

IFRS-BULLETIN

IASB finalisiert Änderungen an IFRS 16 - Bilanzierung Leasingverbindlichkeit in einer Sale-and-lease-back-Transaktion

IDW veröffentlicht weitere fachliche Hinweise zu den Auswirkungen des Ukraine-Krieges und des aktuellen wirtschaftlichen Umfelds

BLICKPUNKT: IASB veröffentlicht Feedback Statement - Dritte Agendakonsultation - Prioritäten des IASB für 2022-2026



NEWS@BDO IFRS-BULLETIN
NR. 4 - 2022

BDO AG
Wirtschaftsprüfungsgesellschaft
Accounting & Reporting Advisory
Group

ANSPRECHPARTNER:
WP StB Dr. Norbert Lüdenbach
WP Dr. Jens Freiberg

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

Editorial

Wir begrüßen Sie herzlich zu einer neuen Ausgabe unseres „IFRS-Bulletins“, mit dem wir Sie über aktuelle und bedeutsame Entwicklungen zu den IFRS informieren.

Dabei stellen wir Ihnen neben den aktuellen Veröffentlichungen des IASB auch den aktuellen Stand der IFRS IC *Agenda Decisions* in Q3/2022 vor.

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

Im aktuellen Blickpunktthema beschäftigen wir uns mit dem Feedback Statement im Nachgang zur dritten Agenda-Konsultation sowie den sich daraus ergebenden Prioritäten des IASB für 2022 bis 2026.

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

1. ENDORSEMENT STATUS

1.1. Übernahmen in EU-Recht

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

- Änderungen IAS 12: *Deferred Tax related to Assets and Liabilities arising from a Single Transaction* (01.01.2023)
- Änderungen an IFRS 17: *Initial Application of IFRS 17 and IFRS 9 - Comparative Information* (01.01.2023).

1.2. Ausstehende Übernahmen

Das *Endorsement* der nachfolgenden Standards sowie Änderungen an den IFRS steht noch aus (erwartetes *Endorsement* jeweils in Klammern; EFRAG-Stand: 22.09.2022):

- Änderungen an IAS 1: *Classification of Liabilities as Current or Non-current und Classification of Liabilities as Current or Non-current - Deferral of Effective Date* (der IASB hat am 19. November 2021 einen neuen Entwurf zu diesem Thema veröffentlicht; noch offen)
- Änderungen an IFRS 16: *Lease Liability in a Sale and Leaseback* (noch offen).

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

2. EUROPÄISCHES ENFORCEMENT

2.1. ESMA aktualisiert ESEF-Berichtshandbuch

Im Zuge der jährlichen Aktualisierung des Handbuchs zur Berichterstattung über das einheitliche europäische elektronische Format (ESEF) hat die Europäische Wertpapier- und Marktaufsichtsbehörde (ESMA) am 24.08.2022 eine Aktualisierung veröffentlicht. Erwähnenswert sind insbesondere die neuen Leitlinien in Bezug auf die Umsetzung der Anforderungen des technischen Regulierungsstandards (RTS) zum Block-Tagging (Tagging eines kompletten Absatzes, in dem sich eine Information befindet) für ESEF, wonach ab dem Geschäftsjahr 2022 auch der Anhang konsolidierter IFRS-Abschlüsse nach dem „Block-Tagging“-Ansatz zu kennzeichnen ist.

Weitere Neuerungen sind:

- Leitlinien für Jahresfinanzberichte, die in anderen Formaten, als den ESEF, veröffentlicht werden,
- Leitlinien für die Veröffentlichung von Berichten in mehreren Sprachen und
- Leitlinien zu Block-Tags (u.a. auch Bindestriche oder leere Felder in Zahlen zu markieren, auch wenn diese nicht als Zahlen gelten).

Die im Handbuch enthaltenen Leitlinien sind spätestens für Finanzberichtszeiträume, die am oder nach dem 01.01.2022 beginnen zu befolgen. Das vollständige Handbuch finden Sie [hier](#).

2.2. ESMA nimmt Stellung zur EFRAG-Konsultation der ESRS und den beiden Entwürfen des ISSB

Mit Schreiben vom 08.08.2022 nimmt die ESMA zur EFRAG-Konsultation des im April 2022 veröffentlichten ersten Satzes der European Sustainability Reporting Standards (ESRS) Stellung und ermutigt darin die EFRAG, weiterhin mit dem International Sustainability Standards Board (ISSB) zusammenzuarbeiten, um eine weitere Angleichung der ESRS und der IFRS-Nachhaltigkeitsberichterstattung zu gewährleisten, von der sowohl Ersteller und Adressaten profitieren würden. Die ESMA macht darauf aufmerksam, dass die Abstimmung zwischen den ISSB-Standards und den ESRS nicht nahtlos sein wird, wenn die von der TCFD-Struktur abweichende und komplexere Struktur der ESMA beibehalten wird. Die TCFD (Task Force on Climate-Related Financial Disclosures) wurde in 2015 vom Finanzstabilisierungsrat (Financial Stability Board - FSB) gegründet, um freiwillige einheitliche Angaben zu klimabezogenen Finanzrisiken zu entwickeln und war damit ursprünglich für finanziell wesentliche Informationen zu klimabezogenen Themen entwickelt worden. Die ESMA macht daher auf einen möglichen Anpassungsbedarf aufmerksam, um den europäischen Besonderheiten Rechnung zu tragen. Die vollständige Stellungnahme finden Sie [hier](#).

Mit Schreiben vom 13.07.2022 hat die ESMA auch zu den beiden im März 2022 veröffentlichten Entwürfen ED/2022/S1 und ED/2022/S2 des ISSB Stellung genommen. Die ESMA weist darauf hin, dass ein besserer Informationsfluss über die gesamte Kette nachhaltiger Investitionen, auch für KMU, gewährleistet werden muss. Dafür ist es notwendig, dass regionale Standardisierung vor

allem in Europa und internationale Bemühungen Hand in Hand gehen. Ziel sollte es sein, dass sich Emittenten auf qualitativ hochwertige Berichtsstandards verlassen können, die konsistent und soweit wie möglich global und wo nötig regional oder rechtskreisspezifisch sind. Die ESMA betont, dass eine globale Lösung für die Nachhaltigkeitsberichterstattung unabdingbar ist. Die vollständige Stellungnahme finden Sie [hier](#).

3. AKTIVITÄTEN VON DRSC UND IDW

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

Nach dem ersten Update vom 08.04.2022 und einem zweiten Update am 14.04.2022 veröffentlichte das IDW am 09.08.2022 ein drittes Update zu den Auswirkungen von Russlands Krieg in der Ukraine auf die Rechnungslegung und Prüfung. Das dritte Update ergänzt Ausführungen zum Verhältnis sanktionsrechtlicher Meldepflichten zur berufsrechtlichen Verschwiegenheitspflicht. Außerdem wird die bestehende Frage 6.1.3 inwieweit sich der Abschlussprüfer vom gesetzlichen Prüfungsauftrag lösen kann, hinsichtlich des Verbots der Erbringung bestimmter Dienstleistungen, einschließlich Abschlussprüfung, für die Regierung Russlands oder in Russland niedergelassene juristische Personen, Organisationen oder Einrichtungen aktualisiert. Die Ausführungen gelten übergreifend unabhängig von der Branchenzugehörigkeit der Unternehmen.

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

3.2. Veröffentlichung eines weiteren fachlichen Hinweises des IDW zu den Auswirkungen des Kriegs Russlands in der Ukraine auf (Halbjahres-) Finanzberichte zum 30.06.2022

Mit dem am 18.07.2022 veröffentlichten weiteren fachlichen Hinweis möchte das IDW - unter Berücksichtigung der zwischenzeitlichen Entwicklungen - spezifische Hilfestellungen zur Bilanzierung und Berichterstattung zum Abschlussstichtag 30.06.2022 ergänzen. Besonders die Darstellung von Auswirkungen durch Risiken im Zusammenspiel mit Liefer- /Energieversorgungsengpässen, aber auch hohen Inflationsraten spielt dabei eine große Rolle. Hierdurch können sich Fragen

zu eventuellen Wertminderungen von Vermögenswerten (IAS 36), aber auch erwarteten Kreditverlusten (IFRS 9) ergeben, die sich auf Abschlüsse und Lageberichte auswirken. Etwaige Unsicherheiten bzw. bestehende Risiken bei Finanzinstrumenten sind zum Abschlussstichtag (soweit nicht bereits in etablierten Bewertungsmodellen nach IFRS 9 berücksichtigt) über sog. *Post Model Adjustments /Overlays* (nachträgliche Modellanpassungen) abzubilden, was zu einer Erhöhung der bereits ermittelten Risikovorsorge führen kann. Unternehmen haben bei allen Unsicherheiten unter Darlegung der wesentlichen für die Bilanzierung und Berichterstattung getroffenen Annahmen transparent über die möglichen Folgen des Krieges in der Ukraine zu berichten. Die Adressaten müssen in der Lage sein, die Einschätzungen des Managements nachvollziehen zu können. In diesem Zusammenhang sind u.a. auch Angaben zu Schätzungsunsicherheiten zu beachten, wonach bspw. Sensitivitätsanalysen verlangt werden (IAS 1.125 ff. bzw. IAS 34.16A(d)). Insofern ist auch dem Szenario eines möglichen russischen Gaslieferstopps angemessen Rechnung zu tragen. Den fachlichen Hinweis finden Sie [hier](#).

3.3. Veröffentlichung eines fachlichen Hinweises des IDW zur Entwicklung des wirtschaftlichen Umfelds und Auswirkungen auf Finanzberichte zum oder nach dem 30.09.2022

Am 30.09.2022 hat das IDW infolge der gegenwärtigen vielschichtigen wirtschaftlichen Unsicherheiten einen fachlichen Hinweis zu möglichen Auswirkungen auf HGB- und IFRS-Abschlüsse veröffentlicht. Die vielfältigen wirtschaftlichen Unsicherheiten, die u.a. auf den Krieg in der Ukraine, die Energiekrise, steigende Inflationsraten und eine u.U. aufkommende Rezession zurückzuführen sind, können gemäß IDW insbesondere Auswirkungen auf die folgenden Bereiche haben:

- Prognosen und daraus abgeleitete Zahlungsströme, die als Grundlage für diverse Bilanzierungs- und Bewertungssachverhalte von Relevanz sind, wie z.B. die Werthaltigkeit aktiver Geschäfts- oder Firmenwerte (IAS 36), die Werthaltigkeit aktiver latenter Steuern (IAS 12), die Berücksichtigung künftiger Preis- und Kostensteigerungen bei Rückstellungen (IAS 37);
- Ansatz und Bewertung von Finanzinstrumenten: u.a. Wertminderung/Risikovorsorge, Umklassifizierung;

- Transparente Berichterstattung in Anhang und Lagebericht: u.a. mögliche Auswirkungen auf Risiko- oder Prognosebericht, Notwendigkeit eines Nachtragsberichts;
- Bestätigungsvermerk: Aufnahme eines Hinweises in den Bestätigungsvermerk zur Hervorhebung eines Sachverhalts im Zusammenhang mit bestehenden Unsicherheiten.

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

3.4. DRSC Feedback zu PiR IFRS 10-12

Am 26.08.2022 äußerte sich das DRSC in einem offenen Brief an den IASB zu den Ergebnissen des *Post-implementation Review* (PiR) der Standards IFRS 10, 11 und 12. Grundsätzlich stimmt das DRSC in seiner Stellungnahme dem IASB zu, dass IFRS 10, 11 und 12 wie beabsichtigt funktionieren. Zeitgleich wird allerdings darauf hingewiesen, dass für bestimmte übergreifende Fragestellungen derzeit nach wie vor Anwendungsleitlinien in den IFRS fehlen, auch wenn diese teilweise vom IASB in der Vergangenheit intensiv diskutiert wurden. Dabei wird u.a. die Problematik der Abbildung von Transaktionen im Zusammenhang mit sog. „corporate wrappers“ angesprochen. Zwar verstehe man, dass die Thematik laut IASB nicht allein mit einer Betrachtung von IFRS 10 zu lösen sei, allerdings sehe man die Wurzeln der Problematik sehr wohl in diesem Standard. Ein weiterer Punkt betrifft Transaktionen, welche die Beziehung zwischen einem Investor und einem Beteiligungsunternehmen ändern. Das DRSC empfiehlt diesbezüglich die Entwicklung von Leitlinien für die Bilanzierung aller Transaktionen, die die Beziehung zwischen einem Investor und einem Beteiligungsunternehmen verändern und nicht in den IFRS behandelt werden, da das DRSC einen umfassenden Ansatz für die Bilanzierung aller möglichen Transaktionen, die Änderungen von Anteilen an anderen Unternehmen beinhalten, begrüßen würde. Auch dieser Punkt wurde nicht in den Arbeitsplan des IASB aufgenommen. Im Kontext von limitierten Ressourcen drängt das DRSC daher auf eine Repriorisierung der laufenden Projekte, um ggf. Ressourcen für die genannten Problematiken zu schaffen und in den Arbeitsplan aufzunehmen. Kritisiert wird außerdem der Umgang mit den Fragen von *Stakeholdern*. Während offene Fragen bewusst zurückgestellt wurden, um sie im Rahmen der Erkenntnisse des PiR von IFRS 10 - 12 zu prüfen,

hat man sich nun entschlossen, diese nicht mehr zu behandeln. Es bleibt offen, ob diese nun auf die Tagesordnung des IFRS IC gesetzt werden. Das DRSC befürchtet, dass durch dieses Vorgehen *Stakeholder* demotiviert werden könnten und zukünftig weniger Kommentare einreichen. Weitere Informationen finden Sie [hier](#).

3.5. DRSC und IDW nehmen Stellung zur EFRAG-Konsultation der ESRS

In seinem Schreiben vom 06.08.2022 hat das DRSC eine Komplexitätsreduzierung infolge der Vielzahl und Granularität der vorgeschlagenen Berichtspflichten gefordert und schlägt demzufolge Erleichterungen bei der Einführung der ESRS vor („*phasing in*“). Das DRSC befürwortet weiterhin eine integrierte Nachhaltigkeitsberichterstattung, die mit den international anerkannten Mindeststandards zur Nachhaltigkeitsberichterstattung im Einklang stehen muss. Das Schreiben des DRSC finden Sie [hier](#).

Das IDW hat mit Schreiben vom 04.08.2022 begrüßt, dass die EU bei der Nachhaltigkeitsberichterstattung von Unternehmen weltweit eine Vorreiterrolle einnimmt und unterstützt viele der EFRAG-Vorschläge. Das IDW teilt jedoch auch seine Bedenken mit, dass viele der berichtspflichtigen Unternehmen nicht in der Lage sein werden, innerhalb der ehrgeizig gesetzten Fristen die erforderlichen internen Datenerhebungs- und Kontrollsysteme einzurichten. Daher empfiehlt das IDW zu prüfen, wie der Umfang der Berichtspflichten so weit wie möglich begrenzt werden kann, um die Belastung für die betroffenen Unternehmen möglichst gering zu halten und dennoch die berechtigten Informationsbedürfnisse der Interessengruppen befriedigen zu können. Die vollständige Stellungnahme finden Sie [hier](#).

3.6. DRSC und IDW nehmen Stellung zu den beiden Entwürfen des ISSB

Das DRSC bekräftigt in seinen beiden Stellungnahmen jeweils vom 29.07.2022 gegenüber dem ISSB in Bezug auf die beiden veröffentlichten Entwürfe seine Unterstützung für globale Standards der Nachhaltigkeitsberichterstattung, verweist aber auch auf die Herausforderung einer Anschlussfähigkeit an nationale und regionale gesetzliche Vorgaben wie die künftigen ESRS. Das DRSC fordert daher eine Zusammenarbeit aller

beteiligten Institutionen. Weiterhin befürwortet das DRSC die in den beiden ersten Entwürfen enthaltenen Ansätze zur integrierten Finanz- und Nachhaltigkeitsberichterstattung. Die Einführung sektorspezifischer Standards begrüßt das DRSC grundsätzlich. Kritisch äußert sich das DRSC jedoch hinsichtlich des vom ISSB verfolgten Ansatzes in Bezug auf die Übernahme der vom Sustainable Accounting Standards Board (SASB) entwickelten Standards, da die Vereinbarkeit regelbasierter und prinzipienbasierter Berichtsvorgaben unklar sei. Die beiden vollständigen Stellungnahmen finden Sie [hier](#) und [hier](#).

Auch das IDW hat in seinen beiden Schreiben jeweils vom 29.07.2022 zu den beiden Entwürfen des ISSB seine Unterstützung bei der Entwicklung einer globalen Grundlage für die Nachhaltigkeitsberichterstattung ausgedrückt. Wie auch schon in seiner Stellungnahme an die EFRAG, hat das IDW zum Ausdruck gebracht, dass es einen weiteren Austausch zwischen ISSB und EFRAG befürwortet, um die Entwürfe des ISSB und der EFRAG so weit wie möglich aneinander anzugleichen bzw. aufeinander abzustimmen zu können. Auch gegenüber dem ISSB äußerte das IDW seine Sorge, dass die berichtenden Unternehmen nicht genügend Zeit haben könnten, um die erforderlichen Datenerfassungs- und interne Kontrollsysteme einzurichten. Das IDW forderte den ISSB auf, möglichst eindeutige Kriterien und Definitionen für die Nachhaltigkeitsberichterstattung bereitzustellen. Die beiden vollständigen Stellungnahmen finden Sie [hier](#).

4. AKTIVITÄTEN DES IASB/IFRS IC

4.1. Änderungen an IFRS 16 - Bilanzierung Leasingverbindlichkeit im Falle einer *Sale-and-leaseback*-Transaktion

Im Juni 2020 erhielt das IFRS IC eine Anfrage zur Bilanzierung von Leasingverbindlichkeiten aus *Sale-and-leaseback*-Transaktionen, die auf variablen Leasingzahlungen basieren, die weder von einem Index noch von einem Zinssatz abhängen. Im November 2020 hatte der IASB mit ED/2020/4 daraufhin einen Entwurf mit Änderungsvorschlägen zur Klarstellung an IFRS 16 veröffentlicht. Am 22.09.2022 wurde nunmehr das finale *Amendment Lease Liability in a Sale and Leaseback* vom IASB veröffentlicht. Mit den Änderungen erfolgen Klarstellungen, wie ein Leasing vom Verkäufer/Leasingnehmer im Rahmen einer *Sale-*

and-leaseback-Transaktion, die als Verkauf gem. IFRS 15 bilanziert wird, in der Folgebewertung abzubilden ist. Das *Amendment* umfasst die folgenden Änderungen:

- Beim erstmaligen Ansatz bezieht der Verkäufer/Leasingnehmer auch (erwartete) variable Leasingzahlungen (z.B. umsatzabhängige Mieten) in die Berechnung der Leasingverbindlichkeit aus *einer Sale-and-leaseback*-Transaktion mit ein.
- Nach erstmaligem Ansatz wendet der Verkäufer/Leasingnehmer die grundsätzlichen Regelungen für die Folgebewertung von Leasingverbindlichkeit an, so dass er in Bezug auf das zurückerhaltene Nutzungsrecht keine Gewinne oder Verluste erfasst. Abweichungen zwischen den angesetzten erwarteten Leasingzahlungen und den tatsächlichen Zahlungen sind ergebniswirksam zu erfassen.
- Für die erstmalige Erfassung des Nutzungsrechts sowie der Bestimmung des Gewinns- oder Verlusts aus der *Sale-and-leaseback*-Transaktion gilt IFRS 16.100(a). Das zurückerhaltene Nutzungsrecht wird in Relation des Barwerts der Leasingzahlungen zum Verkehrswert des Leasingobjekts und auf den ursprünglichen Buchwert des Leasingobjekts bezogen, berechnet. Die Folgebewertung des Nutzungsrechts erfolgt nach den allg. in IFRS 16.29-.35 enthaltenen Vorgaben.

Die Anwendung des neu eingefügten IFRS 16.102A hindert den Verkäufer/Leasingnehmer jedoch nicht daran, Gewinne oder Verluste im Zusammenhang mit der teilweisen oder vollständigen Beendigung eines Leasingverhältnisses gemäß IFRS 16.46(a) erfolgswirksam zu erfassen. Die Änderungen umfassen auch ein geändertes (IFRS 16.IE24) und ein neues erläuterndes Beispiel (IFRS 16.IE25). Die Änderungen sind (vorbehaltlich EU-*Endorsement*) für Geschäftsjahre anzuwenden, die am oder nach dem 01.01.2024 beginnen. Eine frühere Anwendung ist zulässig. Die Erstanwendung erfolgt retrospektiv gem. IAS 8. Weitere Informationen finden Sie [hier](#).

4.2. ED/2022/1 Änderungsentwurf an den IFRS für KMU veröffentlicht

Der IASB hat am 08.09.2022 den ED/2022/1 veröffentlicht. Nach Veröffentlichung eines Request for Information (RfI) zum aktuellen Standard

„IFRS für kleine und mittelgroße Unternehmen“ (IFRS für KMU) wurden nunmehr die sich aus den Rückmeldungen ergebenden vorgeschlagenen Anpassungen publiziert. Die Änderungen umfassen Anpassungen des bestehenden Standards an zwischenzeitlich veröffentlichte neue oder geänderte Regelungen der sog. „full IFRS“, wie IFRS 9, IFRS 10, IFRS 11, IFRS 13, IFRS 15 oder IFRS 3. Die Änderungsvorschläge beinhalten ebenso eine Aktualisierung der Grundsätze des Standards, um sie an das 2018 veröffentlichte Rahmenkonzept anzupassen. Ausgeklammert wurden Angleichungen an IFRS 14 *Regulatory Deferral Accounts* (Finalisierung des Gesamtprojekts wird abgewartet), IFRS 16 *Leases (cost-benefit für KMU unverhältnismäßig)* sowie die Bilanzierung von Kryptowährungen (keine Relevanz für KMU). Die praktische Bedeutung der IFRS für KMU in Deutschland ist gering. Sie wurden vom deutschen Gesetzgeber bislang nicht übernommen und können damit (bislang) nur freiwillig, ohne befreiende Wirkung von gesetzlichen Rechnungslegungspflichten, zur Anwendung gelangen. Die Kommentierungsfrist endet am 07.03.2023. Weitere Informationen finden Sie [hier](#).

4.3. Agenda Decisions des IFRS IC in Q3/2022

Norm	Thema	Monat der Sitzung
IFRS 17/ IAS 21	<i>Multi-currency groups of Insurance Contracts</i>	September
IFRS 9	<i>Special Purpose Acquisition Companies (SPAC): Accounting for Warrants at Acquisition</i>	September
IFRS 16/ IFRS 9	<i>Lessor Forgiveness of Lease Payments</i>	September

Das IFRS Interpretations Committee (IFRS IC) hat in seiner Sitzung am 13. September 2022 zu folgenden Themen eine finale Formulierung einer Agendaentscheidung vorgelegt:

- *Multi-currency groups of Insurance Contracts* (IFRS 17 and IAS 21) - Fraglich war, ob bei Vorliegen von Verträgen, bei denen die vertraglichen Zahlungsströme in mehreren

Fremdwährungen erfolgen, das Währungsrisiko bei der nach IFRS 17 gebotenen Aggregation von Verträgen als *similar risk* berücksichtigt werden darf oder muss sowie, in welcher Nennwährung ein solcher Mehrwährungsbetrag bilanziert und in welcher Währung der Buchwert einschließlich zu verteilender Vertragsmarge je Gruppe erfasst und umgerechnet werden muss. Das IFRS IC schlussfolgerte unter Berufung auf IFRS 17.14, dass *similar risks* sowohl nicht finanzielle als auch finanzielle Risiken, so auch Währungsrisiken, einschließen können. IFRS 17.30 bestimmt, dass eine Gruppe von Versicherungsverträgen, einschließlich der zu verteilenden Vertragsmarge, als monetärer Gegenstand gilt. IFRS 17 schreibt keine Methode vor, wie die relevante Fremdwährung zu bestimmen ist, so dass das IFRS IC hierzu zwei mögliche Varianten auflistet. Besteht eine dominierende Währung, wird diese für die Buchwertberechnung zugrunde gelegt. Im Anschluss erfolgt die Umrechnung in die funktionale Währung. Besteht keine dominierende Währung, wird die Gesamtheit der Cashflows einer Vertragsgruppe in mehrere Währungen separiert. Die Umrechnung erfolgt dann für jedes währungsspezifische Teilportfolio separat.

- *Special Purpose Acquisition Companies (SPAC): Accounting for Warrants at Acquisition* (IFRS 9) - Fraglich war, wie von einer Special Purpose Acquisition Company (SPAC) ausgegebene (neue) Schuldscheine bilanziell zu erfassen bzw. auszuweisen sind. Sowohl die Aktionäre, die von Beginn an investiert sind als auch die Aktionäre, die beim Börsengang hinzukommen, sind bei der Eingabe an das IFRS IC Inhaber von Schuldscheinen (*warrants*). Im Nachgang erwirbt eine nicht börsennotierte Gesellschaft (NewCo) sämtliche Anteile an der SPAC, indem alle Aktionäre ihre Anteile an der SPAC gegen Anteile an der NewCo tauschen. Die NewCo gibt neue Schuldscheine aus und zieht die von der SPAC emittierten ein. Das IFRS IC kam zu dem Ergebnis, dass zu unterscheiden ist, inwieweit die alten Schuldscheine im Rahmen der Akquisition übernommen werden oder nicht. Erfolgt eine Übernahme der alten Schuldscheine, existieren diese vorerst weiter und werden später nach IAS 32 und IFRS 9 getilgt.

Die neuen Aktien sind teils nach IFRS 2 (Börsennotiz) und teils nach IAS 32 (Erwerb des Geldvermögens) zu bilanzieren. Erfolgt keine Übernahme der alten Schuldscheine, gehen diese im Zuge der Transaktion unter. Beide neu emittierten Instrumente (die neuen Schuldscheine und neuen Aktien) dienen teils dem Erhalt des Geldvermögens und teils dem Erhalt der Börsennotiz, so dass beide jeweils anteilig nach IAS 32 und IFRS 2 zu bilanzieren sind. Im Ergebnis hält das IFRS IC fest, dass die einschlägigen Vorschriften in IFRS 2, IFRS 3 und IAS 32 hinreichend klar sind, um Schlussfolgerungen und Antworten auf obige Frage ableiten zu können.

- *Lessor Forgiveness of Lease Payments* (IFRS 9 and IFRS 16) - Fraglich war die Anwendbarkeit der Vorschriften von IFRS 16 und IFRS 9 im Falle eines Leasingvertrags, bei dem der Leasinggeber freiwillig auf drei bereits überfällige sowie zwei zukünftige monatliche Leasingzahlungen verzichtet hat. Darüber hinaus erfolgten keine sonstigen Änderungen des Leasingvertrags und es kamen auch keine der in IFRS 16 bestehenden Erleichterungsvorschriften zur Anwendung. Das IFRS IC kam zu dem Schluss, dass der Leasinggeber sowohl die Ausbuchungsregelungen in IFRS 9 (in Bezug auf die drei überfälligen Raten) als auch die Modifikationsvorschriften nach IFRS 16 (in Bezug auf die zwei künftigen Raten) anzuwenden hat.

Die [finalen Agendaentscheidungen](#) stehen unter dem Vorbehalt eines ausbleibenden Vetos seitens des IASB.

Die in der Juni-Sitzung des IFRS IC finalisierte *Agenda Decision* zu „Cash received via electronic transfer as settlement for a Financial Asset (IFRS 9)“ wurde dem IASB in dessen nachfolgender Sitzung zur Abstimmung vorgelegt. Der IASB hat gegen eine Veröffentlichung der *Agenda Decision* gestimmt. Nach Durchsicht der zahlreichen Kommentierungen soll zunächst eine eng gefasste Änderung bzw. Ergänzung des Regelwerks eruiert werden. Die *Agenda Decision* gilt damit als nicht finalisiert und demnach nicht verbindlich in ihrer Anwendung. Wir verweisen bzgl. des Themas *cash in transit* auch auf einen Beitrag in der PiR 10/2022, S. 292.

5. AKTIVITÄTEN AUF EUROPÄISCHER EBENE

5.1. EFRAG veröffentlicht Diskussionspapier zu variablen Gegenleistungen

Mit dem Ziel, die Debatte um eine zutreffende Abbildung von variablen Gegenleistungen zu unterstützen, hat die EFRAG im September ein Diskussionspapier zur Bilanzierung variabler Gegenleistungen - aus Sicht des Erwerbers - veröffentlicht. Die EFRAG stellt in diesem fest, dass es derzeit unterschiedliche Auffassungen darüber gebe, wie ein Erwerber variable Gegenleistungen bei bestimmten Transaktionen bilanzieren sollte und das IFRS IC zahlreiche Einreichungen zu dem Thema erhalten habe, jedoch zu dem Schluss kam, dass die aufgeworfenen Fragen zu weit gefasst seien, um sie im Rahmen der bestehenden IFRS zu behandeln. Darüber hinaus hat das Thema keinen Eingang in den vom IASB für die Jahre 2022 bis 2026 aufgestellten *Work plan* (Agenda-Konsultation) gefunden.

Das von der EFRAG veröffentlichte Diskussionspapier erörtert nunmehr zwei wesentliche Fragestellungen:

- Wann ist eine Schuld für eine variable Gegenleistung zu passivieren?
- Ob und wann führen spätere Änderungen der Schätzung variabler Gegenleistungen zu einer Anpassung der Anschaffungskosten des erworbenen Vermögenswerts?

Nicht im Fokus der Untersuchungen der EFRAG stehen variable Gegenleistungen aus der Sicht des Veräußerers oder im Zusammenhang mit einem Unternehmenserwerb gem. IFRS 3. Stellungnahmen zum Diskussionspapier werden bis 31.05.2023 erbeten. Das ausführliche Diskussionspapier finden Sie [hier](#).

6. BLICKPUNKT: IASB VERÖFFENTLICHT FEEDBACK STATEMENT IM NACHGANG ZUR AGENDAKONSULTATION 2021 - PRIORITÄTEN DES IASB FÜR 2022-2026

Am 29.07.2022 hat der IASB eine Zusammenfassung (sog. *Feedback Statement*) mit Rückmeldungen aus der dritten Agendakonsultation veröffentlicht. Nach den Richtlinien des *IFRS Foundation Due Process Handbook* hat der IASB alle fünf Jahre eine solche öffentliche Konsultation zu seinen Aktivitäten und seinem Arbeitsplan durchzuführen. Ziel der dritten Agendakonsultation war

es, ein Meinungsbild zur strategischen Ausrichtung und Ausgewogenheit der Aktivitäten des IASB zu erhalten. Der vorgelagerte *Request for Information* wurde bereits im März 2021 veröffentlicht, mit Kommentierungsende im September 2021. Der Board erhielt 124 Stellungnahmen und 37 Antworten auf seine Online-Umfrage. Von November 2021 bis April 2022 prüfte der IASB das Feedback und legte danach seine Prioritäten für 2022 bis 2026 fest.

Die strategische Ausrichtung und Gewichtung der IASB-Aktivitätsbereiche sollen größtenteils beibehalten werden. Die Prioritäten des IASB für die sechs *main activities* wurden dabei wie folgt festgelegt:

- **New Accounting Standards and major amendments to the Accounting Standards**

Der begonnene *Post-implementation Review* (PIR) zu IFRS 9 soll abgeschlossen, die PIRs zu IFRS 15 und IFRS 16 in den nächsten fünf Jahren durchgeführt werden.

Zusätzlich plant der IASB zwei neue **Research-projects**:

- Bilanzierung von immateriellen Vermögenswerten (IAS 38)
- Kapitalflussrechnung und damit zusammenhängende Sachverhalte.

Ebenso wurde beschlossen, eine sog. **Reserve list** zu erstellen, für Projekte, die in den *Work plan* aufgenommen werden könnten, falls zusätzliche Kapazitäten verfügbar werden. Darin enthalten:

- Geschäftssegmente und
- Mechanismen zur Bepreisung von Schadstoffen.

In seinem April 2022 *meeting* entschied der IASB die Themen Kryptowährungen und Going Concern Anhangangaben nicht in den *Work plan* aufzunehmen.

- **Maintenance and consistent application of the Accounting Standards**

Auch hier wird der IASB seine bisherige Strategie beibehalten (u.a. Verbesserung der Verständlichkeit der IFRS-Bilanzierungsstandards). Ebenso soll ein neues *narrow-scope project* zur Bilanzierung von klimabezogenen Risiken im Jahresabschluss gestartet werden, um festzustellen, ob und, wenn ja, welche weiteren Maßnahmen erforderlich sind, um die Bilanzierung von klimabe-

zogenen Risiken in den Abschlüssen zu verbessern. Der IASB wird alle Arbeiten zu diesem Thema mit dem ISSB koordinieren.

- **The IFRS for SME Standard**

Der IASB wird den *second comprehensive review* des Standards vervollständigen und *educational material* bereitstellen, um die Anwendung für die Unternehmen zu erleichtern. Die *SME Implementation Group* wird den IASB hierbei unterstützen.

- **Digital Financial Reporting**

Auf den Bereich der digitalen Finanzberichterstattung will sich der IASB etwas stärker konzentrieren, um Nutzen, Qualität, Zugänglichkeit und Vergleichbarkeit digitaler Finanzinformationen zu verbessern. U.a. wird geplant, die Auswirkungen des zunehmenden „Konsums“ digitaler Finanzinformationen auf die Rechnungslegungsstandards zu prüfen, die in der Vergangenheit darauf basierten, wie viele Informationen in einem papierbasierten oder PDF-basierten Format dargestellt und offengelegt werden können. Weiterhin plant der IASB eine fortlaufende Verbesserung der IFRS-Taxonomy. Hierzu gehört auch die enge Zusammenarbeit mit dem ISSB, um technische Kompatibilität zu entwickeln, sodass Anwender beide Taxonomien nahtlos („seamlessly“) anwenden können.

- **Understandability and accessibility of Accounting Standards**

Der IASB plant, sich auf diesen Bereich mehr zu fokussieren, in dem neue Wege gefunden werden sollen, um die Verständlichkeit der Standards zu verbessern, durch u.a. das Verfassen klarer Standards und zugehörigen unterstützenden Materialien. Weiterhin soll auch die Zugänglichkeit zu den Standards und den unterstützenden Materialien verbessert werden, indem z. B. Standards mit Anmerkungen und Verweisen auf zugehörige Materialien veröffentlicht werden und halbjährlich Zusammenstellungen von *Agenda Decisions* vorgenommen werden.

Der IASB und der ISSB wollen zusammenarbeiten, wobei mögliche Bereiche hierfür u.a. die Sicherstellung einer einheitlichen Verfassung beider Arten von Standards sowie verbesserte Zugänglichkeit, z.B. durch Einsatz entsprechender Technologien und Hervorhebung von Zusammenhängen zwischen den Standards von IASB und ISSB, sein können.

- **Stakeholder engagement**

Der IASB will auch nach wie vor an seinen derzeitigen Methoden der Zusammenarbeit mit Interessensgruppen, wie Jahreskonferenzen und der Zusammenarbeit mit seinen verschiedenen beratenden Gremien festhalten. Darüber hinaus wollen IASB und ISSB versuchen, Möglichkeiten für bestmögliches *Involvement* von *Stakeholdern* hinsichtlich gemeinsamer Themen zu identifizieren.

Das vollständige Feedback Statement finden Sie [hier](#).

Anlage - Überblick über die Projekte des IASB

Maintenance Projects	Nächster milestone	Zeitpunkt
Contractual Cash Flow Characteristics of Financial Assets (Amendments to IFRS 9)	ED	-
Lack of Exchangeability (Amendments to IAS 21)	Decide Project Direction	-
Lease Liability in a Sale and Leaseback	IFRS Amendment	September 2022
Non-current Liabilities with Covenants (Amendments to IAS 1)	IFRS Amendment	November 2022
Provisions - Targeted Improvements	Decide Project Direction	-
Supplier Finance Arrangements	ED Feedback	July 2022
Standard-Setting Projects	Nächster milestone	Zeitpunkt
Disclosure Initiative—Subsidiaries without Public Accountability: Disclosures	IFRS Accounting Standard	-
Disclosure Initiative - Targeted Standards-level Review of Disclosures	Decide Project direction	October 2022
Dynamic Risk Management	ED	-
Financial Instruments with Characteristics of Equity	ED	-
Management Commentary	Decide Project Direction	-
Primary Financial Statements	IFRS Standard	-
Rate-regulated Activities	IFRS Standard	-
Second Comprehensive Review of the IFRS for SMEs Standard	ED Feedback	H1 2023

Research Projects	Nächster milestone	Zeitpunkt
Business Combinations under Common Control	Decide Project Direction	-
Equity Method	Decide Project Direction	-
Extractive Activities	Decide Project Direction	September 2022
Goodwill and Impairment	Decide Project Direction	November 2022
Post-implementation Review of IFRS 9 - Classification/Measurement	Feedback Statement	Q4 2022
Post-implementation Review of IFRS 9 - Impairment	Request f. Information	H1 2023
Post-implementation review of IFRS 15 Revenue from Contracts with Customers	Request f. Information	H1 2023
Application Question	Nächster milestone	Zeitpunkt
Cash Received via Electronic Transfer as Settlement for a Financial Asset (IFRS 9)	Decide Project Direction	-
Lessor Forgiveness of Lease Payments (IFRS 9 and IFRS 16)	AD	October 2022
Multi -currency Groups of Insurance Contracts (IFRS 17 and IAS 21)	AD	October 2022
Special Purpose Acquisition Companies (SPAC): Accounting for Warrants at Acquisition	AD	October 2022

Strategy & Governance Projects	Nächster milestone	Zeitpunkt
ISSB Consultation on Agenda Priorities	Request for Information	Q4 2022
Taxonomy Projects	Nächster milestone	Zeitpunkt
IFRS Sustainability Disclosure Taxonomy	Feedback on Staff Request for Feedback	November 2022
IFRS Taxonomy Update—2022 General Improvements and Common Practice	Proposed IFRS Taxonomy Update	-
IFRS Accounting Taxonomy Update - Amendments to IAS 1 and IFRS 16	Proposed IFRS Taxonomy Update	November 2022
Sustainability Projects	Nächster milestone	Zeitpunkt
Climate-related Disclosures	IFRS Sustainability Disclosure Standard	-
General Sustainability-related Disclosures	IFRS Sustainability Disclosure Standard	-

ED - Exposure Draft

TAD - Tentative Agenda Decision

AD - Agenda Decision

Offices BDO Deutschland (Stand 01/2022)

HAMBURG (ZENTRALE)

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

BERLIN

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

BIELEFELD

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

BONN

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

BREMEN

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

CHEMNITZ

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

DORTMUND

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

DRESDEN

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

DÜSSELDORF

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

ERFURT

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

ESSEN

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

FLensburg

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

FRANKFURT/MAIN

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

Freiburg i. Br.

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

HANNOVER

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

KASSEL

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

KIEL

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

KÖLN

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

LEER

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

LEIPZIG

Großer Brockhaus 5
04103 Leipzig
Tel.: +49 341 9926600
leipzig@bdo.de

LÜBECK

Kupferschmiedestraße 16-28
23552 Lübeck
Tel.: +49 451 70281-0
luebeck@bdo.de

MAINZ

Mombacher Straße 4
55122 Mainz
Tel.: +49 6131 27759-0
mainz@bdo.de

MÜNCHEN

Zielstattstraße 40
81379 München
Tel.: +49 89 76906-0
muenchen@bdo.de

MÜNSTER

(BDO Concunia GmbH
Wirtschaftsprüfungsgesellschaft)
Scharnhorststraße 2
48151 Münster
Tel.: +49 251 322015-0
info@bdo-concunia.de

OLDENBURG

(BDO Oldenburg GmbH & Co. KG
Wirtschaftsprüfungsgesellschaft)
Moslestraße 3
26122 Oldenburg
Tel.: +49 441 98050-0
info@bdo-oldenburg.de

ROSTOCK

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

STUTTGART

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

BDO Dr. Daiber GmbH & Co. KG
Wirtschaftsprüfungsgesellschaft
Eichwiesenring 11
70567 Stuttgart
Tel.: +49 711 68794-0
info@daiberpartner.de

WELTWEIT

Brussels Worldwide Services BV
The Corporate Village, Brussels
Airport
Elsinore Building
Leonardo Da Vincilaan 9 – 5/F
1930 Zaventem - Belgium
www.bdo.global

Die Informationen in dieser Publikation haben wir mit der gebotenen Sorgfalt zusammengestellt. Sie sind allerdings allgemeiner Natur und können im Laufe der Zeit naturgemäß ihre Aktualität verlieren. Demgemäß ersetzen die Informationen in unseren Publikationen keine individuelle fachliche Beratung unter Berücksichtigung der konkreten Umstände des Einzelfalls. BDO übernimmt demgemäß auch keine Verantwortung für Entscheidungen, die auf Basis der Informationen in unseren Publikationen getroffen werden, für die Aktualität der Informationen im Zeitpunkt der Kenntnisnahme oder für Fehler und/oder Auslassungen.

BDO AG Wirtschaftsprüfungsgesellschaft, eine Aktiengesellschaft deutschen Rechts, ist Mitglied von BDO International Limited, einer britischen Gesellschaft mit beschränkter Nachschusspflicht, und gehört zum internationalen BDO Netzwerk voneinander unabhängiger Mitgliedsfirmen. BDO ist der Markenname für das BDO Netzwerk und für jede der BDO Mitgliedsfirmen.
© BDO

Vorsitzender des Aufsichtsrats: Andreas Engelhardt • Vorstand: WP StB RA Dr. Holger Otte (Vorsitzender) WP StB Andrea Bruckner • RA Parwaz Rafiqpoor • WP StB Roland Schulz
Sitz der Gesellschaft: Hamburg; Amtsgericht Hamburg HR B 1981



BDO AG Wirtschaftsprüfungsgesellschaft
Georg-Glock-Straße 8
40474 Düsseldorf
Tel.: +49 211 1371-200
duesseldorf@bdo.de
www.bdo.de

