standard erläutert, wie Unternehmen Bewertungstechniken und Inputfaktoren für die Entwicklung von rechnungslegungsbezogenen Schätzungen nutzen, und stellt fest, dass dies Schätzungsverfahren (etwa bei der Bestimmung von erwarteten Verlusten nach IFRS 9) und Bewertungsverfahren (wie sie z. B. nach IFRS 13 für die Bestimmung des beizulegenden Zeitwerts herangezogen werden) umfassen kann.

Der Begriff „Schätzung“ wird in der Rechnungslegung häufig verwendet und kann sich manchmal auf andere Schätzungen als rechnungslegungsbezogene beziehen. Vor diesem Hintergrund stellt der geänderte Standard klar, dass die Definition einer rechnungslegungsbezogenen Schätzung nicht auf alle Schätzungen zutreffen wird. Schätzungen dürften sich eher auf Inputs beziehen, die für die Entwicklung rechnungslegungsbezogener Schätzungen verwendet werden.

Es bleibt aber bei dem für schwierige Fälle bisher schon geltenden wichtigen Grundsatz des IAS 8.35: Fällt die Abgrenzung schwer, liegt im Zweifel eine *Schätzungsänderung* vor.

Änderungen von rechnungslegungsbezogenen Schätzungen

Die Unterscheidung zwischen einer Änderung einer *Rechnungslegungsmethode* und einer Änderung einer *rechnungslegungsbezogenen Schätzung* gestaltet sich oftmals schwierig. Zusätzliche Leitlinien sollen dabei helfen, dies zu ändern. Es wird klargestellt, dass es sich bei Auswirkungen eines geänderten Inputs oder einer geänderten Bewertungstechnik für eine rechnungslegungsbezogene Schätzung um Änderungen von rechnungslegungsbezogenen Schätzungen handelt, wenn sie nicht aus der Korrektur von Fehlern aus früheren Perioden resultieren.

Das Board stellte fest, dass nach der Definition von *Änderungen von rechnungslegungsbezogenen Schätzungen* diese bisher schon aus neuen Informationen oder neuen Entwicklungen resultieren können und daher auch nicht als Korrekturen von Fehlern gelten. Es gelangte zu dem Schluss, dass dieser Aspekt der Definition hilfreich ist und beibehalten werden sollte. Lässt beispielsweise der jeweils geltende IFRS einen Wechsel zwischen zwei gleichermaßen akzeptablen Bewertungsverfahren zu, dann beruht ein solcher Wechsel häufig auf neuen Informationen oder neuen Entwicklungen und stellt nicht zwangsläufig eine Fehlerkorrektur dar.



Es sei darauf hingewiesen, dass die Grundzüge der oben dargestellten Änderungen bereits vor der Änderung an IAS 8 in IFRS 13.66 für die Bestimmung von beizulegenden Zeitwerten angelegt waren. Danach galten der Wechsel zwischen zulässigen Bewertungsverfahren (wie etwa der Wechsel zwischen marktorientierten Ansätzen und der DCF-Methode) oder die Änderung eines Inputfaktors bei der Anwendung eines Bewertungsverfahrens ausdrücklich als „Änderungen von rechnungslegungsbezogenen Schätzungen“, wenn dies gleichermaßen oder zu einer angemesseneren Ableitung des beizulegenden Zeitwerts führte. IFRS 13 verzichtet in diesem Fall auf die Angabepflichten bei wesentlichen Schätzungsänderungen.

Neue erläuternde Beispiele

Im Zuge der Beratung hat sich gezeigt, dass das frühere Beispiel 3 die Anwendung des Standards nicht unterstützt. Es wurde gestrichen.

Stattdessen wurden mit den Änderungen am Standard zwei neue erläuternde Beispiele hinzugefügt, die dem besseren Verständnis dienen sollen, wie die neue Definition rechnungslegungsbezogener Schätzungen anzuwenden ist. Diese Beispiele werden im geänderten Standard als Beispiel 4 und Beispiel 5 bezeichnet und nachfolgend in zusammengefasster Form wiedergegeben, da sie die Anforderungen des geänderten Standards veranschaulichen.



Jetzt mehr Klarheit bei der Definition von rechnungslegungsbezogenen Schätzungen?

Beispiel 4: Beizulegender Zeitwert einer als Finanzinvestition gehaltenen Immobilie

Beispiel 4 bezieht sich auf ein Unternehmen, das das Modell des beizulegenden Zeitwerts gemäß IAS 40 *Als Finanzinvestition gehaltene Immobilien* anwendet und sich in Übereinstimmung mit IFRS 13 *Bemessung des beizulegenden Zeitwerts* aufgrund einer Änderung der Marktbedingungen zu einer Änderung seiner Bewertungstechnik entschieden hat, und zwar von einer Bewertung nach dem einkommensbasierten Ansatz zu einer solchen nach dem markt-basierten Ansatz. In dem Beispiel wird festgestellt, dass der beizulegende Zeitwert der als Finanzinvestition gehaltenen Immobilie eine rechnungslegungsbezogene Schätzung darstellt, weil

- ▶ der beizulegende Zeitwert der als Finanzinvestition gehaltenen Immobilie ein monetärer Betrag im Abschluss ist, der einer Bewertungsunsicherheit unterliegt,
- ▶ der beizulegende Zeitwert der als Finanzinvestition gehaltenen Immobilie ein Ergebnis einer bei der Anwendung der Rechnungslegungsmethode verwendeten Bewertungstechnik ist und
- ▶ das Unternehmen bei der Entwicklung seiner Schätzung des beizulegenden Zeitwerts der als Finanzinvestition gehaltenen Immobilie auf Ermessensentscheidungen und Annahmen zurückgreift.

Die Änderung der Bewertungstechnik ist eine *Änderung der zur Schätzung* des beizulegenden Zeitwerts der als Finanzinvestition gehaltenen Immobilie verwendeten Bewertungstechnik. Diese Änderung führt zu einer Änderung der rechnungslegungsbezogenen Schätzung, da sich die Rechnungslegungsmethode (Bewertung der als Finanzinvestition gehaltenen Immobilie zum beizulegenden Zeitwert) nicht geändert hat.





Beispiel 5: Aktienbasierte Vergütungsverpflichtung mit Barausgleich

Beispiel 5 bezieht sich auf ein Unternehmen, das seine Schätzung der erwarteten Volatilität des Aktienkurses in seinem Optionspreismodell für seine zuvor ausgegebenen Aktienbezugsrechte aufgrund veränderter Marktbedingungen ändert. In dem Beispiel wird festgestellt, dass der beizulegende Zeitwert der Verpflichtung eine rechnungslegungsbezogene Schätzung darstellt, weil

- ▶ der beizulegende Zeitwert der Verpflichtung ein monetärer Betrag im Abschluss ist, der einer Bewertungsunsicherheit unterliegt,
- ▶ der beizulegende Zeitwert der Verpflichtung das Ergebnis einer bei der Anwendung der Rechnungslegungsmethode verwendeten Bewertungstechnik ist und
- ▶ das Unternehmen zur Schätzung des beizulegenden Zeitwerts der Verpflichtung auf Ermessensentscheidungen und Annahmen zurückgreift.

Die Änderung der erwarteten Volatilität des Aktienkurses ist eine *Änderung des verwendeten Inputfaktors* zur Bemessung des beizulegenden Zeitwerts der Verpflichtung. Diese Änderung führt zu einer Änderung der rechnungslegungsbezogenen Schätzung, da sich die Rechnungslegungsmethode (Bewertung der Verpflichtung zum beizulegenden Zeitwert) nicht geändert hat.


Zeitpunkt des Inkrafttretens und Übergangsvorschriften

Die Änderungen gelten für Geschäftsjahre, die am oder nach dem 1. Januar 2023 beginnen, und sind auf Änderungen von Rechnungslegungsmethoden und rechnungslegungsbezogenen Schätzungen anzuwenden, die zu oder nach Beginn dieses Geschäftsjahres erfolgen. Eine vorzeitige Anwendung ist zulässig.


Nach Ansicht des Boards wären die Vorteile, die sich aus der Anwendung der Änderungen an IAS 8 auf geänderte Schätzungen in früheren Perioden ergäben, minimal. Daher ist eine rückwirkende Anwendung nicht vorgeschrieben.

Unsere Sichtweise

Die Änderungen an IAS 8 dürften für IFRS-Anwender mehr Klarheit in Bezug auf die Definition von rechnungslegungsbezogenen Schätzungen bedeuten und insbesondere die Unterscheidung zwischen rechnungslegungsbezogenen Schätzungen und Rechnungslegungsmethoden erleichtern. Wir gehen nicht davon aus, dass die Änderungen wesentliche Auswirkungen auf die Abschlüsse von Unternehmen haben werden. Bei der Bestimmung, ob Änderungen als Änderungen von rechnungslegungsbezogenen Schätzungen, als Änderungen von Rechnungslegungsmethoden oder als Fehlerkorrekturen zu behandeln sind, dürften sie Unternehmen jedoch eine nützliche Orientierungshilfe bieten.



Im Folgenden werden einige häufige Fragestellungen beleuchtet, die für Leasingnehmer relevant sein könnten, die eine Reduzierung der von ihnen genutzten Flächen und somit eine Änderung der Verwendung des Nutzungsrechts beabsichtigen. Leasingnehmer sollten insbesondere die Wechselwirkung zwischen den Leitlinien in IFRS 16 *Leasingverhältnisse*, IAS 36 *Wertminderung von Vermögenswerten* und IAS 16 *Sachanlagen* verstehen. Bei Immobilien, die vom Eigentümer selbst genutzt werden, dürften erwartete Nutzungsänderungen in vielen Fällen die gleichen Fragestellungen und Überlegungen aufwerfen.



Wie sollten Leasingnehmer, die beabsichtigen, ihre Immobilien-nutzung zu reduzieren, das Thema Wertminderung berücksichtigen?

Wichtige Fakten im Überblick

- ▶ Ein Unternehmen, das sich entscheidet, die Verwendung eines Immobilien-nutzungsrechts zu ändern, muss alle Fakten und Umstände sorgfältig prüfen, um die bilanziellen Auswirkungen dieser Entscheidung unter Berücksichtigung der relevanten IFRS zu bestimmen.
- ▶ Mögliche Folgen einer geplanten Änderung der Verwendung eines Nutzungsrechts sind
 - ▶ eine Laufzeitänderung des Leasingverhältnisses und der Leasingverbindlichkeit,
 - ▶ ein Wertminderungsaufwand,
 - ▶ eine Änderung der Restnutzungsdauer des Nutzungsrechts oder
 - ▶ die Anwendung von IFRS 5 oder IAS 40.
- ▶ Unternehmen, die ihre Immobiliennutzung reduzieren möchten, sollten in jedem Fall die Leitlinien zur Wertminderung von Vermögenswerten berücksichtigen.
- ▶ Pläne zur Änderung der Verwendung eines Nutzungsrechts, z. B. Untervermietung oder Aufgabe bestimmter Flächen oder Räumlichkeiten, sind häufig ein Wertminderungsindikator.
- ▶ Unternehmen müssen beurteilen, welche Auswirkungen ihre Entscheidung, ihre Immobiliennutzung zu reduzieren, auf ihre zahlungsmittelgenerierenden Einheiten haben könnte und inwiefern folglich Wertminderungsprüfungen vorzunehmen sind.
- ▶ Die Entscheidung, die Verwendung eines Nutzungsrechts zu ändern, kann es notwendig machen, das Nutzungsrecht auf eigenständiger Basis auf Wertminderung zu prüfen, sodass sich mit höherer Wahrscheinlichkeit eine Wertminderung ergeben könnte.



Wie sollten Leasingnehmer, die beabsichtigen, ihre Immobiliennutzung zu reduzieren, das Thema Wertminderung berücksichtigen?

Hintergrund

Aufgrund der weiterhin andauernden Corona-Pandemie haben viele Unternehmen ihre Büros ganz geschlossen oder deren Nutzung vorübergehend auf das notwendige Mindestmaß eingeschränkt. Folglich könnten diese Unternehmen in Betracht ziehen, den Umfang der von ihnen genutzten Flächen in Zukunft, d. h. auch nach dem Ende der Corona-Pandemie, dauerhaft zu reduzieren.

Beispielsweise könnten Unternehmen, die erfolgreich ein virtuelles Arbeitsumfeld implementiert haben, diese Gelegenheit ergreifen, um Kosten zu sparen, indem sie den Umfang der von ihnen genutzten Flächen reduzieren oder in günstigere Räumlichkeiten umziehen. In Branchen mit einem sehr dichten Filialnetz wie z. B. dem Einzelhandels-, dem Hotel- und Gaststätten- oder dem Freizeitgewerbe kann es infolge des veränderten Verbraucherverhaltens und ausbleibender Einnahmen unter Umständen auch vereinzelt zu Standortschließungen kommen.

Aufgrund der Schwierigkeiten, die mit der Umsetzung eines entsprechenden Plans zur Reduzierung der Immobiliennutzung einhergehen können, kann zwischen Entscheidung und Durchführung einige Zeit vergehen. Eine solche Entscheidung kann dazu führen, dass ein Wertminderungsaufwand erfasst werden muss. Um die angemessene bilanzielle Behandlung zu beurteilen, sollte sich ein Unternehmen, das seine Immobiliennutzung ändern möchte, an jedem Abschlussstichtag die folgenden Fragen stellen:

- ▶ Welche Entscheidungen wurden von den zuständigen Entscheidungsträgern (z. B. Geschäftsführung, Vorstand) getroffen?
- ▶ Welche Aspekte der vom Management beschlossenen Pläne wurden bereits umgesetzt?
- ▶ In Bezug auf die noch nicht umgesetzten Aspekte der Planung: Welche Schritte stehen noch aus und wann wird mit ihrer Umsetzung gerechnet?

Änderung der vom Management beabsichtigten Verwendung eines Nutzungsrechts

Das Zusammenspiel zwischen den Leitlinien in IFRS 16 und IAS 36 kann mit Schwierigkeiten verbunden sein, wenn ein Unternehmen entscheidet, die Nutzung der von ihm angemieteten Immobilien zu reduzieren. IFRS 16 schreibt vor, dass Leasingnehmer Nutzungsrechte in Übereinstimmung mit IAS 36 auf eine Wertminderung prüfen müssen.

Leasingnehmer sollten die Leitlinien in IAS 36 und IFRS 16 zusammen mit den Regelungen in IAS 16 anwenden, um zu bestimmen, ob eine *Änderung der erwarteten Verwendung eines Nutzungsrechts* einen Anhaltspunkt für eine Wertminderung darstellt, die Festlegung der zahlungsmittelgenerierenden Einheit(en) (kurz: ZGE) durch das Unternehmen beeinflusst und sich auf die erwartete Nutzungsdauer und den Restwert des Nutzungsrechts sowie jeglicher damit verbundenen Mietereinbauten auswirkt. Nach IFRS 16 können ggf. auch eine Neubestimmung der Laufzeit des Leasingverhältnisses und eine Neubewertung der Leasingverbindlichkeit notwendig sein. Die Anwendung von IFRS 16 und IAS 36 erfordert möglicherweise Ermessensentscheidungen, da die Eintrittszeitpunkte von Ereignissen, die zu einer Neueinschätzung der Leasinglaufzeit und der Leasingverbindlichkeit sowie zu einer Änderung des Leasingverhältnisses und zum Vorliegen von Anhaltspunkten für eine Wertminderung führen, voneinander abweichen können. Siehe hierzu auch den Abschnitt „Neubewertung oder Änderung eines Leasingverhältnisses“.

Vorliegen von Wertminderungsindikatoren

Ein Unternehmen hat an jedem Abschlussstichtag zu prüfen, ob Anhaltspunkte dafür vorliegen, dass Vermögenswerte, die in den Anwendungsbereich von IAS 36 fallen, wertgemindert sein könnten. Angesichts der derzeit vorherrschenden negativen *wirtschaftlichen Rahmenbedingungen* könnten einige Unternehmen planen, bestimmte angemietete Immobilien aufzugeben oder (teilweise) unterzuvermieten. Die schwierige *Konjunkturlage* wird vielfach als ein Anhaltspunkt für das Vorliegen von



Wertminderungen gewertet. Gemäß IAS 36.12(f) stellen signifikante Veränderungen des Umfangs und der Art und Weise, wie ein Vermögenswert genutzt wird oder aller Erwartung nach genutzt werden wird, eine interne Informationsquelle für das Vorliegen eines Wertminderungsindikators dar. Die Entscheidung des Unternehmens, die *Verwendung des Nutzungsrechts zu ändern* (oder seine Schlussfolgerung, dass es keine andere realistische Alternative dazu gibt), würde somit ebenfalls darauf hindeuten, dass ein Vermögenswert oder eine Gruppe von Vermögenswerten oder eine oder mehrere zahlungsmittelgenerierende Einheiten wertgemindert sein könnten. Dies gilt insbesondere dann, wenn eine Filiale geschlossen werden soll oder wenn die Entscheidung Einfluss darauf hat, auf welcher Ebene das Nutzungsrecht auf Wertminderung geprüft wird.

Bei Vorliegen eines Wertminderungsindikators hat ein Unternehmen den Vermögenswert oder die ZGE einem Wertminderungstest zu unterziehen.

Neubeurteilung der zahlungsmittelgenerierenden Einheit

IAS 36 definiert eine ZGE als die kleinste identifizierbare Gruppe von Vermögenswerten, die Mittelzuflüsse erzeugt, die weitestgehend unabhängig von den Mittelzuflüssen anderer Vermögenswerte oder anderer Gruppen von Vermögenswerten sind.

Die Entscheidung eines Unternehmens, die erwartete Verwendung eines Nutzungsrechts zu ändern, wirft die Frage auf, ob die *erwartete Verwendung* auf eine Weise geändert wurde, durch die sich auch die Zusammensetzung der ZGE verändert, und wenn ja, zu welchem Zeitpunkt diese Änderung bei der Bestimmung der ZGE abzubilden ist.

Der Beschluss, das Nutzungsrecht aufzugeben oder unterzuvermieten, könnte die Identifizierung der ZGE je nach Art des Vermögenswerts und der Art seiner Nutzung durch das Unternehmen ganz unterschiedlich beeinflussen. So wird beispielsweise ein Einzelhandelsgeschäft meist als

eigenständige ZGE identifiziert. Demgegenüber werden Verwaltungsbüros häufig gemeinsam mit anderen Vermögenswerten in einer ZGE zusammengefasst und auf Wertminderung geprüft oder als gemeinschaftliche Vermögenswerte eingestuft und den ZGEs auf einer vernünftigen und stetigen Basis zugeordnet.

Zeitpunkt der Entscheidung

Wenn ein Unternehmen zu dem Schluss kommt, dass es eine Neubeurteilung seiner ZGE(s) vornehmen muss, muss es zunächst bestimmen, zu welchem Zeitpunkt sich die erwartete Änderung der Nutzung auf die Identifikation der ZGE auswirken wird.

Eine wichtige Überlegung besteht darin, ob die Entscheidung, die Nutzung zu ändern, auf der *Managementebene* getroffen wurde, die dazu berechtigt ist, und wann sie getroffen wurde. In den meisten Fällen handelt es sich bei der berechtigten Managementebene um die Geschäftsführung oder den Vorstand. Des Weiteren hat das Unternehmen zu prüfen, ob es überhaupt möglich ist, die Nutzung in der erwarteten Weise zu ändern oder ob dazu die Zustimmung des Vermieters erforderlich ist.

Auswirkungen der Nutzungsänderung

Die Entscheidung, die Nutzung zu ändern, wird je nachdem, zu welchem Zeitpunkt sie getroffen wurde, unterschiedliche Auswirkungen haben. Insbesondere ist zu berücksichtigen, wie lange das Nutzungsrecht voraussichtlich innerhalb der aktuellen ZGE verwendet wird und diese somit weiterhin Mittelzuflüsse generieren wird. Darüber hinaus müssen Unternehmen die Restlaufzeit des Leasingverhältnisses sowie alle sonstigen für die Beurteilung der ZGE relevanten Fakten und Umstände berücksichtigen. In vielen Fällen dürfte dies erfordern, in erheblichem Umfang *Ermessensentscheidungen* zu treffen und *zusätzliche Angaben im Abschluss* zu machen.

Nach IAS 36.22(b) hat ein Unternehmen den erzielbaren Betrag für einen einzelnen Vermögenswert zu bestimmen,



Wie sollten Leasingnehmer, die beabsichtigen, ihre Immobiliennutzung zu reduzieren, das Thema Wertminderung berücksichtigen?

es sei denn, ein Vermögenswert erzeugt keine Mittelzuflüsse, die weitestgehend unabhängig von denen anderer Vermögenswerte sind. Wenn dies der Fall ist, ist der erzielbare Betrag für die ZGE zu bestimmen, zu der der Vermögenswert gehört. Ausgenommen davon ist der Fall, wenn der Nutzungswert des Vermögenswerts Schätzungen zufolge nahezu dem beizulegenden Zeitwert abzüglich der Kosten der Veräußerung entspricht und Letzterer bemessen

werden kann. In vielen Ländern ist der Immobilienmarkt gut entwickelt, sodass der beizulegende Zeitwert abzüglich der Kosten der Veräußerung eines Nutzungsrechts an Immobilien ermittelbar ist. Die Bedingung in IAS 36.22(b), dass die Schätzung des Nutzungswerts nahezu dem beizulegenden Zeitwert abzüglich der Kosten der Veräußerung eines Nutzungsrechts an Immobilien entspricht, kann dann als erfüllt betrachtet werden, wenn das Nutzungsrecht nur für kurze Zeit in seiner aktuellen ZGE verwendet wird, bevor es aufgegeben oder untervermietet wird. In solchen Fällen ist das Nutzungsrecht *separat* auf eine Wertminderung zu prüfen.

Wenn das Nutzungsrecht nur für kurze Zeit in seiner ursprünglichen ZGE verwendet werden soll, bevor es aufgegeben oder untervermietet wird, wäre in Abhängigkeit von den Fakten und Umständen auch die Schlussfolgerung möglich, dass das Nutzungsrecht und die ZGE weitestgehend unabhängige Mittelzuflüsse erzeugen. Auch hier wäre das Nutzungsrecht auf eigenständiger Basis einem Wertminderungstest zu unterziehen.

Je größer die Zeitspanne zwischen der Entscheidung, das Nutzungsrecht aufzugeben oder unterzuvermieten, und der tatsächlichen Nutzungsänderung ist, desto geringer ist die Wahrscheinlichkeit, dass die Entscheidung unmittelbaren Einfluss darauf haben wird, auf *welcher Ebene der Wertminderungstest* vorzunehmen ist. Je kürzer die Zeitspanne zwischen der Entscheidung und der erwarteten Nutzungsänderung ist, desto wahrscheinlicher ist es, dass sich die erwartete Nutzungsänderung sofort auf die Beurteilung der ZGE und den anschließenden Wertminderungstest auswirkt.

Auch wenn das Unternehmen nach Berücksichtigung aller Fakten und Umstände zu dem Schluss gelangt, dass seine Entscheidung keine unmittelbare Auswirkung darauf haben wird, auf welcher Ebene ein Wertminderungstest durchzuführen ist, müsste es dennoch die Nutzungsdauern und Restwerte der betreffenden Vermögenswerte neu bemessen.





Anwendungsbeispiel

Ein Unternehmen erfasst ein Nutzungsrecht für ein Gebäude, das es gegenwärtig als Bürofläche nutzt. Das Unternehmen unterhält seine Geschäftsräume bereits seit neun Jahren in dem Gebäude, sodass von dem auf zwölf Jahre abgeschlossenen Mietvertrag eine Restlaufzeit von drei Jahren verbleibt. Der Mietvertrag enthält keine Verlängerungs- oder Kündigungsoption.

Das Nutzungsrecht wurde als Teil der ZGE 1 regelmäßig auf Wertminderung geprüft, da es keine weitestgehend unabhängigen Mittelzuflüsse erzeugt hat. Innerhalb der ZGE 1 ist ausreichend Spielraum vorhanden, d. h., die Differenz, um die der erzielbare Betrag den Buchwert übersteigt, ist groß genug. Infolgedessen wird auf der Ebene der ZGE 1 keine Wertminderung festgestellt. Es wird angenommen, dass der beizulegende Zeitwert abzüglich der Kosten der Veräußerung des Nutzungsrechts ermittelbar ist.

Da viele Mitarbeiter aufgrund der Corona-Pandemie von zu Hause aus arbeiten, hat sich die Nutzung der Büroflächen erheblich verringert. Kurz vor Geschäftsjahresende am 31. Dezember 2020 traf der Vorstand des Unternehmens (zusammen mit der Geschäftsführung) die Entscheidung, die Nutzung der Büroflächen dauerhaft zu beenden. Ein Zeitraum von fünf Monaten soll den Übergang erleichtern, bevor das Unternehmen die Büroflächen räumt. Für diesen Übergangszeitraum werden die Büroflächen weiterhin der ZGE 1 zugeordnet. Dem Unternehmen ist es aufgrund der Lage, der relativ kurzen Restmietdauer und der herrschenden Marktbedingungen für Gewerbeimmobilien nicht möglich, die Räumlichkeiten unterzuvermieten.

Analyse und Fazit

Das Unternehmen gelangt zu dem Schluss, dass die Entscheidung, die Nutzung der Büroflächen dauerhaft zu beenden, einen Anhaltspunkt für eine Wertminderung des Nutzungsrechts zum Abschlussstichtag darstellt, da sie gemäß IAS 36.12(f) als interne Informationsquelle betrachtet wird.

Im vorliegenden Beispiel wurde die verbindliche Entscheidung getroffen, die Büroflächen zu räumen. Die Zeitspanne zwischen der Entscheidung und dem Datum, an dem das Unternehmen die Büroflächen räumen wird, ist kurz. Daher ist davon auszugehen, dass der Anteil der Büroflächen an den Mittelzuflüssen der ZGE unwesentlich sein wird. Da die Räumlichkeiten für die restliche Mietdauer nicht untervermietet werden können, kommt das Unternehmen zu dem Ergebnis, dass der beizulegende Zeitwert abzüglich der Kosten der Veräußerung des Nutzungsrechts aller Voraussicht nach ebenfalls unwesentlich sein und annähernd dem Nutzungswert des Nutzungsrechts entsprechen wird. Daraus schließt das Unternehmen, dass das Nutzungsrecht zu dem Zeitpunkt, zu dem die Entscheidung getroffen wurde, die Büroflächen aufzugeben, getrennt von der ZGE 1 auf Wertminderung zu prüfen ist.



Wie sollten Leasingnehmer, die beabsichtigen, ihre Immobiliennutzung zu reduzieren, das Thema Wertminderung berücksichtigen?

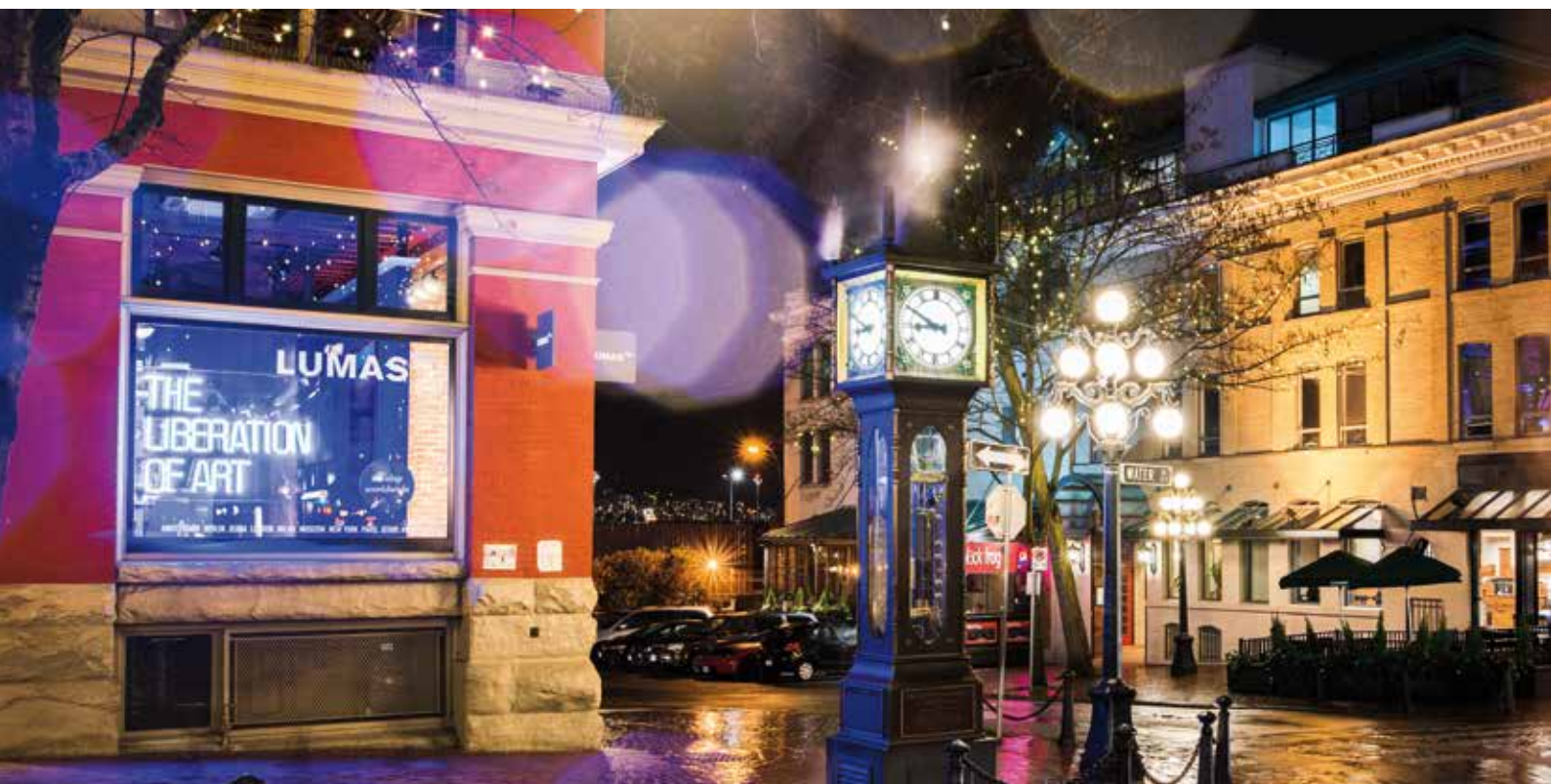
Weitere Überlegungen

Neubewertung oder Änderung eines Leasingverhältnisses

IFRS 16 definiert die *Änderung eines Leasingverhältnisses* als eine in den ursprünglichen Bedingungen nicht vorgesehene Änderung des Umfangs eines Leasingverhältnisses oder des für das Leasingverhältnis zu entrichtenden Entgelts (wenn beispielsweise ein zusätzliches Recht auf Nutzung eines oder mehrerer zugrunde liegender Vermögenswerte eingeräumt oder ein bestehendes Recht gekündigt oder die vertragliche Laufzeit des Leasingverhältnisses verlängert oder verkürzt wird).

Änderungen von Leasingverhältnissen sind zum Zeitpunkt des Eintritts der Änderung zu erfassen. Dabei hat der

Leasingnehmer die Bedingungen des Leasingverhältnisses sowie alle Ereignisse und Umstände, die in Verbindung mit dem Leasingverhältnis eintreten können (z. B. Ereignisse, die eine Neubestimmung der Leasinglaufzeit und eine Neubewertung der Leasingverbindlichkeit erfordern), sorgfältig zu prüfen. Sollte eine *Änderung der Bedingungen* zu einer Verkürzung der Laufzeit oder zur Beendigung des *Leasingverhältnisses* führen, ist dies als Änderung des Leasingverhältnisses zu bilanzieren. Enthält das Leasingverhältnis hingegen eine *Verlängerungs- oder Kündigungsoption*, muss der Leasingnehmer bestimmen, ob ein Ereignis eingetreten ist, das eine Neubestimmung der Leasinglaufzeit oder eine Neubewertung der Leasingverbindlichkeit erforderlich macht. Liegt ein solches Ereignis vor (das





möglicherweise zu einer Änderung der Leasinglaufzeit führt), muss der Leasingnehmer die Laufzeit des Leasingverhältnisses neu bestimmen und infolgedessen auch die *Leasingverbindlichkeit* neu bewerten.

Nutzungsdauer von Nutzungsrechten

Sobald ein Plan zur Nutzungsänderung beschlossen wurde, müssen die *Nutzungsdauern und Restwerte* der betreffenden Vermögenswerte neu bestimmt werden. Die Änderungen sind gemäß IAS 8 *Rechnungslegungsmethoden, Änderungen von rechnungslegungsbezogenen Schätzungen und Fehler* als Änderung einer rechnungslegungsbezogenen Schätzung zu bilanzieren.

Auswirkungen der Aufgabe oder Untervermietung von Teilen eines Nutzungsrechts

Wenn verschiedene Bereiche oder Stockwerke eines Gebäudes im Rahmen eines einzigen Vertrags angemietet, aber für unterschiedliche Zwecke genutzt werden, kann dies Fragen hinsichtlich der bei der Wertminderungsprüfung zu verwendenden Bilanzierungseinheit (*unit of account*) aufwerfen. Ist das Nutzungsrecht, das Teil eines in einem einzigen Vertrag geregelten Leasingverhältnisses ist, auf der Ebene des Gesamtvertrags zu beurteilen und einheitlich auf dieser Ebene zu bilanzieren oder sind die verschiedenen Bereiche oder Stockwerke eigenständig zu beurteilen und zu bilanzieren?

Grundsätzlich regelt IAS 36, in welcher Form Vermögenswerte zur Erzeugung unabhängiger Mittelzuflüsse beitragen (z. B. als einzelne Vermögenswerte, als Teil einer ZGE oder als gemeinschaftlicher Vermögenswert). Aus unserer Sicht hängt die Antwort auf diese Frage jedoch davon ab, ob sich der Leasingvertrag auf Teile eines oder mehrerer identifizierbarer Vermögenswerte bezieht, die physisch unterscheidbar sind und separate Bilanzierungseinheiten bilden. Für diese Beurteilung sind die Leitlinien in IFRS 16.B20 und B32 sowie in Paragraph 10 von IAS 40 *Als Finanzinvestition gehaltene Immobilien* heranzuziehen. Bei gemieteten Vermögenswerten/Gebäuden, die teilweise zumindest der Erwartung nach für unterschiedliche Zwecke genutzt werden und bei denen diese unterschiedlichen Teile jeweils physisch unterscheidbar sind, bildet die (*erwartete*) *Nutzung* und somit die Erzeugung *unabhängiger Mittelzuflüsse* die Grundlage für die gemäß IAS 36 zu berücksichtigenden Aspekte. Unter Umständen müssen *Ermessensentscheidungen* getroffen werden, um die Bilanzierungseinheiten im Hinblick auf die Nutzungsrechte und ihre Zuordnung zu den jeweiligen ZGEs zu bestimmen.

Ein Leasingnehmer könnte zu dem Schluss gelangt sein, dass es aus bilanzieller Sicht keine entscheidende Rolle spielt, ob er das von ihm angemietete zehnstöckige Gebäude als eine *einzig*e Leasingkomponente (das Gebäude) oder als





Wie sollten Leasingnehmer, die beabsichtigen, ihre Immobiliennutzung zu reduzieren, das Thema Wertminderung berücksichtigen?

zehn *einzelne* Leasingkomponenten (die zehn funktional unabhängigen Stockwerke) behandelt: Auch wenn jedes einzelne Stockwerk die Voraussetzungen erfüllt hat, um als selbstständige Leasingkomponente betrachtet zu werden, könnte der ursprüngliche Leasingnehmer das gesamte Gebäude in der Vergangenheit als eine einzige Leasingkomponente bilanziert haben, wenn er zu dem Ergebnis gekommen wäre, dass zwischen der Erfassung von zehn selbstständigen Nutzungsrechten und Leasingverbindlichkeiten und der Erfassung eines einzigen Nutzungsrechts und einer einzigen Leasingverbindlichkeit für

das gesamte Gebäude kein bilanzieller Unterschied besteht. Da das gesamte Gebäude als *Teil einer ZGE* genutzt wurde, wurde es auf dieser Ebene zugeordnet und auf Wertminderung geprüft. Wenn der ursprüngliche Leasingnehmer in diesem Beispiel nun plant, ein einziges *funktional unabhängiges* Stockwerk unterzuvermieten, könnte daher aus unserer Sicht die Schlussfolgerung angemessen sein, dass es sich bei dem untervermieteten Stockwerk um ein eigenständiges Nutzungsrecht handelt, das getrennt von den übrigen neun angemieteten Stockwerken auf Wertminderung zu prüfen ist.





Beizulegender Zeitwert abzüglich der Kosten der Veräußerung von Nutzungsrechten

Bei der Ermittlung des beizulegenden Zeitwerts sind jegliche *Beschränkungen der Nutzung* eines Vermögenswerts gemäß IFRS 13 *Bemessung des beizulegenden Zeitwerts* zu berücksichtigen. Daher müssten Beschränkungen hinsichtlich der Untervermietung oder Übertragung des Mietvertrags, die Bestandteil des Mietvertrags sind, als Teil der Merkmale des Nutzungsrechts betrachtet und bei der Bemessung des beizulegenden Zeitwerts abzüglich der Kosten der Veräußerung des Nutzungsrechts einbezogen werden.

Wenn ein Unternehmen die Möglichkeit hat, ein Nutzungsrecht unterzuvermieten oder den Mietvertrag zu übertragen, sich jedoch bewusst dagegen entscheidet, müsste der beizulegende Zeitwert abzüglich der Kosten der Veräußerung dennoch mit den Annahmen der Marktteilnehmer in Einklang stehen. Infolgedessen wäre ein angenommener beizulegender Zeitwert von null nicht angemessen, wenn es einen Markt für den Leasinggegenstand gibt.

Klassifizierung als zur Veräußerung gehalten

Nach IFRS 5 *Zur Veräußerung gehaltene langfristige Vermögenswerte und aufgegebene Geschäftsbereiche* dürfen langfristige Vermögenswerte (oder Veräußerungsgruppen), die stillgelegt werden sollen, *nicht* als zur Veräußerung gehalten klassifiziert werden. Denn der zugehörige Buchwert wird überwiegend durch fortgesetzte Nutzung und nicht durch eine Veräußerung realisiert.

Wenn ein Unternehmen die Absicht hat, den Mietvertrag im Rahmen eines Finanzierungsleasingverhältnisses an eine dritte Partei unterzuvermieten, sind die Vorschriften von IFRS 5 zu berücksichtigen.

Unterleasingverhältnisse

Immobilien, die im Rahmen eines oder mehrerer Operating-Leasingverhältnisse an Dritte vermietet werden, werden in der Regel als Finanzinvestition gehalten, unabhängig davon, ob sie sich im Eigentum des berichtenden

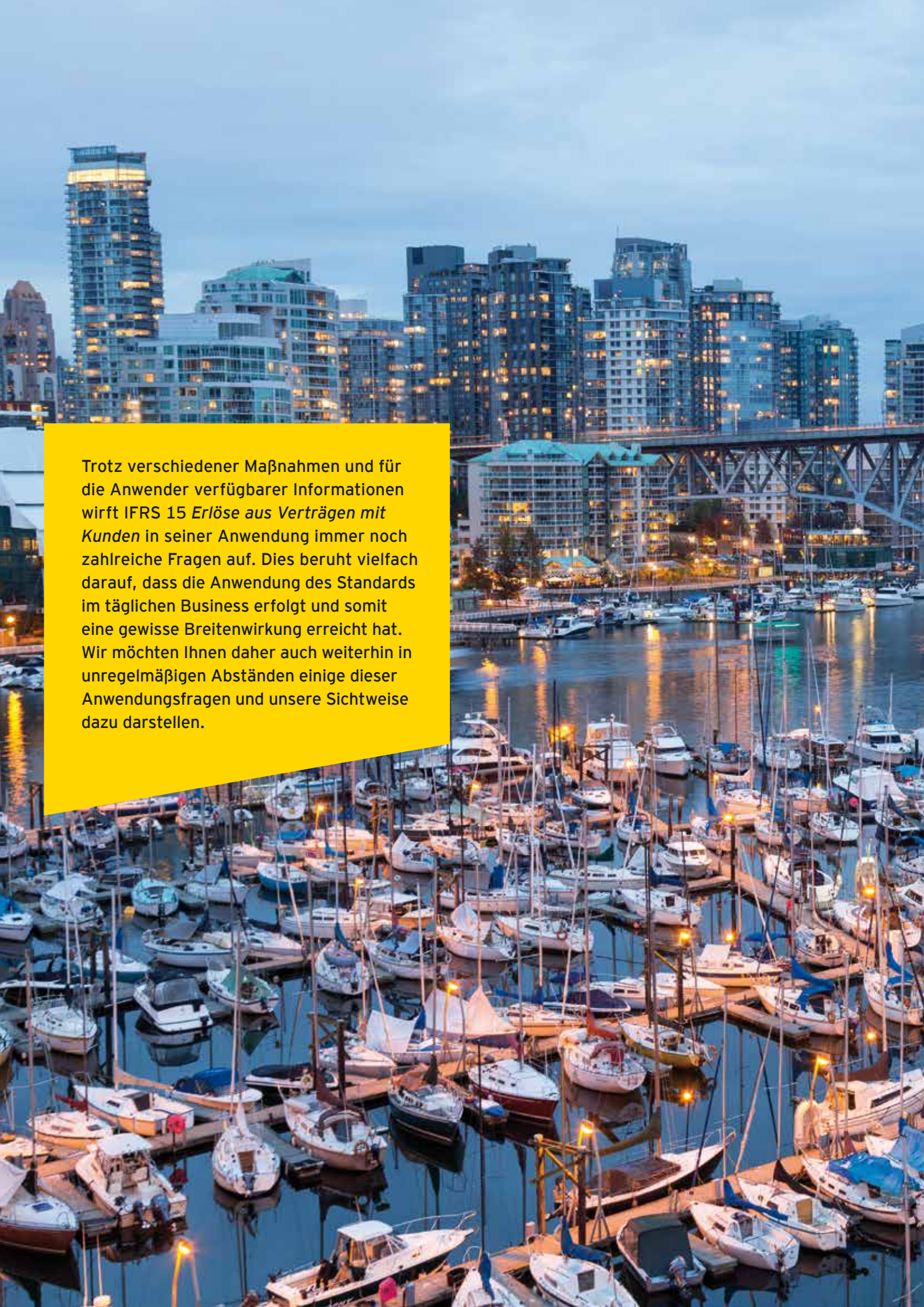
Unternehmens befinden oder ob es sich um Nutzungsrechte an Immobilien handelt, die von dem berichtenden Unternehmen gehalten werden. Unternehmen sollten daher prüfen, ob hier die Vorschriften von IAS 40 *Als Finanzinvestition gehaltene Immobilien* zur Anwendung kommen. IAS 40 schreibt vor, dass Immobilien, die sowohl zu Investitionszwecken als auch zu Nicht-Investitionszwecken genutzt werden, getrennt zu bilanzieren sind, wenn diese Teile gesondert verkauft oder im Rahmen eines Finanzierungsleasingverhältnisses gesondert vermietet werden können.

Nach IAS 40.57 ist das Nutzungsrecht aus dem Bestand der selbst genutzten Immobilien in den Bestand der als Finanzinvestition gehaltenen Immobilien zu übertragen, *wenn die Selbstnutzung endet*, wenn also die Immobilie nicht länger selbst genutzt und für die Untervermietung freigegeben wird.


Unsere Sichtweise

Ein Unternehmen, das sich entscheidet, die Verwendung eines Immobiliennutzungsrechts zu ändern, muss alle Fakten und Umstände sorgfältig prüfen, um die bilanziellen Auswirkungen dieser Entscheidung unter Berücksichtigung der relevanten IFRS zu bestimmen.

In diesem Zusammenhang getroffene wesentliche Ermessensentscheidungen hat das Unternehmen in seinem Abschluss anzugeben.



Trotz verschiedener Maßnahmen und für die Anwender verfügbarer Informationen wirft IFRS 15 *Erlöse aus Verträgen mit Kunden* in seiner Anwendung immer noch zahlreiche Fragen auf. Dies beruht vielfach darauf, dass die Anwendung des Standards im täglichen Business erfolgt und somit eine gewisse Breitenwirkung erreicht hat. Wir möchten Ihnen daher auch weiterhin in unregelmäßigen Abständen einige dieser Anwendungsfragen und unsere Sichtweise dazu darstellen.



Aktuelle Anwendungsfragen im Zusammenhang mit IFRS 15

Wichtige Fakten im Überblick

- ▶ Trotz der vielfältigen Maßnahmen des IASB, Anwender bei der Implementierung von IFRS 15 zu unterstützen, wie beispielsweise die Treffen der Transition Resource Group für IFRS 15, ergeben sich auch weiterhin Auslegungsfragen.
- ▶ Beispielsweise werfen die Berücksichtigung von *impliziten Preisnachlässen* oder auch der Umgang mit *nichtmonetären Tauschgeschäften und signifikanten Finanzierungskomponenten* weiterhin Fragen auf.
- ▶ Mit der Darstellung einiger dieser Anwendungsfragen möchten wir zu einem besseren Verständnis der teilweise sehr komplexen Regelungen des Standards beitragen.



Aktuelle Anwendungsfragen im Zusammenhang mit IFRS 15

Implizite Preisnachlässe

Bei einigen Verträgen enthält der vertraglich festgelegte Preis eindeutig *identifizierbare variable Komponenten*. Bei anderen wiederum ist die Gegenleistung variabel, weil die Fakten und Umstände darauf schließen lassen, dass das Unternehmen ggf. einen niedrigeren als den vertraglich festgelegten Preis akzeptiert (d. h., es wird voraussichtlich einen impliziten Preisnachlass gewähren). Dies beruht eventuell auf der gerechtfertigten Annahme des Kunden, dass das Unternehmen aufgrund seiner Geschäftsgepflogenheiten, der veröffentlichten Leitlinien oder diesbezüglicher Aussagen seinen Preis reduzieren wird.

Für einen *impliziten Preisnachlass* spricht auch, wenn andere Fakten und Umstände darauf hindeuten, dass das Unternehmen bei Abschluss des Vertrags mit dem Kunden beabsichtigt hat, diesem einen Preisnachlass anzubieten. Beispielsweise kann ein Unternehmen einen niedrigeren

als den vertraglich vereinbarten Preis akzeptieren, weil es die Kundenbeziehung pflegen oder verbessern will oder weil die Erbringung einer Dienstleistung nicht mit wesentlichen Kosten verbunden ist und es mit der insgesamt erwarteten Gegenleistung eine ausreichende Gewinnspanne erzielen kann.

Ein Unternehmen zieht vom vertraglich vereinbarten Preis sämtliche *erwarteten Preisnachlässe* ab, um den *Transaktionspreis* zu Vertragsbeginn zu bestimmen (d. h. den Betrag, den es im Gegenzug für die auf den Kunden zu übertragenden Güter oder Dienstleistungen voraussichtlich erhalten wird). Die Beurteilung der *Einbringlichkeit* erfolgt auf der Basis des ermittelten Transaktionspreises. Ein Unternehmen muss auch alle Vertragsvermögenswerte oder Forderungen aus Lieferungen und Leistungen, die aus einem IFRS-15-Vertrag resultieren, nach dem Modell der erwarteten Kreditausfälle in IFRS 9 beurteilen.





Der Standard enthält das nachstehende Beispiel für das Vorliegen eines impliziten Preisnachlasses, der zur Folge hat, dass der Transaktionspreis vom vertraglich festgelegten Preis abweicht:

Auszug aus IFRS 15

Beispiel 2: Die Gegenleistung entspricht nicht dem vertraglich vereinbarten Preis – impliziter Preisnachlass (IFRS 15.IE7-IE9)

Ein Unternehmen verkauft an einen Kunden 1.000 Einheiten eines verschreibungspflichtigen Arzneimittels für eine zugesagte Gegenleistung von WE 1 Mio. Dies stellt den ersten Verkauf des Unternehmens an einen Kunden in einer neuen Region dar, die mit großen wirtschaftlichen Schwierigkeiten zu kämpfen hat. Das Unternehmen geht daher davon aus, dass es vom Kunden nicht den vollen Betrag der zugesagten Gegenleistung erhalten wird. Da es jedoch erwartet, dass sich die Wirtschaft in der Region in den nächsten zwei bis drei Jahren wieder erholt und die Beziehung zu dem Kunden helfen kann, Kontakte zu anderen potenziellen Kunden in der Region zu knüpfen, nimmt das Unternehmen den potenziellen Preisnachlass in Kauf.

Bei der Beurteilung, ob das Kriterium in Paragraph 9(e) des IFRS 15 erfüllt ist, hat das Unternehmen auch die Paragraphen 47 und 52(b) des IFRS 15 zu berücksichtigen. Nach Prüfung der Fakten und Umstände kommt das Unternehmen im hier vorliegenden Sachverhalt zu dem Ergebnis, dass es voraussichtlich einen Preisnachlass gewähren und eine geringere Gegenleistung des Kunden akzeptieren wird. Somit stellt das Unternehmen fest, dass der Transaktionspreis nicht WE 1 Mio. beträgt und die zugesagte Gegenleistung variabel ist. Das Unternehmen schätzt die variable Gegenleistung, auf die es Anspruch hat, auf WE 400.000.

Das Unternehmen prüft die Fähigkeit und die Absicht des Kunden, die Gegenleistung zu entrichten, und kommt zu dem Ergebnis, dass es trotz der wirtschaftlichen Schwierigkeiten in der Region wahrscheinlich WE 400.000 von dem Kunden erhalten wird. Somit stellt das Unternehmen fest, dass das Kriterium in Paragraph 9(e) des IFRS 15 auf der Basis seiner Schätzung der variablen Gegenleistung von WE 400.000 erfüllt ist. Zudem kommt das Unternehmen nach einer Überprüfung der Vertragsbedingungen und sonstigen Fakten und Umstände zu dem Schluss, dass die anderen Kriterien in Paragraph 9 ebenfalls erfüllt sind. Das Unternehmen bilanziert den Vertrag mit dem Kunden folglich gemäß den in IFRS 15 enthaltenen Regelungen.



Aktuelle Anwendungsfragen im Zusammenhang mit IFRS 15

Variable Gegenleistungen können sich auch durch *verlängerte Zahlungsfristen* im Rahmen eines Vertrags und die damit verbundene Unsicherheit ergeben, ob das Unternehmen einen niedrigeren Preis akzeptieren würde, wenn dieser erst in der Zukunft entrichtet würde. Das Unternehmen muss in diesem Fall beurteilen, ob es sich bei den verlängerten Zahlungsfristen um einen impliziten Preisnachlass handelt, da es nicht beabsichtigt, alle zukünftig fälligen Beträge einzutreiben, oder dazu voraussichtlich nicht in der Lage sein wird. Das Angebot erweiterter Zahlungsbedingungen kann auch darauf hindeuten, dass der Vertrag eine signifikante Finanzierungskomponente enthält.

Variable Gegenleistung versus Kreditrisiko

Unternehmen müssen bei Vertragsbeginn bestimmen, ob sie erwarten, einen niedrigeren Betrag als den vertraglich vereinbarten Preis zu erhalten. In der Grundlage für Schlussfolgerungen räumt das IASB jedoch ein, dass es in manchen Fällen schwierig sein kann festzustellen, ob ein Unternehmen implizit einen Preisnachlass angeboten oder das Risiko in Kauf genommen hat, dass ein Kunde die vertraglich festgelegte Gegenleistung nicht erbringen kann (in diesem Fall handelt es sich um einen Wertminderungsaufwand gem. IFRS 9). Die Boards haben keine detaillierten Anwendungsleitlinien entwickelt, um die Entscheidung zu erleichtern, ob es sich um einen Preisnachlass (der innerhalb der Umsatzerlöse als variable Gegenleistung auszuweisen ist) oder einen erwarteten Forderungsausfall gem. IFRS 9 (der außerhalb der Umsatzerlöse als Wertminderungsaufwand zu erfassen ist) handelt. Ein Unternehmen muss folglich alle relevanten Fakten und Umstände berücksichtigen, wenn es eine Situation analysiert, in der es einen niedrigeren als den vertraglich festgelegten Preis akzeptieren würde.

Die folgenden *Faktoren* können unserer Ansicht nach darauf hindeuten, dass ein Unternehmen dem Kunden einen *impliziten Preisnachlass* angeboten hat:

- ▶ Das Unternehmen hat eine *etablierte Geschäftspraxis*, die darauf hindeutet, dass es bereit ist, einen geringeren

Betrag als den vertraglich festgelegten Preis zu akzeptieren. Wenn ein Unternehmen beispielsweise routinemäßig reduzierte Zahlungen für Dienstleistungen akzeptiert, für die es hohe Margen erzielt, kann dies darauf hindeuten, dass es bereit ist, eine Gegenleistung zu akzeptieren, die unter dem vertraglich vereinbarten Preis liegt.

- ▶ Das Unternehmen hat in der Vergangenheit bei ähnlichen Verträgen und unter ähnlichen Umständen seine vertraglichen Rechte auf die vertraglich festgelegte Gegenleistung nicht durchgesetzt, sodass die *Kunden erwarten*, dass das Unternehmen *Preiszugeständnisse* machen wird. Beispielsweise hat der Kunde die begründete Erwartung, dass das Unternehmen aufgrund seiner bisherigen Erfahrungen bereit sein wird, einen geringeren Betrag als den vertraglich festgelegten Preis zu akzeptieren.
- ▶ Das Unternehmen ist bereit, einen Vertrag mit einem Kunden abzuschließen, obwohl die vorliegenden Tatsachen und Umstände darauf hindeuten, dass der Kunde beabsichtigt, eine geringere Gegenleistung als den vertraglich festgelegten Preis zu entrichten. Beispielsweise schließt das Unternehmen bereitwillig einen Vertrag in der Erwartung ab, dass es einen geringeren als den vertraglich festgelegten Preis erhalten wird, wodurch der Transaktionspreis implizit auf die *erwartete geringere Gegenleistung* reduziert wird.

Es ist wichtig, dass Preisnachlässe (d. h. Erlösminderungen) sachgerecht vom Kundenausfallrisiko (d. h. einem Forderungsausfall) bei Unsicherheiten bezüglich der Einbringlichkeit der Gegenleistung, die bereits bei Vertragsbeginn bestanden, unterschieden werden, da diese Abgrenzung Einfluss darauf hat, ob ein gültiger Vertrag besteht und wie die Transaktion demnach zu bilanzieren ist. Stellt ein Unternehmen bei Vertragsbeginn fest, dass der Vertrag einen Preisnachlass (d. h. eine variable Gegenleistung) vorsieht, ist jede Änderung des geschätzten Betrags, den das Unternehmen voraussichtlich vereinnahmen wird, als *Änderung des Transaktionspreises* zu erfassen, *sofern* es sich nicht um ein identifizierbares Kreditausfallereignis



handelt. Somit ist eine Verringerung des voraussichtlich vereinnahmten Betrags vom Unternehmen als Erlösminde- rung und nicht als Forderungsausfall auszuweisen, es sei denn, es tritt ein Ereignis ein, das die Fähigkeit des Kunden beeinträchtigt, den Transaktionspreis vollständig oder teil- weise zu entrichten (z. B. eine bekannte Verschlechterung der Geschäftsentwicklung des Kunden oder ein Insolvenz- antrag).

Wie Beispiel 2 in IFRS 15 (siehe vorstehenden Auszug aus dem Standard) verdeutlicht, dürfen Unternehmen den Transaktionspreis auf einen Betrag schätzen, der deutlich unter dem Rechnungsbetrag oder dem vertraglich fest- gelegten Betrag liegt, müssen jedoch die sich daraus erge- bende Differenz als variable Gegenleistung (etwa als Preis- nachlass) behandeln. Eine Bilanzierung als Forderungsausfall wäre nicht sachgerecht. Nachdem ein Unternehmen den gemäß IFRS 15.9(e) auf Einbringlichkeit zu prüfenden Be- trag ermittelt hat, hat es auch die Vorschriften von IFRS 9 anzuwenden, um alle erwarteten Forderungsausfälle für die erfasste Forderung (oder den Vertragsvermögenswert) zu ermitteln (d. h. nach Berücksichtigung jeglicher variab- ler Gegenleistung wie z. B. eines impliziten Preisnachlasses). Jeder aus dieser Beurteilung resultierende Wertminde- rungsaufwand ist gem. IFRS 9 zu bilanzieren (also nicht als Minderung des Transaktionspreises).

Nach Vertragsbeginn müssen Unternehmen am *Ende jeder Berichtsperiode* sowohl ihre Schätzung der variablen Gegenleistung gemäß IFRS 15 als auch ihre Erwartungen bezüglich der erwarteten Forderungsausfälle gemäß IFRS 9 aktualisieren. Wenn sich der Betrag, dessen Erhalt ein Unternehmen erwartet, nach Vertragsbeginn ändert, muss es unter Umständen eine wesentliche Ermessensentscheidung treffen, um zu bestimmen, ob diese Änderung (1) eine *Änderung der zu Vertragsbeginn vorgenommenen Einschätzung* der variablen Gegenleistung darstellt (und daher als Änderung des Transaktionspreises zu bilanzieren wäre) oder (2) auf ein *identifizierbares Ausfallereignis* (z. B. eine bekannte oder erwartete Verschlechterung der Geschäftsentwicklung des Kunden, einen Insolvenzantrag

oder eine andere finanzielle Reorganisation oder die Forderung nach einem Zugeständnis bei den Zahlungsbe- dingungen aus wirtschaftlichen Gründen) zurückzuführen ist, das einen Zahlungsausfall auslösen würde, der als Wertminderungsaufwand nach IFRS 9 zu bilanzieren wäre (also außerhalb der Umsatzerlöse). Diese Bestimmung verlangt von Unternehmen oftmals die *Festlegung von Richt- linien* zur Differenzierung zwischen Preisnachlässen und Kundenausfallereignissen, und zwar sowohl bei Vertrags- beginn als auch bei einer nachfolgenden Änderung der Fakten und Umstände. Solche Beurteilungen können insbe- sondere während der *Corona-Pandemie* erforderlich sein, da die Zahlungsfähigkeit und -absicht der Kunden unter Umständen beeinträchtigt ist oder Unternehmen eher be- reit sind, Teilzahlungen oder verlängerte Zahlungsfristen zu akzeptieren. In diesem Zusammenhang ist von Bedeu- tung, dass Unternehmen, wenn sie die Vertragsbedin- gungen mit bestehenden Kunden ändern, beurteilen müs- sen, ob eine Vertragsänderung vorliegt.

Bei dieser Beurteilung muss das Unternehmen sämtliche *Fakten und Umstände* berücksichtigen, die zu der geänderten Erwartung hinsichtlich des Betrags, den es zu verein- nahmen erwartet, geführt haben. Wenn beispielsweise ein Unternehmen, das bei Vertragsbeginn einen impliziten Preisnachlass in Betracht gezogen hatte, beschließt, den Preisnachlass, den es bereit ist zu gewähren, zu erhöhen, um die Beziehung zu seinem Kunden weiter zu verbessern, kann es zu dem Schluss kommen, dass dies eine variable Gegenleistung darstellt. Dann wäre dies als eine Minderung des Transaktionspreises, also des Umsatzes, zu erfassen. Stellt das Unternehmen hingegen fest, dass es aufgrund des Insolvenzantrags seines Kunden eine geringere Gegen- leistung erhalten wird als ursprünglich geschätzt, käme es wahrscheinlich zu dem Schluss, dass es sich um einen Wertminderungsaufwand handelt, der nicht in den Anwen- dungsbereich von IFRS 15 fällt (es würde also keine Anpas- sung der Umsatzerlöse erfolgen).



Aktuelle Anwendungsfragen im Zusammenhang mit IFRS 15

Ein Unternehmen muss möglicherweise die folgenden Überlegungen anstellen, wenn es eine Änderung bezüglich des Betrags, den es nach Vertragsbeginn zu vereinnahmen erwartet, beurteilt:

- ▶ *Neubeurteilung der Einbringlichkeit* der verbleibenden vertraglich vereinbarten Gegenleistung, wenn das Unternehmen zu dem Schluss kommt, dass die Änderung der Erwartung auf eine wesentliche Änderung der Fakten und Umstände zurückzuführen ist
- ▶ *Prüfung*, ob die Änderung der Erwartung auf eine *Vertragsänderung* zurückzuführen ist (Eine Vertragsänderung ist in IFRS 15 definiert als „eine Änderung des Umfangs oder des Preises (oder beides) eines Vertrags, die von den Vertragsparteien genehmigt wurde“.)
- ▶ Beurteilung, ob die geänderte Erwartung darauf hinweist, dass das Unternehmen die zugehörigen *aktivierten Kosten zur Erlangung oder Erfüllung eines Vertrags* auf Wertminderung überprüfen muss

Nicht zahlungswirksame Gegenleistungen – Tauschgeschäfte (*barter transactions*)

Die vom Kunden zu erbringende Gegenleistung kann in Form von Gütern, Dienstleistungen oder auf andere nicht zahlungswirksame Art erfolgen (z. B. Sachanlagen, Finanzinstrumente). Erhält ein Unternehmen (d. h. der Verkäufer) nicht zahlungswirksame Gegenleistungen (oder ist deren Erhalt zu erwarten), so ist deren beizulegender Zeitwert in den Transaktionspreis einzubeziehen.

Bei der Ermittlung des beizulegenden Zeitwerts der *nicht zahlungswirksamen Gegenleistungen* wendet ein Unternehmen die Vorschriften von IFRS 13 *Bemessung des beizulegenden Zeitwerts* oder IFRS 2 *Anteilsbasierte Vergütung* an. Ist es nicht möglich, den beizulegenden Zeitwert nicht zahlungswirksamer Gegenleistungen hinreichend verlässlich zu schätzen, ist die nicht zahlungswirksame Gegenleistung indirekt unter Bezugnahme auf den Einzelveräußerungspreis der zugesagten Güter oder Dienstleistungen zu bewerten.

Ein Unternehmen kann *Tauschgeschäfte* abschließen, um Güter oder Dienstleistungen im Austausch gegen den





Erhalt ähnlicher oder unähnlicher Güter oder Dienstleistungen von seinen Kunden zu liefern. In einigen Fällen können Tauschgeschäfte neben der nichtfinanziellen Gegenleistung auch Gegenleistungen in Form von Geld umfassen. IFRS 15 enthält keine spezifischen Regelungen für Tauschgeschäfte. Daher sind bei der Bilanzierung solcher Transaktionen ein erhebliches Maß an Ermessensentscheidungen und die Berücksichtigung sämtlicher relevanter Fakten und Umstände erforderlich. Zu den Aspekten des Standards, die bei dieser Analyse zu berücksichtigen sind, gehören unter anderem die folgenden:

- ▶ *Beurteilung, ob die Transaktion in den Anwendungsbereich von IFRS 15 fällt:* Tauschgeschäfte umfassen *nichtmonetäre Tauschgeschäfte*. Ein Unternehmen hat daher zunächst zu beurteilen, ob es sich bei dem Tauschgeschäft um ein nichtmonetäres Tauschgeschäft zwischen Unternehmen derselben Branche bzw. Sparte handelt, um Verkäufe an (potenzielle) Kunden zu erleichtern. Solche Tauschgeschäfte fallen nicht in den Anwendungsbereich von IFRS 15 (siehe das nachfolgende Beispiel 1). Diese Ausnahme vom Anwendungsbereich gilt auch dann, wenn die Partei, die mit einem der Unternehmen Güter oder Dienstleistungen tauscht, als Kunde definiert werden kann, da sie mit dem Unternehmen einen Vertrag über den Erhalt eines Produkts aus der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit des Unternehmens geschlossen hat. Bei nichtmonetären Tauschgeschäften, die nicht vom Anwendungsbereich des Standards ausgenommen sind (also in den Anwendungsbereich von IFRS 15 fallen), muss ein Unternehmen zum einen beurteilen, ob eine *Verkäufer-Kunden-Beziehung* zur Gegenpartei besteht, und zum anderen, ob die Transaktion im Rahmen der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit stattfindet. IFRS 15 gilt nur für Verträge, die Güter oder Dienstleistungen an Kunden im Rahmen der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit bereitstellen.
- ▶ *Beurteilung, ob die Transaktion wirtschaftliche Substanz hat, sodass der Vertrag die Kriterien des fünfstufigen Modells zur Umsatzrealisierung in IFRS 15 erfüllt, um als*

Vertrag eingestuft zu werden: Dem Austausch von Gütern oder Dienstleistungen in einem Tauschgeschäft kann es an wirtschaftlicher Substanz mangeln. Ein Unternehmen muss bestimmen, ob sich das *Risiko, der Zeitpunkt oder die Höhe* der künftigen *Cashflows* eines Unternehmens infolge des Tauschgeschäfts ändern.

- ▶ *Identifizierung der vertraglich zugesagten Güter oder Dienstleistungen, die auf den Kunden übertragen werden sollen:* Tauschgeschäfte können den Austausch eines Guts oder einer Dienstleistung beinhalten, aber nicht unbedingt die Übertragung der *Verfügungsgewalt*. Ein Unternehmen muss feststellen, ob der Kunde die Verfügungsgewalt an einem Gut oder einer Dienstleistung erhält, ob also im Vertrag ein zugesagtes Gut oder eine zugesagte Dienstleistung enthalten ist.¹⁰
- ▶ *Bestimmung, ob das Unternehmen die Kontrolle über eine nichtmonetäre Gegenleistung erhält:* Tauschgeschäfte umfassen den Austausch von nichtmonetären Posten. Zum Zwecke der Anwendung des Standards stellen ausschließlich jene nichtmonetären Posten eine nichtmonetäre Gegenleistung dar, über die das Unternehmen die Verfügungsgewalt vom Kunden erlangt.
- ▶ *Bestimmung des beizulegenden Zeitwerts einer vom Kunden erhaltenen nichtmonetären Gegenleistung:* Um Umsätze aus Tauschgeschäften zu realisieren, muss die von einem Kunden erhaltene nichtmonetäre Gegenleistung entweder (a) *direkt zu ihrem beizulegenden Zeitwert* (für den Fall, dass dieser verlässlich ermittelt werden kann) oder (b) *indirekt unter Bezugnahme auf den Einzelveräußerungspreis* des auf den Kunden übertragenen zugesagten Guts bzw. der Dienstleistung (für den Fall, dass der beizulegende Zeitwert nicht verlässlich ermittelt werden kann) bewertet werden. IFRS 15 gestattet es einem Unternehmen nicht, die Umsatzrealisierung zu umgehen, sollte der beizulegende Zeitwert nicht verlässlich geschätzt werden können. Daher ist Umsatz zu erfassen, wenn die Transaktion in den Anwendungsbereich von IFRS 15 fällt.

¹⁰ Siehe IFRS 15.24–26.



Aktuelle Anwendungsfragen im Zusammenhang mit IFRS 15

Beispiel 1: Nichtmonetäre Tauschgeschäfte, die vom Anwendungsbereich des IFRS 15 ausgenommen sind

Ein Autohändler tauscht Neuwagen mit einem anderen Autohändler, um Autos in der von einem Kunden gewünschten Farbe liefern zu können. Dieses nichtmonetäre Tauschgeschäft soll den Verkauf an einen Kunden erleichtern, der nicht an dem Tauschgeschäft beteiligt ist. In diesem Fall werden Vorratsgegenstände getauscht, die beide Verkäufer zum Verkauf innerhalb derselben Sparte halten. Somit fällt diese Transaktion nicht in den Anwendungsbereich des IFRS 15.

Beispiel 2: Nichtmonetäre Tauschgeschäfte, die in den Anwendungsbereich des IFRS 15 fallen

Ein Einzelhändler, der Büroausstattung vertreibt, liefert im Tausch gegen ein Auto eine Büroausstattung an den Autohändler. Dieser will die erhaltene Ausstattung in seiner Finanzabteilung verwenden. Die neue Ausstattung dient zur Modernisierung der alten Ausstattung des Autohändlers und ermöglicht diesem die Senkung seiner Verwaltungskosten. Der Büroausstatter wiederum wird das erhaltene Auto für seinen Reparaturservice nutzen, der dadurch seine Bearbeitungszeit reduzieren und seine Leistungszusagen erfüllen kann. In diesem Geschäft werden zwar Vorratsgegenstände getauscht, die von jedem Unternehmen zum Verkauf gehalten werden. Es handelt es sich jedoch nicht um einen zur Erleichterung eines Verkaufs an einen Kunden durchgeführten Tausch eines Erzeugnisses, das zum Verkauf im Rahmen der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit gehalten wird, gegen ein Produkt, das in derselben Sparte verkauft werden soll. Folglich fällt diese Transaktion für jedes der beiden beteiligten Unternehmen in den Anwendungsbereich des IFRS 15.

Signifikante Finanzierungskomponenten – Vorauszahlungen

Bei bestimmten Transaktionen weichen der Zeitpunkt, zu dem das Unternehmen die Gegenleistung erhält, und der Zeitpunkt, zu dem die Verfügungsgewalt über die Güter oder Dienstleistungen auf den Kunden übertragen wird, voneinander ab. Dies ist z. B. dann der Fall, wenn die Gegenleistung im Voraus oder erst nach der Lieferung des Guts oder der Erbringung der Dienstleistung bezahlt wird. Erfolgt die Zahlung durch den Kunden nachträglich, räumt das Unternehmen dem Kunden damit *faktisch einen Kredit* ein. Umgekehrt erhält es einen Kredit vom Kunden, wenn dieser im Voraus bezahlt.

Wie in der Grundlage für Schlussfolgerungen erläutert, hat das Board beschlossen, keine allgemeine Ausnahmeregelung in den Standard aufzunehmen, um Unternehmen von der Bilanzierung der Auswirkungen einer signifikanten Finanzierungskomponente, die sich aus von Kunden geleisteten Vorauszahlungen ergibt, zu befreien. Denn das Ausklammern der Auswirkungen von Vorauszahlungen kann den Betrag und den Zeitpunkt der erfassten Umsatzerlöse verzerren, wenn die Vorauszahlung signifikant ist und ihr Zweck darin besteht, dem Unternehmen finanzielle Mittel zur Verfügung zu stellen. Beispielsweise kann ein Unternehmen von einem Kunden eine Vorauszahlung verlangen, um zu vermeiden, dass es bei einem Dritten einen Kredit



aufnehmen muss. Eine Finanzierung durch Dritte würde wahrscheinlich dazu führen, dass das Unternehmen dem Kunden zusätzliche Beträge in Rechnung stellt, um die entstandenen Finanzierungsaufwendungen zu decken. Das Board hat entschieden, dass die *Umsatzerlöse* eines Unternehmens *stets gleich sein sollten, unabhängig davon, ob das Unternehmen den signifikanten Nutzen aus der Finanzierung von einem Kunden oder von einem Dritten erhält*, da es in beiden Fällen die gleiche Leistung erbringt.

Um zu der Schlussfolgerung zu gelangen, dass eine Vorauszahlung keine signifikante Finanzierungskomponente darstellt, muss ein Unternehmen unserer Ansicht nach belegen, warum die Vorauszahlung keinen wesentlichen Finanzierungsnutzen bietet, und es muss den wesentlichen Geschäftszweck der Vorauszahlung beschreiben.¹¹ Daher ist es wichtig, dass Unternehmen alle relevanten Fakten und Umstände analysieren. Im Jahr 2018 erörterte ein Mitarbeiter der amerikanischen Wertpapier- und Börsenaufsicht (SEC) in einem Vortrag eine Konsultation mit dem „Office of the Chief Accountant“ (OCA). Darin kam ein Unternehmen zu dem Schluss, dass ein Vertrag mit einer hohen Vorauszahlung *keine signifikante Finanzierungskomponente* beinhaltet, da (1) die Vorauszahlung aus anderen Gründen erfolgte als zur Bereitstellung eines signifikanten Finanzierungsvorteils und (2) die Differenz zwischen der Vorauszahlung und dem Betrag, den der Kunde für den Fall, dass die Zahlungen über die Laufzeit der Vereinbarung geleistet worden wären, gezahlt hätte, im Verhältnis zu dem für die Differenz ermittelten Grund stand. Der SEC-Mitarbeiter merkte jedoch an, dass diese Schlussfolgerung – ähnlich wie bei anderen Konsultationen, die das OCA in Bezug auf IFRS 15 beurteilt hat – auf den jeweiligen spezifischen Fakten und Umständen des Unternehmens basiert. In diesem Sachverhalt erhob der Mitarbeiter keine Einwände gegen die Schlussfolgerung des Unternehmens, dass der Vertrag aufgrund der Art der Transaktion und des Zwecks der Vorauszahlung keine signifikante Finanzierungskomponente enthielt.¹²

Unsere Sichtweise

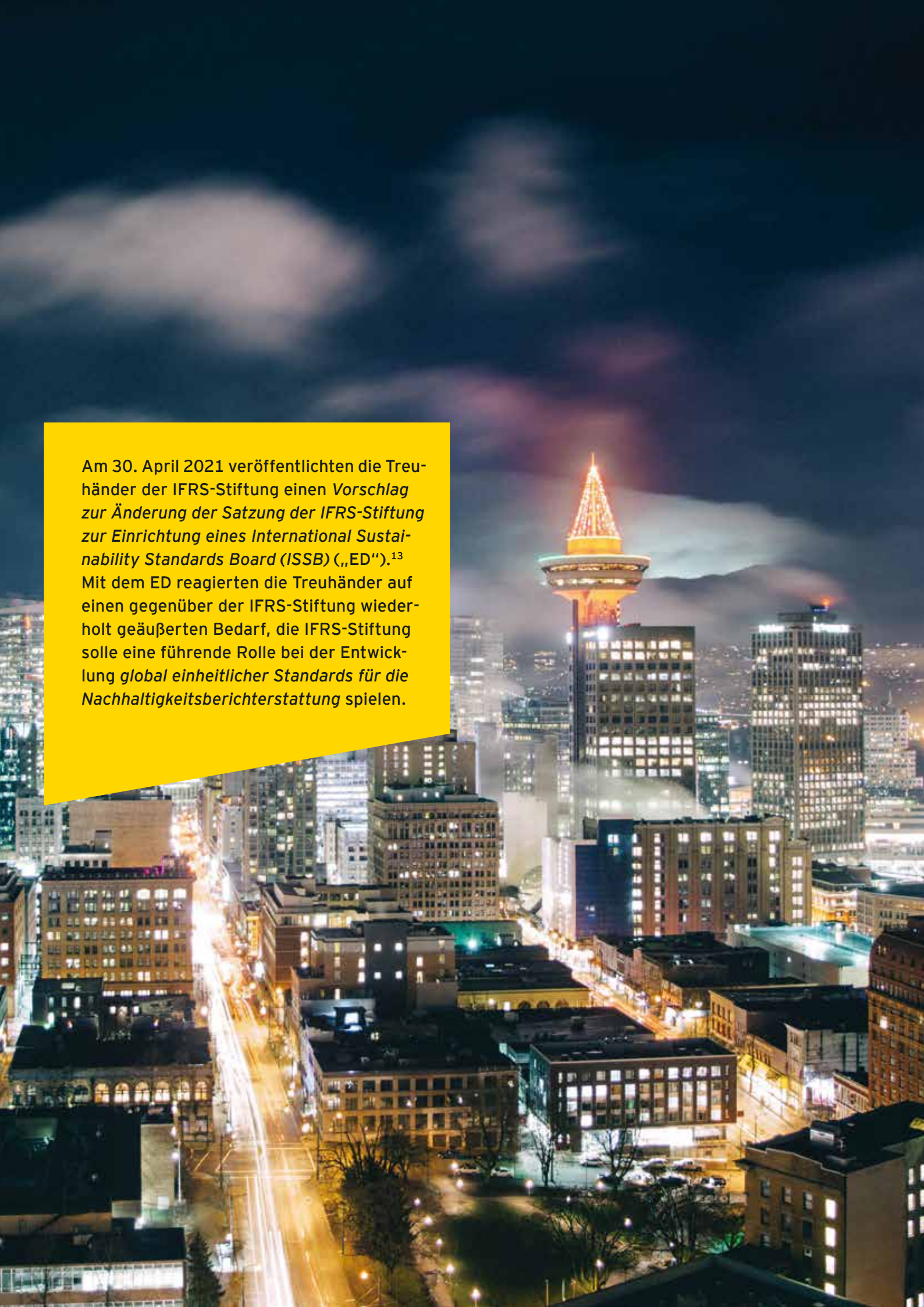
Die Feststellung, ob ein Unternehmen bei Vertragsbeginn einen impliziten Preisnachlass (also eine variable Gegenleistung) angeboten hat oder ob es das Risiko akzeptiert hat, dass ein Kunde mit der vertraglich vereinbarten Gegenleistung in Verzug gerät (es also zu einem Wertminderungsaufwand kommt), kann eine erhebliche Ermessensentscheidung erfordern. Ein Unternehmen muss sämtliche spezifischen Fakten und Umstände berücksichtigen, einschließlich seiner üblichen Geschäftspraktiken und aller anderen Indikatoren dafür, ob es bei Vertragsbeginn beabsichtigt hat, dem Kunden einen Preisnachlass zu gewähren.

Ein Unternehmen muss unter Umständen auch Ermessensentscheidungen treffen, wenn es darum geht zu bestimmen, ob eine Änderung des Betrags, den es nach Vertragsbeginn zu vereinnahmen erwartet, auf eine Änderung der Schätzung der variablen Gegenleistung zurückzuführen ist (und daher als Änderung des Transaktionspreises zu bilanzieren ist) oder auf eine Änderung der erwarteten Forderungsausfälle, die als Wertminderungsaufwand zu erfassen wäre.

Um zu bestimmen, dass eine Vorauszahlung keine signifikante Finanzierungskomponente darstellt, muss ein Unternehmen unserer Ansicht nach beurteilen, warum die Vorauszahlung keinen wesentlichen Finanzierungsnutzen bietet. Daher ist es wichtig, dass Unternehmen alle relevanten Fakten und Umstände analysieren.

¹¹ In Übereinstimmung mit den Diskussionen im TRG-Agenda-Papier Nr. 30 „Significant Financing Components“, März 2015

¹² Rede von Sarah N. Esquivel, Associate Chief Accountant, SEC Office of the Chief Accountant, Dezember 2018, abrufbar unter www.sec.gov

A nighttime photograph of a city skyline, likely Vancouver, featuring the illuminated CN Tower. The city lights are visible against a dark sky with some clouds. A yellow text box is overlaid on the left side of the image.

Am 30. April 2021 veröffentlichten die Treuhänder der IFRS-Stiftung einen *Vorschlag zur Änderung der Satzung der IFRS-Stiftung zur Einrichtung eines International Sustainability Standards Board (ISSB) („ED“)*.¹³ Mit dem ED reagierten die Treuhänder auf einen gegenüber der IFRS-Stiftung wiederholt geäußerten Bedarf, die IFRS-Stiftung solle eine führende Rolle bei der Entwicklung *global einheitlicher Standards für die Nachhaltigkeitsberichterstattung* spielen.



Ein weiterer Schritt hin zu einem International Sustainability Standards Board

Wichtige Fakten im Überblick

- ▶ Die Treuhänder der IFRS-Stiftung haben einen Vorschlag zur Änderung von deren Satzung veröffentlicht, um die Einrichtung eines Boards zur Entwicklung von Standards für die Nachhaltigkeitsberichterstattung zu ermöglichen.
- ▶ Im Falle einer breiten Akzeptanz des Vorschlags ist die Bekanntgabe der Pläne zur Einrichtung des neuen Boards für November 2021 geplant.
- ▶ Die Kommentierungsfrist für den Exposure Draft endet am 29. Juli 2021.

13 Der vollständige Exposure Draft ist hier abrufbar: <https://www.ifrs.org/content/dam/ifrs/project/sustainability-reporting/ed-2021-5-proposed-constitution-amendments-to-accommodate-sustainability-board.pdf>



Ein weiterer Schritt hin zu einem International Sustainability Standards Board

Hintergrund

Am 30. September 2020 veröffentlichten die Treuhänder der IFRS-Stiftung ein Konsultationspapier¹⁴, um zu ermitteln, inwiefern ein Bedarf an global einheitlichen Standards für die Nachhaltigkeitsberichterstattung besteht und welche Rolle die IFRS-Stiftung bei der Entwicklung solcher Standards spielen soll. Zusammen mit dem ED wurde auch ein Feedback Statement veröffentlicht, in dem die Stellungnahmen zu dem Konsultationspapier zusammengefasst wurden. Im Februar 2021 berichteten die Treuhänder, die Stellungnahmen zeigten einen dringenden Bedarf an global einheitlichen Standards für die Nachhaltigkeitsberichterstattung und eine umfassende Unterstützung des Anliegens, dass die IFRS-Stiftung eine führende Rolle bei der Entwicklung solcher Standards spielen sollte.

Reaktion auf einen Bedarf an global einheitlichen Nachhaltigkeitsstandards

Am 8. März 2021 veröffentlichten¹⁵ die Treuhänder der IFRS-Stiftung ihre Sichtweisen zur strategischen Ausrichtung eines neuen Boards für die Nachhaltigkeitsberichterstattung mit vier grundlegenden Punkten hinsichtlich Anwendungsbereich und Ansatz:

- ▶ Fokussierung auf die *Informationsbedürfnisse* von Investoren, Kreditgebern und anderen Gläubigern (d. h. ein kapitalmarktorientierter Ansatz und eine Fokussierung auf den Unternehmenswert statt eines Multi-Stakeholder-Ansatzes)
- ▶ anfänglich Fokussierung auf klimabezogene Sachverhalte bei gleichzeitiger zügiger Weiterentwicklung zur

Deckung des Informationsbedarfs von Investoren zu anderen Themen in den Bereichen *Umwelt, Soziales und Governance (environmental, social and governance matters, kurz: ESG)*

- ▶ Aufbau auf der Arbeit bereits bestehender Rahmenkonzepte, darunter (Stand Dezember 2020) der von der CDP (Carbon Disclosure Project, eine Non-Profit-Organisation) vorgeschlagene Prototyp-Standard, das Climate Disclosure Standards Board (CDSB), die Global Reporting Initiative (GRI), der International Integrated Reporting Council (IIRC) und das Sustainability Accounting Standards Board (SASB)
- ▶ Baukastenprinzip: Durch Zusammenarbeit mit den maßgeblichen Standardsetzern aus wichtigen Ländern und Rechtskreisen sollen die vom ISSB entwickelten Standards als Grundlage für eine weltweit einheitliche und vergleichbare Nachhaltigkeitsberichterstattung dienen, die genug Flexibilität bietet, um auf unterschiedliche Berichtsanforderungen einzugehen und zusätzliche Nachhaltigkeitsaspekte einzubeziehen.

Am 22. März 2021 gaben die Treuhänder die Bildung einer Facharbeitsgruppe bekannt.¹⁶ Sie soll die Arbeiten zur Entwicklung fachlicher Empfehlungen für ein ISSB koordinieren und überlegen, wie die Expertise und die vorgeschlagenen Inhalte auf das ISSB übertragen werden können. Die Arbeitsgruppe wird unter dem Vorsitz der IFRS-Stiftung geführt und beinhaltet eine Reihe von Organisationen mit Erfahrung in der Nachhaltigkeitsberichterstattung oder Standardsetzung:

¹⁴ Nähere Ausführungen sind in unserer Ausgabe 1/2021 von IFRS Aktuell im Artikel „Konsultationspapier zum Thema Nachhaltigkeitsberichterstattung veröffentlicht“ enthalten. Das vollständige Konsultationspapier findet sich hier: <https://cdn.ifrs.org/content/dam/ifrs/project/sustainability-reporting/consultation-paper-on-sustainability-reporting.pdf>

¹⁵ Die Pressemitteilung ist hier abrufbar: <https://www.ifrs.org/news-and-events/news/2021/03/trustees-announce-strategic-direction-based-on-feedback-to-sustainability-reporting-consultation/>

¹⁶ Die Pressemitteilung ist hier abrufbar: <https://www.ifrs.org/news-and-events/news/2021/03/trustees-announce-working-group/>



- ▶ Task Force on Climate-related Financial Disclosures (TCFD) des Financial Stability Board
- ▶ Value Reporting Foundation (nach Vollzug des beabsichtigten Zusammenschlusses des IIRC und des SASB)
- ▶ Climate Disclosure Standards Board (CDSB)
- ▶ World Economic Forum (WEF)
- ▶ IASB, aufgrund der Notwendigkeit, Nachhaltigkeits- und Finanzberichterstattung miteinander verbinden zu können

Die Arbeitsgruppe wird auch mit der GRI und der CDP zusammenarbeiten. Die International Organization of Securities Commissions (IOSCO) wird als Beobachterin teilnehmen.

Parallel zur Facharbeitsgruppe planen die Treuhänder zusätzlich die Einrichtung eines Beratungsausschusses mit Experten aus verschiedenen Interessengruppen, der zur Zusammenarbeit des ISSB mit den in die Nachhaltigkeitsberichterstattung involvierten relevanten globalen Interessengruppen beitragen soll und somit mit dem Accounting Standards Advisory Forum (ASAF) des IASB vergleichbar sein wird.

Vorgeschlagene Satzungsänderungen

Die Satzung legt die Ziele der IFRS-Stiftung sowie ihre Governance-Struktur und die Zusammensetzung der unterschiedlichen Gremien der Stiftung dar.

Im ED schlagen die Treuhänder nur wenige Änderungen an der Governance-Struktur der IFRS-Stiftung vor (Monitoring Board und Zusammensetzung der Treuhänder). Zu den maßgeblicheren Änderungsvorschlägen gehören hingegen Ergänzungen zur Zusammensetzung des ISSB und zu den Anforderungen an das ISSB. Daraus resultieren weitere

Änderungsvorschläge für andere Teile der Satzung, darunter Änderungen an den Zielen der IFRS-Stiftung und an der Schlüsselterminologie, um die Einrichtung des ISSB zu ermöglichen.

Vorschläge zur Erweiterung der Ziele der IFRS-Stiftung

Im ED schlagen die Treuhänder vor, die *Ziele der IFRS-Stiftung* zu erweitern, und zwar – entsprechend den in der Satzung bereits definierten Zielen in Bezug auf Rechnungslegungsstandards – um die Entwicklung „hochwertiger, verständlicher, durchsetzbarer und weltweit anerkannter Nachhaltigkeitsstandards, die auf klar formulierten Grundsätzen basieren“. Ebenfalls entsprechend den bestehenden Zielen in Bezug auf Rechnungslegungsstandards sollen diese Nachhaltigkeitsstandards Unternehmen zur Angabe „hochwertiger, transparenter und vergleichbarer Informationen in Unternehmensberichten“ verpflichten. In Übereinstimmung mit der angekündigten strategischen Ausrichtung soll der vorgeschlagene Fokus der Nachhaltigkeitsstandards darauf liegen, Kapitalmarktteilnehmer bei ihrer Entscheidungsfindung zu unterstützen und eine Verbindung zur Nachhaltigkeitsberichterstattung für verschiedene Interessengruppen zu ermöglichen.

Vorgeschlagene Namen

Im ED ist keine Änderung des Namens der IFRS-Stiftung vorgesehen. Als Name für das neue Standardsetzungsgremium wird *International Sustainability Standards Board (ISSB)* vorgeschlagen und für die vom ISSB veröffentlichten Standards *IFRS sustainability standards* (IFRS-Nachhaltigkeitsstandards).

Für die vom IASB veröffentlichten Standards und IFRIC-Interpretationen schlagen die Treuhänder folglich *IFRS accounting standards* (IFRS-Rechnungslegungsstandards) vor und *IFRS standards* werden dahin gehend definiert, dass sie *IFRS accounting standards* und *IFRS sustainability standards* umfassen.



Ein weiterer Schritt hin zu einem International Sustainability Standards Board

Das ISSB

Die Vorschläge in Bezug auf das ISSB entsprechen weitgehend den derzeit für das IASB geltenden Anforderungen. Vergleichbar zum IASB soll sich das ISSB laut dem ED im Normalfall aus 14 Mitgliedern mit einer bestimmten geografischen Verteilung zusammensetzen. Während die Satzung in Bezug auf das IASB jedoch vorsieht, dass bis zu drei seiner Mitglieder Teilzeitmitglieder sein können, schlagen die Treuhänder vor, dass eine größere Anzahl der Mitglieder des ISSB Teilzeitmitglieder sein können, sofern es immer mehr Vollzeit- als Teilzeitmitglieder gibt. Zudem können bis zu vier Mitglieder des ISSB aus einer beliebigen Region ernannt werden. Dies sorgt für mehr Flexibilität als bei der Auswahl der Mitglieder des IASB. Laut dem ED sollen beide Boards zwar die beste verfügbare Kombination aus Fachwissen und der Vielfalt der internationalen Geschäftswelt und Märkte repräsentieren, doch es wird auch anerkannt, dass für die Entwicklung von Nachhaltigkeitsstandards ein vielfältigeres Fachwissen nötig sein könnte als für die Entwicklung von Rechnungslegungsstandards. Daher sieht der ED vor, dass vom ISSB erwartet wird, dass es als Gremium insgesamt das relevante Fachwissen aufweist.

Jedes Mitglied des ISSB soll eine Stimme haben. Dies entspricht der Regelung für das IASB. Für das ISSB soll im Gegensatz zum IASB jedoch für die Annahme eines ED oder eines IFRS-Nachhaltigkeitsstandards eine einfache Mehrheit ausreichen.

Bislang schlagen die Treuhänder noch nicht die Einrichtung eines Interpretations Committee für Nachhaltigkeitsstandards vor. Stattdessen soll zunächst die Anwendung der IFRS-Nachhaltigkeitsstandards in der Praxis beobachtet werden, bevor über die Einrichtung eines separaten Interpretations Committee entschieden wird.

Parallele Workstreams

Im Konsultationspapier wurde um Rückmeldung zu den folgenden Anforderungen gebeten, die nach Ansicht der Treuhänder für eine erfolgreiche Tätigkeit des ISSB unerlässlich sind:

- ▶ Es soll ein hinreichender Grad an globaler Unterstützung durch Behörden, globale Regulatoren und Marktteilnehmer, darunter Anleger und Jahresabschlussersteller, auf Schlüsselmärkten erreicht werden.
- ▶ Durch die Zusammenarbeit mit regionalen Initiativen soll eine konsistente Nachhaltigkeitsberichterstattung auf globaler Ebene erreicht und deren Komplexität verringert werden.
- ▶ Es soll gewährleistet sein, dass die Governance-Struktur angemessen ist.
- ▶ Die Treuhänder, die Mitglieder des ISSB und die Mitarbeiter sollen eine angemessene fachliche Kompetenz aufweisen.
- ▶ Es soll eine gesonderte Finanzierung in der erforderlichen Höhe bereitgestellt werden; außerdem soll die Möglichkeit bestehen, weitere finanzielle Unterstützung gewährt zu bekommen.
- ▶ Es soll eine Struktur und Kultur aufgebaut werden, die darauf abzielt, effektive Synergien mit der Finanzberichterstattung aufzubauen.
- ▶ Es soll sichergestellt werden, dass die aktuelle Mission und die Ressourcen der Stiftung nicht gefährdet werden.

Laut dem Feedback Statement, das zusammen mit dem ED veröffentlicht wurde, wurde dem Konsultationspapier zwar im Allgemeinen zugestimmt, doch wurde in den Rückmeldungen auch die Notwendigkeit hervorgehoben, schnell zu handeln und zeitnah eine Reihe von Standards zu entwickeln sowie klimabezogenen Angaben Priorität einzuräumen. Vor diesem Hintergrund ergänzten die Treuhänder eine weitere Voraussetzung für den Erfolg des ISSB, nämlich die Anerkennung der Dringlichkeit der Entwicklung global einheitlicher Nachhaltigkeitsstandards, insbesondere zu klimabezogenen Sachverhalten. Parallel zu den Arbeiten in Bezug auf die für die Einrichtung des ISSB erforderlichen



Satzungsänderungen werden zusätzlich Maßnahmen ergriffen, um sicherzustellen, dass die identifizierten Schlüsselvoraussetzungen für eine erfolgreiche Tätigkeit des ISSB gegeben sind. Dazu gehören zum Beispiel die Einrichtung der Facharbeitsgruppe und Maßnahmen zur oben angesprochenen Einrichtung eines Beratungsausschusses mit Experten aus verschiedenen Interessengruppen.

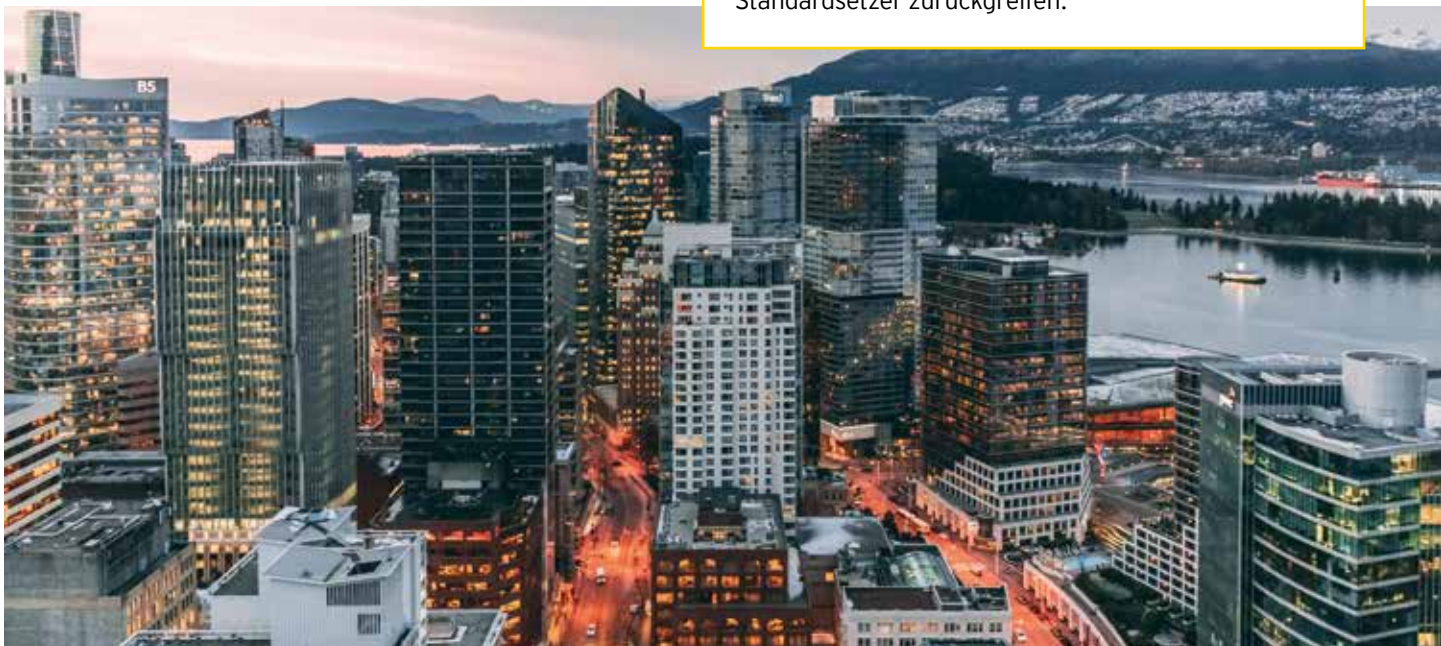
Nächste Schritte

Die *Kommentierungsfrist* für das Konsultationspapier endet am 29. Juli 2021. Anschließend werden die Treuhänder die erhaltenen Stellungnahmen analysieren, bevor darüber entschieden wird, ein Board für die Nachhaltigkeitsberichterstattung (das ISSB) einzurichten. Falls die Treuhänder entscheiden, das ISSB einzurichten, soll dies nach dem derzeitigen Plan bei der UN-Klimakonferenz im November 2021 (COP26) bekannt gegeben werden, sofern die Schlüsselvoraussetzungen für eine erfolgreiche Tätigkeit des ISSB gegeben sind.

Unsere Sichtweise

Die *Nachhaltigkeitsberichterstattung* ist in den letzten Jahren immer mehr in den Fokus der verschiedenen Interessengruppen gerückt. Bei immer mehr Investoren wächst die Erkenntnis, dass sie und andere Interessengruppen durch eine reine Finanzberichterstattung kein vollständiges Bild des Unternehmenswerts erhalten und dass es zudem wünschenswert ist, die bereits bestehenden Rahmenkonzepte, Methoden und Messgrößen für die Nachhaltigkeitsberichterstattung zusammenzuführen und zu vereinheitlichen.

Der ED und die parallelen Workstreams sind wichtige Schritte der IFRS-Stiftung, um eine führende Rolle bei der Entwicklung weltweit anerkannter Standards für die Nachhaltigkeitsberichterstattung zu spielen. Dabei kann sie auf ihre bereits bestehenden Strukturen, ihren bestehenden Standardsetzungsprozess (den due process) und ihre maßgebliche Erfahrung als globaler Standardsetzer zurückgreifen.





EY Scout

International Accounting

Webcasts

Ihr Wegweiser durch die Welt der internationalen Rechnungslegung

Wie gewohnt werden wir Sie mit den IFRS & COVID-19 Webcasts auf dem Laufenden halten. Dabei schauen wir auch auf besonders wichtige Themen für Unternehmen im Bereich Finanzen und Rechnungswesen, die über diese Accounting-Themen hinausgehen, wie Financial Reporting Transformation, Finance Integration, Mergers & Acquisitions oder auch Climate Change & Sustainability – um nur einige wichtige Themen hervorzuheben. Informieren Sie sich und besuchen Sie uns unter www.de.ey.com/EYScout.

Merken Sie sich diese festen Termine für 2021 vor:

16.09.2021 | 14.10.2021 | Start jeweils 14 Uhr

Auf unserer Internetseite www.de.ey.com/ey-scout finden Sie unsere Replays sowie Links zu aktuellen und künftigen Webcasts. Falls Sie Interesse haben und keine Webcasts verpassen möchten, können Sie sich gern direkt für unseren EY Scout Newsletter anmelden.

Schicken Sie uns dazu bitte eine Mail an ey.scout.news@de.ey.com.

Alle aktuellen Webcasts von EY Deutschland finden Sie auf www.ey.com/de_de/webcasts.

Die Webcasts werden jeweils ein ganzes Jahr lang gespeichert, sodass Sie sie bei Bedarf auch später noch abrufen können.



Save the Date

Merken Sie sich jetzt die Termine an
einem Standort in Ihrer Nähe vor.

Veranstaltungen

Die physischen EY-Scout-Veranstaltungen in Q4 2021

Neben Webcast-Terminen planen wir derzeit auch EY-Scout-Veranstaltungen in ausgewählten Niederlassungen in Deutschland, Österreich und der Schweiz, die Ende des Jahres stattfinden sollen. Dabei werden wir Ihnen vor allem ein IFRS Year-End-Update geben.

Details zur Anmeldung erhalten Sie bald über unsere Website:

www.ey.com/de_de/ey-scout

Außerdem erreichen Sie Sven Peterson für aktuelle Informationen unter

sven.peterson@de.ey.com.

Berlin	16.12.2021
Bremen	02.12.2021
Düsseldorf	10.12.2021
Eschborn	02.12.2021
Hamburg	08.12.2021
Hannover	02.12.2021
Mannheim	10.12.2021
München	08.12.2021
Stuttgart	09.12.2021
Wien	10.12.2021
Zürich	07.12.2021

EY-Publikationen



Die folgenden Publikationen stehen Ihnen in deutscher Sprache unter www.de.ey.com/ifrs zum Download zur Verfügung.



Die folgenden Publikationen stehen Ihnen in englischer Sprache unter www.ey.com/ifrs zum Download zur Verfügung.



International GAAP® IFRS-Checkliste für angabepflichtige Informationen

Die Checkliste ist anwendbar auf Geschäftsjahre, die am 31. Dezember 2020 oder später enden. Sie berücksichtigt die bis zum 31. August 2020 vom IASB verabschiedeten Standards und Interpretationen.



IASB proposes a new framework for management commentary (Juni 2021)

Das IASB hat einen Entwurf veröffentlicht, der Vorschläge für ein überarbeitetes IFRS Practice Statement 1 *Management Commentary* enthält.



Good Group (International) Limited: Muster-Konzernabschluss nach IFRS zum 31. Dezember 2020

Der Musterkonzernabschluss nach IFRS der Good Group (International) Limited und ihrer Tochtergesellschaften berücksichtigt die bis zum 31. August 2020 vom IASB veröffentlichten und für am



IASB clarifies deferred tax accounting for leases and decommissioning obligations (Mai 2021)

Am 7. Mai 2021 hat das IASB Deferred Tax related to Assets and Liabilities arising from a Single Transaction (Amendments to IAS 12) - veröffentlicht.

oder nach dem 1. Januar 2020 beginnende Geschäftsjahre anzuwendenden IFRS.



Im Fokus: Rechnungslegung in Zeiten der Corona-Pandemie (aktualisiert im November 2020)

Diese Veröffentlichung erinnert an die bestehenden Rechnungslegungsvorschriften, die berücksichtigt werden sollten, wenn es um die finanziellen Auswirkungen der Corona-Pandemie bei der Erstellung von IFRS-Abschlüssen für die Jahres- oder Zwischenberichtsperioden für das Jahr 2020 geht. Behandelt werden u. a. Wertminderungen, Bewertungen zum beizulegenden Zeitwert, staatliche Zuschüsse und ähnliche Themen.



Applying IFRS – IBOR reform (updated May 2021)

Das IASB hat seine Änderungen der IFRS abgeschlossen, um die mit der IBOR-Reform verbundenen Rechnungslegungsprobleme anzugehen. Diese dritte Ausgabe von Applying IFRS bietet einen Überblick über die Erleichterungen und weiteres Material zu den erforderlichen zusätzlichen Angaben sowie die wichtigsten Überlegungen für Unternehmen, einschließlich ausführlicherer Beispiele bei der Umsetzung der Anforderungen. Die Änderungen von Phase 2 traten am 1. Januar 2021 in Kraft.



Im Fokus: der neue Standard zur Umsatzrealisierung (Stand März 2020)

Der Umsatzrealisierungsstandard, der gemeinsam vom IASB und vom FASB entwickelt wurde, enthält einheitliche Vorschriften zur Umsatzrealisierung für sämtliche Unternehmen und Branchen.



Accounting considerations of the coronavirus pandemic (Updated April 2021)

Diese im April 2021 aktualisierte Veröffentlichung enthält die Änderung an IFRS 16 Leases – *Covid-19-Related Rent Concessions Amendment to IFRS 16 Leases*. Die Veröffentlichung enthält Überlegungen zur Bilanzierung der

finanziellen Auswirkungen der Corona-Pandemie bei der Erstellung von Jahres- oder Zwischenabschlüssen nach IFRS im Geschäftsjahr 2020.

Unsere aktualisierte Publikation zu IFRS 15 *Erlöse aus Verträgen mit Kunden* analysiert den Umsatzrealisierungsstandard und erweitert unsere Diskussion zu bestimmten Themen, einschließlich der jüngsten Entwicklungen des IASB und des IFRS IC.



Applying IFRS: Accounting for COVID-19 related rent concessions (Updated April 2021)

Die April-Ausgabe dieser Veröffentlichung weist auf den erweiterten Anwendungszeitpunkt der Anwendungserleichterungen für Covid-19-bedingte Mietzugeständnisse für Miet-

zahlungen, die am oder vor dem 30. Juni 2022 fällig sind, hin. Das IASB hatte im Mai 2020 *Covid-19-Related Rent Concessions Amendment to IFRS 16* Leases veröffentlicht. Die Änderungen ermöglichen Leasingnehmern, sämtliche COVID-19-bedingten Änderungen der Leasingzahlungen wie alle anderen Änderungen, die keine *lease modification* darstellen, zu berücksichtigen.



IFRS Update of standards and interpretations in issue at 31 March 2020

Diese Publikation gibt einen Überblick über die Standards und Interpretationen, die auf Geschäftsjahre, die am 30. September 2021 oder später en-

den, anzuwenden sind. Darüber hinaus werden die wesentlichen Entscheidungen aktueller Projekte des IASB und die aktuellen Agenda-Entscheidungen des IFRS IC dargestellt.



Good Group – Interim consolidated financial statements (March 2021)

Diese Ausgabe enthält einen veranschaulichenden verkürzten Konzernzwischenabschluss der Good Group (International) Limited und ihrer Tochterunternehmen für den Zeitraum bis zum 30. Juni 2021, der gemäß den

zum 28. Februar 2021 herausgegebenen IFRS erstellt wurde, gültig für Geschäftsjahre, die am 1. Januar 2021 beginnen.



IGAAP® Disclosure Checklist – financial statements with a 30 June 2021 year end

Diese IGAAP®-Offenlegungs-Checkliste enthält IFRS-Offenlegungspflichten für Jahresabschlüsse mit Geschäftsjahresende zum 30. Juni 2021.



International GAAP® 2021

International GAAP® 2021 ist ein umfassendes Handbuch zur Interpretation und Umsetzung der IFRS. Es bietet einen detaillierten Einblick in die Herausforderungen, denen Unternehmen in der praktischen Anwendung der IFRS begegnen. Die Neuauflage von International GAAP® enthält folgende Highlights:

- Die zahlreichen Implementierungsfragen, die sich aus der Anwendung von IFRS 16 *Leasingverhältnisse* ergeben, werden ausführlich diskutiert und in praktischen Beispielen dargestellt. Dies schließt Fragestellungen zur Bilanzierung von Modifikationen in Leasingverhältnissen aufgrund von Mietzugeständnissen infolge der Corona-Pandemie bei Leasingnehmer und Leasinggeber ein.
- Außerdem ist ein aktualisiertes Kapitel zum neuen Standard für Versicherungsverträge – IFRS 17 *Versicherungsverträge* – enthalten, das die kürzlich vom IASB veröffentlichten Änderungen an IFRS 17 widerspiegelt, die zu einer Reihe von wesentlichen Anpassungen und einigen weiteren redaktionellen Änderungen geführt haben. Darüber hinaus erörtert das Kapitel Anwendungsfragen hinsichtlich der Umsetzung und untersucht weiterführende Fragestellungen im Zusammenhang mit der Einführung der neuen Anforderungen.
- Es werden zahlreiche Fragestellungen beleuchtet, die sich aus der Anwendung von IFRS 9 *Finanzinstrumente* und IFRS 15 *Erlöse aus Verträgen mit Kunden* durch Unternehmen ergeben.
- Darüber hinaus ist eine Diskussion zu den Änderungen an IFRS 9 und verwandten Standards enthalten, die auf die Auswirkungen der IBOR-Reform auf die Rechnungslegung eingeht.
- Ebenfalls berücksichtigt ist eine Veranschaulichung der Anwendung der IFRS auf die Rechnungslegung im Falle von Naturkatastrophen – insbesondere unter dem Aspekt der Bilanzierungsfragen im Zusammenhang mit der Corona-Pandemie.
- Außerdem werden die neuen Agenda-Entscheidungen, die vom IFRS IC seit der Veröffentlichung der Ausgabe von 2020 veröffentlicht wurden, dargestellt.
- Zusätzlich enthält die Neuauflage die Änderungen an Standards und viele weitere Initiativen, die derzeit vom IASB diskutiert werden, sowie die daraus resultierenden Änderungen der Bilanzierungsanforderungen.



Exemplare dieser dreibändigen Kommentierung können Sie unter www.wileyigaap.com bestellen.

20. IFRS® KONGRESS 2021 im digitalen Format

In Zusammenarbeit mit der IFRS® Foundation
10. September 2021, 09.00–13.30 Uhr

09.00

IASB Update

Andreas Barckow, IASB

IFRIC Update

Christiane Hold, EY

10.10

CSR 2.0 | Sustainable Finance

A technical view

Georg Lanfermann, DRSC

An auditor's view

Yvonne Meyer, EY

Panel Discussion

Andreas Barckow, IASB
Georg Lanfermann, DRSC
Yvonne Meyer, EY

Moderation: Sven Hayn, EY

11.20

Disclosure Initiative

A standardsetter's view

Kathryn Donkersley, IASB

Panel Discussion

André Besson, Nestlé
Andreas Gattung, VW
Kathryn Donkersley, IASB

12.25

Goodwill & Impairment

A standardsetter's view

Craig Smith, IASB

Panel Discussion

Christoph Weber, Helaba
Craig Smith, IASB
Jonathan Townend, BMW

Anmeldung

www.de.ey.com/ifrs-kongress-digital

Die Teilnahme an der Veranstaltung ist kostenlos



Kontakt

Ernst & Young GmbH Wirtschaftsprüfungsgesellschaft
Rothenbaumchaussee 78, 20148 Hamburg
Anja Pfitzner, Telefon +49 40 36132 12335
ifrs.kongress@de.ey.com



Mit den Unternehmen:
BMW AG
Helaba
Nestlé S.A.
Volkswagen AG



Ihre Kontakte

Deutschland, Österreich, Schweiz und Luxemburg

Deutschland

Nord/Ost

Olaf Boelsems

Telefon +49 40 36132 17715
olaf.boelsems@de.ey.com

Martin Beyersdorff

Telefon +49 40 36132 20093
martin.beyersdorff@de.ey.com

Prof. Dr. Sven Hayn

Telefon +49 40 36132 12277
sven.hayn@de.ey.com

Dr. Robert Link

Telefon +49 30 25471 19604
robert.link@de.ey.com

Stefania Mandler

Telefon +49 341 2526 23583
stefania.mandler@de.ey.com

Christoph Piesbergen

Telefon +49 40 36132 12343
christoph.piesbergen@de.ey.com

Arne Weber

Telefon +49 40 36132 12353
arne.e.weber@de.ey.com

West

Andreas Muzzu

Telefon +49 231 55011 22126
andreas.muzzu@de.ey.com

Stefan Pfeiffer

Telefon +49 201 2421 21849
stefan.pfeiffer@de.ey.com

Henrik Pferdehirt

Telefon +49 211 9354 12070
henrik.pferdehirt@de.ey.com

Südwest

Dr. Stefan Bischof

Telefon +49 711 9881 15417
stefan.bischof@de.ey.com

Ulf Blaum

Telefon +49 711 98811 9294
ulf.blaum@de.ey.com

Helge-Thomas Grathwol

Telefon +49 621 4208 10132
helge-thomas.grathwol@de.ey.com

Prof. Dr. Steffen Kuhn

Telefon +49 711 9881 14063
steffen.kuhn@de.ey.com

Mitte

Jörg Bösser

Telefon +49 6196 996 26944
joerg.boesser@de.ey.com

Ralf Geisler

Telefon +49 6196 996 27304
ralf.geisler@de.ey.com

Andreas Grote

Telefon +49 6196 996 26123
andreas.grote@de.ey.com

Jochen Kirch

Telefon +49 6196 996 24240
jochen.kirch@de.ey.com

Gerd Winterling

Telefon +49 6196 996 24271
gerd.winterling@de.ey.com

Bayern

Dr. Christine Burger-Disselkamp

Telefon +49 89 14331 13737
christine.burger-disselkamp@de.ey.com

Christiane Hold

Telefon +49 89 14331 12368
christiane.hold@de.ey.com

Financial Services Organisation

Dr. Silke Blaschke

Telefon +49 6196 996 29244
silke.blaschke@de.ey.com

Österreich

Stefan Uher

Telefon +43 732 790 790
stefan.uher@at.ey.com

Schweiz

Jolanda Dolente

Telefon +41 58 286 8331
jolanda.dolente@ch.ey.com

Roland Ruprecht

Telefon +41 58 286 6187
roland.ruprecht@ch.ey.com

Dr. Frederik Schmachtenberg

Telefon +41 58 286 3490
frederik.schmachtenberg@ch.ey.com

Luxemburg

Dr. Christoph Haas

Telefon +352 42 124 8305
christoph.haas@lu.ey.com

Petra Karpen

Telefon +352 42 124 8112
petra.karpen@lu.ey.com

EY | Building a better working world

EY exists to build a better working world, helping to create long-term value for clients, people and society and build trust in the capital markets.

Enabled by data and technology, diverse EY teams in over 150 countries provide trust through assurance and help clients grow, transform and operate.

Working across assurance, consulting, law, strategy, tax and transactions, EY teams ask better questions to find new answers for the complex issues facing our world today.

EY refers to the global organization, and may refer to one or more, of the member firms of Ernst & Young Global Limited, each of which is a separate legal entity. Ernst & Young Global Limited, a UK company limited by guarantee, does not provide services to clients. Information about how EY collects and uses personal data and a description of the rights individuals have under data protection legislation are available via ey.com/privacy. EY member firms do not practice law where prohibited by local laws. For more information about our organization, please visit ey.com.

© 2021 EYGM Limited.
All Rights Reserved.

GSA Agency | SRE 2106-035

ED None



This material has been prepared for general informational purposes only and is not intended to be relied upon as accounting, tax, legal or other professional advice. Please refer to your advisors for specific advice.

ey.com