



Accounting News

Aktuelles zur Rechnungslegung nach HGB und IFRS

Mai 2020

Liebe Leserinnen und Leser,

die Auswirkungen der COVID-19-Pandemie beschäftigen uns auch weiterhin in hohem Maße. Wir haben zahlreiche Detailfragen, wie beispielsweise zu IFRS 16 *Leases* und der Anwendung der Leitlinie zu alternativen Leistungskennzahlen, sowie einschlägige IDW-Veröffentlichungen in einer eigenen Rubrik zu COVID-19 für Sie zusammengestellt.

Die durch das IASB vorgeschlagenen Erleichterungen zu IFRS 9 und IAS 39 vor dem Hintergrund der IBOR-Reform bilden einen weiteren Schwerpunkt der aktuellen Ausgabe.

Ihnen eine anregende Lektüre.



Ihre
Hanne Böckem
Partnerin, Department of Professional Practice

Inhalt

1	Tophema: COVID-19	2
2	IFRS-Rechnungslegung	7
3	HGB-Rechnungslegung	10
4	Veranstaltungen/ Veröffentlichungen	11
5	Ansprechpartner	13

Anwendungshinweis des IASB zum Umgang mit Änderungen der Leasingzahlungen nach IFRS 16 infolge der COVID-19-Pandemie sowie Exposure Draft zu zeitlich begrenzten Erleichterungen

Das International Accounting Standards Board (IASB) hat am 10. April 2020 einen Anwendungshinweis „Accounting for covid-19-related rent concessions applying IFRS 16 Leases“ herausgegeben, um die konsistente Anwendung der Anforderungen der IFRS-Standards sicherzustellen

Hintergrund

Im Zusammenhang mit der COVID-19-Pandemie ist festzustellen, dass in einer Vielzahl von Leasingverträgen Mietzahlungen gestundet, angepasst oder erlassen werden (sogenannte „Mietkonzessionen“). Dies geschieht zum einen aufgrund von (neu geschlossenen) Vereinbarungen zwischen Leasinggebern und Leasingnehmern, zum anderen aber auch aufgrund von (neuen) gesetzlichen Regelungen. Nach unserer Erfahrung betrifft dies insbesondere Immobilien-Leasingverträge. Es kann aber auch eine Vielzahl weiterer Leasingvereinbarungen hiervon berührt sein. Das IASB hat diese Entwicklung aufgegriffen und einen [Anwendungshinweis](#) zum Umgang mit Mietkonzessionen veröffentlicht. Dieser stellt die wesentlichen Anforderungen des IFRS 16 sowie weiterer Standards heraus und soll die Unternehmen in der Bilanzierung dieser Fragestellungen unterstützen.

In der weiteren Entwicklung hat das IASB Mitte April darüber hinaus einen [Exposure Draft](#) zur kurzfristigen, begrenzten Änderung von IFRS 16 herausgegeben, um Leasingnehmern die Bilanzierung von Mietkonzessionen im Zusammenhang mit der COVID-19-Pandemie zu erleichtern.

Überblick

Die bilanzielle Abbildung von Mietkonzessionen in Leasingverträgen hängt davon ab, ob diese eine Ände-

rung des Leasingverhältnisses im Sinne des IFRS 16 darstellen oder nicht.

Der Anwendungshinweis weist zudem auf mögliche Auswirkungen auf die Werthaltigkeit von Vermögenswerten im Zusammenhang mit Leasingverhältnissen hin.

Sowohl Leasingnehmer als auch Leasinggeber haben die Angabepflichten nach IFRS 16 sowie anderer Standards wie IAS 1 zu beachten. Die Angaben müssen ausreichend sein, damit Abschlussadressaten die Auswirkungen wesentlicher Mietkonzessionen auf den Abschluss einschätzen können.

Die Hinweise im Einzelnen

Änderungen von Leasingverhältnissen im Sinne des IFRS 16 sind Anpassungen des Umfangs von Leasingverhältnissen oder des zu entrichtenden Entgelts, die im ursprünglichen Vertrag nicht vereinbart waren.

Bei der Beurteilung der Frage, ob eine Anpassung des zu entrichtenden Entgelts vorliegt, ist ausweislich des Anwendungshinweises des IASB die Gesamtauswirkung der Mietkonzession auf die Leasingzahlungen zu berücksichtigen. Unseres Erachtens ist dies beispielsweise bei Mietreduzierungen regelmäßig der Fall.

Stellt eine Mietkonzession eine Anpassung des zu entrichtenden

Entgelts dar, ist im nächsten Schritt zu beurteilen, ob diese Änderung im ursprünglichen Vertrag bereits vereinbart war und mithin keine Änderung des Leasingverhältnisses im Sinne des IFRS 16 vorliegt.

Sollten **im ursprünglichen Vertrag vereinbarte Klauseln** zur Anwendung kommen, handelt es sich nicht um die Änderung eines Leasingverhältnisses. Dies gilt beispielsweise auch für Force-Majeure-Klauseln. Auch das Aufleben **gesetzlicher Regelungen**, die im Zeitpunkt des Vertragsabschlusses bereits bestanden, führen nicht zur Annahme einer Änderung im Sinne des IFRS 16. Kommen jedoch neue gesetzliche Regelungen zum Tragen, die erst im Rahmen der COVID-19-Pandemie und somit nach Abschluss des ursprünglichen Vertrags eingeführt wurden, ist zu überlegen, ob dies zu einer Änderung des Leasingverhältnisses führt.

Anpassungen, die eine **Änderung des Leasingverhältnisses** darstellen, sind von Leasingnehmern gemäß IFRS 16.44–46 zu bilanzieren. Leasinggeber berücksichtigen bei der Bilanzierung der Änderung IFRS 16.79–80 (Finance Lease) bzw. IFRS 16.87 (Operating Lease).

Leasingnehmer erfassen eine Reduktion von Leasingzahlungen, die **keine Änderung eines Leasingvertrags** begründen, als negative variable Leasingzahlung (IFRS 16.38).

Die Auswirkung der Mietkonzession wird in diesen Fällen erfolgswirksam erfasst. Führt eine nicht als Änderung zu bilanzierende Anpassung auch zu einem teilweisen Erlöschen der Leasingverbindlichkeit (IFRS 9.3.3.1), wie etwa bei einer Mietreduzierung, ist laut Schulungsmaterial des IASB die Verbindlichkeit anteilig auszubuchen. Bei einem Operating Lease erfasst ein Leasinggeber die Auswirkungen der Mietkonzession, indem er niedrigere Einnahmen aus Leasingverträgen ausweist. Im Rahmen von Finance Lease-Vereinbarungen muss ein Leasinggeber unserer Einschätzung nach IFRS 9 anwenden (IFRS 16.77).

Die Bestimmung, ob ein **Vermögenswert im Wert gemindert** ist, erfolgt für Nutzungsrechte von Leasingnehmern sowie für Sachanlagen von Leasinggebern, die einem Operating-Leasingverhältnis unterliegen, nach IAS 36. Laut IASB deuten die Umstände der COVID-19-Pandemie darauf hin, dass Vermögenswerte im Wert gemindert sein könnten. Beispielsweise könne dies ein Indikator für Ertragsverluste im Zeitraum der Mietkonzession sein. Die COVID-19-Pandemie könnte aber auch eine fortwährend erheblich verminderte wirtschaftliche Leistungskraft des Vermögenswertes begründen. In diesem Fall besteht die Pflicht zur Durchführung eines Wertminderungstests. Dies gilt auch für einen Zwischenabschluss, der nach IAS 34 aufgestellt wird. Der Wertminderungstest ist auf Ebene der zahlungsmittelgenerierenden Einheit, welcher der Vermögenswert zugeordnet ist, vorzunehmen. Leasinggeber werden zudem unter Anwendung von IFRS 9

einschätzen müssen, ob sich das Ausfallrisiko ihrer Leasingforderungen geändert hat.

Ausblick auf Erleichterungen – Exposure Draft des IASB

Die vorgeschlagenen Erleichterungen sollen Leasingnehmer unter bestimmten Voraussetzungen von der Beurteilung befreien, ob die im Zusammenhang mit der COVID-19-Pandemie gewährten Zugeständnisse als Änderung des Leasingverhältnisses anzusehen sind. Damit würde es dem Leasingnehmer ermöglicht, Mietkonzessionen – sofern die Voraussetzungen erfüllt sind – nicht nach den Regelungen für Änderungen des Leasingverhältnisses zu bilanzieren, sondern so, als würde keine Änderung des Leasingverhältnisses vorliegen.

Die vorgeschlagene Erleichterung soll dabei lediglich für im Zusammenhang mit COVID-19 gewährte Mietkonzessionen gelten, die im Kalenderjahr 2020 fällige Mietraten verschieben oder reduzieren. Anpassungen von Leasingverhältnissen, die zu einem nicht nur unwesentlichen Anstieg der gesamten Leasingzahlungen führen, sollen nicht unter die Erleichterungsregelungen fallen. Zudem darf keine weitere substantielle Änderung des Leasingverhältnisses vereinbart werden.

Entscheidet sich ein Leasingnehmer, das Wahlrecht nicht in Anspruch zu nehmen, sind die Anpassungen von Leasingverträgen nach den bestehenden Regelungen des IFRS 16 zu beurteilen und zu bilanzieren. Insofern sollte auch der Anwendungshinweis des IASB Berücksichtigung finden.

Änderungen an IFRS 16, um Leasinggeber bei der Abbildung von Mietkonzessionen zu unterstützen, sind nicht geplant. Das IASB geht aufgrund der weitestgehenden Fortführung der Regelungen des IAS 17 davon aus, dass Leasinggeber durch eine Vielzahl von Anpassungen in Leasingverträgen nicht im gleichen Maße wie Leasingnehmer belastet seien.

Die Kommentierung des Exposure Drafts war nur in einem verkürzten Zeitraum bis zum 8. Mai 2020 möglich. Das IASB beabsichtigt, die finalen Änderungen an IFRS 16 noch im Mai 2020 zu veröffentlichen. Für die Anwendbarkeit der neuen Regelungen in der EU sind die Änderungen noch im Endorsement-Verfahren von der EU in europäisches Recht zu übernehmen. Eine vorzeitige Anwendung von bereits durch das IASB veröffentlichten, aber von der EU noch nicht übernommenen Änderungen im Zwischenabschluss nach IAS 34 erscheint vertretbar, wenn es substantielle Hinweise auf ein späteres Endorsement der EU gibt.¹

Wir unterstützen Sie

Weitere aktuelle Informationen zu diesen und weiteren Bilanzierungsfragen im Zusammenhang mit COVID-19 haben wir Ihnen auf unserer Seite [COVID-19 Financial Reporting FAQ](#) zusammengestellt. Unsere [COVID-19-Themenseite](#) enthält zudem Informationen und Hinweise auf Angebote zur Unterstützung in operativen, Bilanzierungs- und steuerlichen Themen.

1 Kraus/Rahe in: Thiele/von Keitz/Brücks, Internationales Bilanzrecht, IAS 34 *Zwischenberichterstattung*, Tz. 169.

ESMA-Leitlinie zu alternativen Leistungskennzahlen: Fragen und Antworten zur Berücksichtigung der Auswirkungen der COVID-19-Pandemie ergänzt

Die ESMA (European Securities and Markets Authority) hat am 17. April 2020 ihre Fragen und Antworten zur Anwendung der Leitlinie zu alternativen Leistungskennzahlen (kurz „APMs“ für Alternative Performance Measures) für börsennotierte Emittenten um die Berücksichtigung der Auswirkungen der COVID-19-Pandemie auf diese Kennzahlen ergänzt.

Ziel der ESMA-Leitlinien ist es, die Vergleichbarkeit, Verlässlichkeit und Verständlichkeit von APMs zu erhöhen. APMs können zum Beispiel das EBIT (Earnings Before Interest and Taxes), das EBITDA (Earnings Before Interest, Taxes, Depreciation and Amortization) oder der Free Cash Flow sein. Es handelt sich um Finanzkennzahlen, die nicht im anzuwendenden Rechnungslegungsrahmenkonzept definiert oder spezifiziert werden. Sowohl die konsistente Ermittlung als auch die konsistente Verwendung der Leistungskennzahlen im Zeitablauf sind Anforderungen

der ESMA, die von börsennotierten Emittenten zu berücksichtigen sind.

In den ergänzten Fragen und Antworten zur ESMA-Leitlinie werden die Veränderung bestehender sowie die Einführung neuer APMs in die Berichterstattung des Emittenten zur Darstellung der Auswirkungen der COVID-19-Pandemie auf die Geschäftstätigkeit des Unternehmens thematisiert.

Die ESMA betont die Bedeutung der allgemeinen Prinzipien der im Jahr 2015 verabschiedeten und veröffentlichten Leitlinie und weist die Emittenten darauf hin, bei der Veränderung bestehender bzw. der Einführung neuer APMs Vorsicht walten zu lassen. So sei insbesondere abzuwägen, ob neue APMs bzw. Veränderungen an bestehenden APMs tatsächlich transparente und nützliche Informationen für die Adressaten der Berichterstattung darstellen sowie zu einer Erhöhung

der Vergleichbarkeit, Verlässlichkeit und Verständlichkeit der APMs führen. Eine Modifizierung oder Einführung neuer Kennzahlen könnte nach Ansicht der ESMA dann nicht angemessen sein, wenn sich die Folgen der COVID-19-Pandemie auf die Gesamtheit der Vermögens-, Finanz- oder Ertragslage des Emittenten auswirken.

Des Weiteren fordert die ESMA Emittenten dazu auf, narrative Erläuterungen in ihre Berichterstattung aufzunehmen, um die (potenziellen) Auswirkungen der COVID-19-Pandemie auf die Geschäftstätigkeit, Unternehmensleistung, angegebene APMs sowie damit im Zusammenhang stehende Unsicherheiten zu verdeutlichen.

Die Pressemitteilung der ESMA finden Sie [hier](#). Die ergänzten Fragen und Antworten zur ESMA-Leitlinie sind [hier](#) abrufbar.

IASB beabsichtigt eine kurzfristige Änderung des IFRS 16 sowie die Verschiebung beschlossener Änderungen an IAS 1

Das Deutsche Rechnungslegungs Standards Committee e. V. (DRSC) hat am 17. April 2020 mitgeteilt, dass das IASB in seiner Videokonferenz am 17. April 2020 beschlossen hat, Änderungen an IFRS 16 vorzunehmen sowie das Inkrafttreten der Änderungen an IAS 1 zu verschieben.

Durch die Änderung von IFRS 16 sollen Leasingnehmer die Wahlmöglichkeit erhalten, sich von dem Beurteilungserfordernis zu befreien, ob eine auf die COVID-19-Pandemie

bezogene Mietkonzession als Änderung eines Leasingvertrags einzustufen ist. Diese optionale Ausnahmeregelung soll auf das Jahr 2020 beschränkt werden. Hintergrund sind die derzeit in vielen Ländern beobachtbaren Mietkonzessionen.

Die Kommentierung des Exposure Drafts soll nur in einem verkürzten, 14-tägigen Zeitraum möglich sein. Die Veröffentlichung der Ausnahmeregelung soll bis Ende Mai erfolgen.

Zudem wird beabsichtigt, den Zeitpunkt des Inkrafttretens der Änderungen an IAS 1 in Bezug auf die Klassifizierung von Schulden um ein Jahr zu verschieben, also auf Berichtsperioden, die am oder nach dem 1. Januar 2023 beginnen.

Hinweise auf ein Endorsement durch die EU enthielt die Mitteilung des DRSC nicht.

Die Meldung des DRSC kann [hier](#) eingesehen werden.

IDW veröffentlicht einen dritten Teil des Fachlichen Hinweises zu den Auswirkungen der Ausbreitung der COVID-19-Pandemie auf die Rechnungslegung und deren Prüfung

Das Institut der Wirtschaftsprüfer (IDW) hat in einem ersten Fachlichen Hinweis vom 4. März 2020 zu den Auswirkungen der Ausbreitung der COVID-19-Pandemie auf die Rechnungslegung zum Stichtag 31. Dezember 2019 und deren Prüfung Stellung genommen (siehe [EAN 08/2020](#)). Diese Stellungnahme wurde in einem zweiten Fachlichen Hinweis vom 25. März 2020 um Ausführungen zu den Auswirkungen auf die Rechnungslegung mit einem Stichtag nach dem 31. Dezember 2019 und deren Prüfung ergänzt (vergleiche [EAN 14/2020](#)). Beide Teile haben eher grundsätzliche Fragestellungen beantwortet.

Der am 8. April 2020 veröffentlichte dritte Teil des Fachlichen Hinweises behandelt Zweifelsfragen aus der Praxis und ist in Form von Fragen und Antworten ausgestaltet. Diese betreffen sowohl die Rechnungsle-

gung mit Stichtag zum 31. Dezember 2019 als auch nach dem 31. Dezember 2019 und deren Prüfung. Beispielsweise werden folgende Themen behandelt:

- Nachtragsbericht im Anhang zum handelsrechtlichen Jahresabschluss sowie zur Lageberichterstattung
- Besonderheiten für die Kleine Kapitalgesellschaft und Kleinstkapitalgesellschaft
- Kurzarbeitergeld
- Auswirkungen einer Verschiebung der Hauptversammlung auf die Bestellung des Abschlussprüfers
- Auswirkungen von Zugangs- und Reisebeschränkungen auf die Prüfungsdurchführung, insbesondere Inventurbeobachtung

- Beurteilung zukunftsbezogener Sachverhalte (zum Beispiel Bewertungen, Going Concern-Prämisse, Prognosebericht)

Den dritten Teil des Fachlichen Hinweises zu den Auswirkungen der Ausbreitung der COVID-19-Pandemie auf die Rechnungslegung und deren Prüfung finden Sie [hier](#).

Sämtliche Fachlichen Hinweise des IDW im Zusammenhang mit der Corona-Krise, inklusive der Hinweise der Ausschüsse (Bankenfachausschuss (BFA), Fachausschuss für Unternehmensbewertung und Betriebswirtschaft (FAUB), Fachausschuss Recht (FAR), Steuerfachausschuss (StFA), Krankenhausfachausschuss (KHFA)) finden Sie [hier](#).

IDW-Bankenfachausschuss ergänzt Fragen und Antworten zu Auswirkungen der COVID-19-Pandemie auf Banken um die Behandlung gesetzlicher Moratorien

In der am 29. April 2020 veröffentlichten Ergänzung der Fragen und Antworten: „Auswirkungen der COVID-19-Pandemie auf Kreditinstitute“ setzt sich das Institut der Wirtschaftsprüfer mit den Konsequenzen von Moratorien auseinander, die aufgrund der Corona-Krise beschlossen worden sind. Neben

Fragen zur bilanziellen Abbildung gesetzlicher Moratorien unter HGB und IFRS wird auch die Frage der Zinsvereinnahmung nach HGB behandelt.

Es ist vorgesehen, die Zusammenstellung der Fragen und Antworten bei Bedarf weiterhin zu aktualisieren

und regelmäßig zu ergänzen, um weitere praktische Anwendungsfragen und Entwicklungen berücksichtigen zu können.

Der [Hinweis](#) ist auf der Seite des IDW abrufbar.

IDW-Bankenfachausschuss veröffentlicht Fachlichen Hinweis zur Behandlung von Förderkrediten der KfW bei der Hausbank

Im dem am 16. April 2020 veröffentlichten Fachlichen Hinweis setzt sich das Institut der Wirtschaftsprüfer (IDW) mit der Frage auseinander, unter welchen Voraussetzungen Förderprogramme der KfW bei der Hausbank unter HGB und IFRS anzusetzen sind.

Dies ist der erste Hinweis, unter der Reihe „Fragen & Antworten: Auswirkungen der Coronavirus-Pandemie auf Kreditinstitute“. Es ist vorgesehen, die Zusammenstellung der Fragen und Antworten bei Bedarf zu aktualisieren und regelmäßig zu ergänzen, um weitere praktische

Anwendungsfragen und Entwicklungen berücksichtigen zu können.

Der [Hinweis](#) ist auf der Seite des IDW abrufbar.

Auswirkungen der COVID-19-Pandemie auf die Rechnungslegung von Investmentvermögen

Der IDW-Investmentfachausschuss (IVFA) hat sich mit den Auswirkungen der COVID-19-Pandemie auf die Rechnungslegung von Investmentvermögen auseinandergesetzt und einen weiteren Fachlichen Hinweis entwickelt. Der Hinweis baut auf den allgemeinen Fachlichen Hinweisen des IDW zu den Auswirkungen der

COVID-19-Pandemie auf Rechnungslegung und Prüfung vom 4. März 2020, 25. März 2020 und 8. April 2020 auf und widmet sich speziellen geschäftszweigspezifischen Fragestellungen.

Dieser Hinweis befasst sich unter anderem mit Auswirkungen auf die

Angaben zum Sondervermögen einer Kapitalverwaltungsgesellschaft sowie Hinweise zur Berücksichtigung der COVID-19-Pandemie im Anhang und im Lagebericht von Investmentgesellschaften.

Der [Hinweis](#) ist auf der Seite des IDW abrufbar.

IDW-Steuerfachausschuss veröffentlicht Fachlichen Hinweis zu steuerlichen Maßnahmen zur Berücksichtigung der COVID-19-Pandemie

Die Bundesregierung und das Bundesministerium der Finanzen haben eine Vielzahl steuerlicher Hilfsmaßnahmen zur Abmilderung der wirtschaftlichen Folgen der Corona-Krise beschlossen. Der am 3. April 2020

vom Steuerfachausschuss des Instituts der Wirtschaftsprüfer (StFA) veröffentlichte fachliche Hinweis vermittelt einen Überblick über diese Maßnahmen und gibt praktische Hinweise. Außerdem

enthält der Hinweis Links zu den wichtigsten Dokumenten und Formularen.

Der Fachliche Hinweis ist unter diesem [Link](#) abrufbar.

Das IASB schlägt Erleichterungen zu IFRS 9 und IAS 39 vor (IBOR-Reform – Phase 2)

Eines der aktuellen Themen in der Welt der Finanzinstrumente ist die Reform der Referenzzinssätze, die sogenannte IBOR-Reform. Ein Aspekt dieser Reform sind die Auswirkungen, die sich auf die Finanzberichterstattung ergeben. Dazu hat das IASB nun erneut Vorschläge vorgelegt, um Unternehmen den Übergang zu erleichtern und gleichzeitig Abschlussadressaten mit Informationen zur Entscheidungsfindung zu versorgen.

Die Reform der Referenzzinssätze schreitet voran. So wird beispielsweise der EONIA durch den €STER ersetzt werden. Auch im Hinblick auf den EURIBOR ergaben sich Neuerungen. Der EURIBOR wird seit dem letzten Jahr auf Basis einer neuen Methodik ermittelt. Soweit Referenzzinssätze durch alternative Referenzzinssätze ersetzt werden, kommt es nun gegebenenfalls dazu, dass die Terms von Finanzinstrumenten, also die entsprechenden Verträge, angepasst werden müssen. Vor diesem Hintergrund treibt das IASB sein IBOR-Projekt voran. Im Rahmen einer Phase 1 gab es bisher Erleichterungen zum Hedge Accounting nach IAS 39 und IFRS 9 bezüglich Unsicherheiten im Hinblick auf Zahlungsströme aufgrund der Reform. Am 9. April 2019 veröffentlichte das IASB den Exposure Draft ED/2020/1 zur zweiten Phase dieses Projekts: „*Interest Rate Benchmark Reform – Phase 2 Proposed amendments to IFRS 9, IAS 39, IFRS 7, IFRS 4 and IFRS 16*“. Dieser Entwurf adressiert vor allem zwei Problembereiche, die sich ergeben, wenn die Unsicherheiten, die mit Phase 1 adressiert wurden, nicht mehr bestehen. Dies sind zum einen die unmittelbaren Folgen von Vertragsanpassungen, also die Abbildung sogenannter „modifications“. Zum anderen befasst sich der Entwurf mit Folgefragen im Hinblick auf das Hedge Accounting nach IAS 39 bzw. IFRS 9.

Der Anwendungshorizont

Die Änderungen an IFRS 9 und IAS 39 beschränken sich auf Erleichterungen im Hinblick auf die IBOR-Reform. Sie sollen ab dem Jahr 2021

Anwendung finden; eine vorzeitige Anmeldung ist allerdings möglich. Zusätzlich ist in Deutschland noch die Übernahme in EU-Recht erforderlich, bevor die beabsichtigten Anpassungen angewendet werden können. Der Entwurf sieht eine zwingende retrospektive Anwendung der Vorgaben vor, wobei jedoch die Vorjahreszahlen unangetastet bleiben können. Die Vereinfachungen sollen ebenfalls von Versicherungen angewendet werden können, selbst wenn diese bisher im Rahmen der spezifischen Übergangsvorgaben IFRS 9 noch nicht anwenden.

Modifikationen von Finanzinstrumenten

Kommt es zur Anpassung von Verträgen über Finanzinstrumente, ist diese Vertragsanpassung nach den Regeln des IFRS 9 abzubilden. Im Rahmen der IBOR-Reform sollen darüber hinaus auch Anpassungen der Ermittlungsmethodik von Referenzzinssätzen als Modifikationen im Sinne des IFRS 9 gelten. Ist eine Vertragsmodifikation substantiell, kommt es zur Ausbuchung des finanziellen Vermögenswertes bzw. der finanziellen Verbindlichkeit und zur Einbuchung eines neuen Postens. Ist die Vertragsanpassung nicht substantiell, ist grundsätzlich ein sogenannter „modification gain or loss“ zu erfassen. Dieser ermittelt sich im Prinzip als Differenz zwischen dem Barwert der neuen Zahlungsströme, abgezinst mit dem Original-Effektivzins, und dem Buchwert des Finanzinstruments.

Das IASB ist allerdings der Ansicht, dass bei einem ökonomisch äquiva-

lenten Ersatz eines Referenzzinssatzes durch einen anderen Zins eine Ausbuchung des Vermögenswertes bzw. der Verbindlichkeit voraussichtlich ausscheiden wird. Die dann notwendige Erfassung eines Gewinns oder Verlusts erscheint dem IASB vor dem Hintergrund der Reformen aber nicht sachgerecht. Daher sieht es für Vertragsanpassungen, die im unmittelbaren Zusammenhang mit der IBOR-Reform stehen, in seinem Entwurf diesbezügliche Vereinfachungen vor. Nach diesem sogenannten Practical Expedient soll IFRS 9.B5.4.5 Anwendung finden. Diese Vorgabe sieht normalerweise für variabel verzinsten finanzielle Vermögenswerte und Verpflichtungen, die nach der Effektivzinsmethode bilanziert werden, vor, dass bei Anpassungen des Zinssatzes an einen Marktzins der Effektivzins korrespondierend ebenfalls angepasst wird. Durch die Anpassung des Effektivzinses werden Auswirkungen auf den Buchwert des Vermögenswertes bzw. der Verbindlichkeit verhindert und es kommt nicht zur sofortigen Erfassung eines Gewinns oder Verlusts. Diese Regelung soll nun auch für den Ersatz von Referenzzinssätzen in Verträgen Anwendung finden, die im unmittelbaren Zusammenhang mit der IBOR-Reform stehen. Dies ist der Fall, wenn sie als direkte Konsequenz der Reform erforderlich werden und die Basis für die neuen Zahlungsströme ökonomisch äquivalent mit der alten Vereinbarung ist. Letzteres kann beispielsweise durch Bezugnahme auf einen neuen Referenzzins und die Einführung eines fixen Spread für die Basisdifferenz erreicht werden.

Werden allerdings über notwendige Vereinbarungen hinaus Vertragsanpassungen vorgenommen, greifen die Vereinfachungsregeln für diese weitergehenden Anpassungen nicht. Vielmehr gelten hierfür die bisherigen Vorschriften des Standards. Die Vereinfachungen greifen andererseits aber auch, wenn eine sogenannte Fallback-Klausel, die bereits in einem Vertrag enthalten ist, ausgelöst wird. Diese Klauseln sehen normalerweise vor, wie Zahlungsströme bestimmt werden, wenn ein Referenzzinssatz nicht mehr verfügbar ist.

Sofern Leasingverträge Zahlungsströme an Referenzzinssätze knüpfen, ist außerdem für IFRS 16 eine analoge Vereinfachung vorgesehen.

Abbildung von Sicherungsbeziehungen

Ein weitergehendes Problem ergibt sich für die Abbildung von Sicherungsbeziehungen im Sinne des IFRS 9 bzw. IAS 39. Hier kann es aufgrund der Reform zu notwendigen Anpassungen im Hinblick auf das gesicherte Grundgeschäft, das Sicherungsinstrument und das abgesicherte Risiko kommen. Damit eine Sicherungsbeziehung (effektiv) fortgeführt werden kann, müsste gegebenenfalls die Hedging-Dokumentation angepasst werden. Dies führt – von wenigen Ausnahmen in IFRS 9 abgesehen – allerdings grundsätzlich zu einer Beendigung der Sicherungsbeziehung. Auch dies sieht das IASB als nicht sachgerecht an. Daher kann laut Entwurf eine Sicherungsbeziehung unter Umständen fortgeführt werden, wenn eine Anpassung der Dokumentation erfolgt, die unmittelbar auf die IBOR-Reform zurückgeführt werden kann. Die Designation einer Sicherungsbeziehung soll also im Blick auf folgende Punkte angepasst werden können:

- Designation eines alternativen Referenzzinssatzes als gesichertes Risiko – unabhängig davon, ob er vertraglich spezifiziert ist oder nicht
- Anpassung der Beschreibung des Grundgeschäfts im Hinblick auf die Referenz auf einen neuen Referenzzins
- Anpassung der Beschreibung des Sicherungsinstruments im Hinblick auf die Referenz auf einen neuen Referenzzins
- Für Zwecke des IAS 39 kann darüber hinaus noch die Beschreibung der Effektivitätsbeurteilung angepasst werden.

Weitergehende Anpassungen der Dokumentation sind hingegen nicht erlaubt. Auswirkungen der nach dem Entwurf möglichen Anpassung der Sicherungsbeziehung sind sowohl für Fair Value Hedges als auch für Cash Flow Hedges grundsätzlich erfolgswirksam zu erfassen. Weiterhin möchte das IASB Vereinfachungen im Hinblick auf Sicherungsbeziehungen von Gruppen von Posten, die spezifischen Regelungen unterliegen, einführen. Damit soll sichergestellt werden, dass bei unterschiedlichen Zeitpunkten der Vertragsanpassungen einzelner Posten der Gruppe eine Sicherungsbeziehung nicht notwendigerweise zu beenden ist.

Entgegen den normalen Regeln sieht der Entwurf außerdem vor, dass aufgrund der retrospektiven Anwendung gegebenenfalls auch Sicherungsbeziehungen, die in Vorperioden aufgrund der Auswirkungen der Reformen bereits beendet werden mussten, auf Basis der neuen Vorschriften wiedereingesetzt werden müssen.

Darüber hinaus soll es auch Vereinfachungen für den retrospektiven Effektivitätstest nach IAS 39 geben, sodass im Übergang von den Vorgaben der Phase 1 auf die Regeln der Phase 2 eine Hedging-Beziehung nicht ausschließlich aufgrund des retrospektiven Effektivitätstests beendet werden muss. Für neue Sicherungsbeziehungen gibt es darüber hinaus eine Erleichterung für die Identifizierbarkeit von Risikokomponenten, die bei neuen Referenzzinssätzen unter Umständen erst voraussichtlich innerhalb von 24 Monaten gegeben sein muss.

Anhangangaben

Erwartungsgemäß bringen auch die aktuellen Vorschläge zusätzliche Anhangangaben mit sich. Ziel der Angaben ist es, den Abschlussadressaten in die Lage zu versetzen, die Auswirkungen der Reformen auf die Finanzinstrumente und das Risikomanagement des Unternehmens zu verstehen. Dazu sollen Art und Ausmaß der Risiken aufgrund der Reform der Referenzzinssätze dargestellt werden, und es soll angegeben werden, wie das Unternehmen diese Risiken managt. Auch sollen der Fortschritt des Unternehmens im Hinblick auf den Übergang zu alternativen Zinssätzen und das Management dieses Übergangs transparent gemacht werden.

Fazit

Das IASB sieht also durchaus sinnvolle Erleichterungen für den Übergang in die neue Referenzzinswelt vor. Es bleibt abzuwarten, ob und inwieweit diese Vorschläge noch geändert oder ergänzt werden. Betroffene Unternehmen sollten die aktuellen Entwicklungen im Auge behalten.

IASB schlägt Verschiebung des Inkrafttretens der jüngsten Änderungen an IAS 1 um ein Jahr vor

Das International Accounting Standards Board (IASB) hat am 4. Mai 2020 einen Entwurf „Klassifizierung von Schulden als kurz- oder langfristig – Verschiebung des Zeitpunktes des Inkrafttretens (Vorgeschlagene Änderung an IAS 1)“ herausgegeben. Darin schlägt das IASB vor, den Zeitpunkt des Inkrafttretens der Änderungen vom Januar 2020 (Klassifizierung von Schulden als kurz- oder langfristig („Änderungen“)) um ein Jahr zu verschieben.

Zu den inhaltlichen Vorschriften der damaligen Änderungen siehe [EAN 02/2020](#).

Mit dem Entwurf wird vorgeschlagen, die verpflichtende Erstanwendung der Änderungen um ein Jahr zu verschieben, das heißt von Geschäftsjahren, die am oder nach dem 1. Januar 2022 beginnen, auf Geschäftsjahre, die am oder nach dem 1. Januar 2023 beginnen. Die vorzeitige Anwendung der Ände-

rungen wäre weiterhin gestattet. Der Grund für die vorgeschlagene Verschiebung liegt darin, den Unternehmen insbesondere vor dem Hintergrund der Corona-Krise mehr Zeit für die Umsetzung der Änderungen zu geben.

Stellungnahmen zum Entwurf werden bis zum 3. Juni 2020 erbeten.

Der Entwurf ist auf der [Seite des IASB](#) abrufbar.

EU übernimmt Änderungen an IFRS 3

Die Europäische Union hat im Amtsblatt vom 22. April 2020 die Verordnung (EU) Nr. 2020/551 vom 21. April 2020 zur Änderung der Verordnung (EG) Nr. 1126/2008 betreffend die Übernahme bestimmter internationaler Rechnungslegungsstandards in Übereinstimmung mit der Verordnung (EG) Nr. 1606/2002 des Europäischen Parlaments und des Rates veröffentlicht.

Mit dieser Verordnung wird die IASB Verlautbarung *Definition von „Geschäftsbetrieb“* (Änderung an IFRS 3) vom 22. Oktober 2018 für eine Anwendung in Europa übernommen.

Durch die Änderung wird klargestellt, dass ein Geschäftsbetrieb eine integrierte Gruppe von Tätigkeiten und Vermögenswerten umfasst, die mit dem Ziel geführt werden kann, Güter oder Dienstleistungen für Kunden zu erzeugen, Kapitalerträge (wie Dividenden oder Zinsen) zu erwirtschaften oder sonstige Erträge aus gewöhnlicher Tätigkeit zu erwirtschaften. Ein Geschäftsbetrieb besteht aus Ressourceneinsätzen (Input) und darauf anzuwendende Verfahren, die zur Leistungserzeugung (Output) beitragen können. Die neuen Vorschriften enthalten darüber hinaus auch einen optionalen „Konzentrationstest“, der eine

vereinfachte Beurteilung dazu ermöglicht, ob ein Geschäftsbetrieb vorliegt.

Die geänderte Definition ist auf Unternehmenszusammenschlüsse anzuwenden, bei denen der Erwerbszeitpunkt im Geschäftsjahr, das am oder nach dem 1. Januar 2020 beginnt, oder in späteren Geschäftsjahren liegt. Eine frühere Anwendung ist zulässig.

Die Verordnung der Kommission kann [hier](#) heruntergeladen werden.

Das IFRS IC hat den IFRIC-Update Newsletter zu den Ergebnissen der Sitzung am 29. April 2020 veröffentlicht

Das IFRS IC hat eine Agenda-Entscheidung zur Behandlung von aktiven latenten Steuern getroffen. Die Agenda-Entscheidungen bezieht

sich auf Sachverhalte, in denen die Realisierung der angesetzten aktiven latenten Steuern zu einer Vielzahl von Steuerauswirkungen führt.

Der vollständige Newsletter ist über die Website des IASB unter folgendem [Link](#) abrufbar.

Bekanntmachung des DRÄS 9 im Bundesanzeiger

Die Bekanntmachung des Deutschen Rechnungslegungs Änderungsstandards Nr. 9 (DRÄS 9) durch das Bundesministerium der Justiz und für Verbraucherschutz gemäß § 342 Abs. 2 HGB wurde am 9. April 2020 im amtlichen Teil des Bundesanzeigers veröffentlicht. Damit wird mit der ordnungsgemäßen Anwendung des DRÄS 9 die Vermutung verbun-

den, dass die die Konzernrechnungslegung betreffenden Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung beachtet wurden.

Der Deutsche Rechnungslegungs Änderungsstandard Nr. 9 umfasst Änderungen des DRS 17 *Berichterstattung über die Vergütung der Organmitglieder* und des DRS 20

Konzernlagebericht aufgrund von ARUG II.

Zu den inhaltlichen Vorschriften siehe [EAN 12/2019](#).

Der DRÄS 9 ist im [Bundesanzeiger](#) abrufbar.

4

Veranstaltungen/Veröffentlichungen

Alle Seminare und Aktuelles zu den Veranstaltungen finden Sie [hier](#).
Auch Anmeldungen sind dort online möglich – schnell und unkompliziert.

Ferner informieren wir Sie regelmäßig über aktuelle KPMG-Publikationen auf dem Gebiet der handelsrechtlichen und internationalen Rechnungslegung.

Vor Kurzem in Fachzeitschriften erschienen:

Sonstige Themen			
	Green and more: Europa als Motor für die Vereinheitlichung von nicht-finanziellen Rahmenwerken?	WPg 08/2020 Seite 436	Georg Lanfermann, Alexander Glöckner

Links zu nationalen KPMG-Veröffentlichungen:

COVID-19	
COVID-19 Financial reporting FAQs zu Auswirkungen von COVID-19 auf die Rechnungslegung	<p>Die COVID-19-Pandemie und die Maßnahmen zu ihrer Eindämmung haben zu erheblichen Beeinträchtigungen des Wirtschaftslebens und einer deutlich erhöhten wirtschaftlichen Unsicherheit geführt.</p> <p>Unsere FAQs beleuchten die potenziellen Auswirkungen der Corona-Krise auf die Rechnungslegung nach IFRS und den Lagebericht, insbesondere für Abschlussstichtage nach dem 31. Dezember 2019. Wir geben zudem konkrete Handlungsempfehlungen, die Ihnen bei der Abschlusserstellung Orientierung bieten können.</p>

Links zu internationalen KPMG-Veröffentlichungen:

IBOR reform	
IBOR reform – Amendments proposed to five IFRS Standards	<p>New proposals to address the accounting issues that can arise when an interest rate benchmark is either reformed or replaced have been published by the International Accounting Standards Board.</p> <p>The proposals would support preparers in accounting for the effects of IBOR reform and in providing useful information about the transition to alternative benchmark rates.</p>

Links zu internationalen KPMG-Veröffentlichungen:

Financial statement presentation

	Re-shaping financial statement presentation	<p>A re-shaping of the presentation of financial statements to improve their usefulness is proposed under a new IFRS® Standard that would replace IAS1 <i>Presentation of Financial Statements</i>.</p> <p>Proposals from the International Accounting Standards Board in their exposure draft General Presentation and Disclosures could introduce significant changes for many companies in how they present and/or disclose financial information in the financial statements, particularly in the income statement. Presentation choices in the cash flow statement would also be reduced, improving comparability.</p>
	New on the Horizon Re-shaping financial statement presentation	<p>Many companies could see significant changes in how they present and disclose information in their financial statements, particularly in the income statement. The proposals may present some challenges in implementation, but also an opportunity for companies to communicate more effectively.</p> <p>With the proposals open for comment until 30 June 2020, our New on the Horizon publication explores some of the potential impacts, and offers illustrative examples showing how financial statements might be presented under the proposed new standard.</p>
COVID-19		
	COVID-19 – Podcast on the financial reporting implications	<p>Most companies are likely to be impacted by the COVID-19 pandemic, either directly or indirectly, and the increased economic uncertainty and risk may have significant financial reporting implications.</p> <p>In our latest podcast, KPMG’s global IFRS leader, Reinhard Dotzlaw, asks Gabriela Kegalj, Chris Spall and Brian O’Donovan to share their insights on the accounting and disclosure implications for companies, and the actions management can take now.</p>
	COVID-19 – Proposed amendments to IFRS Standards	<p>In response to the COVID-19 pandemic, the International Accounting Standards Board has proposed targeted amendments to two IFRS Standards and significant changes to its work plan. These actions follow the publication of educational material on accounting for financial instruments and leases.</p>

Für weitere Informationen oder Rückfragen stehen wir Ihnen gerne zur Verfügung. Sprechen Sie uns an.

REGION NORD



Haiko Schmidt
T +49 40 32015-5688
haikoschmidt@kpmg.com

REGION OST



Tobias Nohlen
T +49 30 2068-2362
tnohlen@kpmg.com

REGION WEST



Ralf Pfennig
T +49 221 2073-5189
ralfpfennig@kpmg.com

REGION MITTE



Manuel Rothenburger
T +49 69 9587-4789
mrothenburger@kpmg.com

REGION SÜDWEST

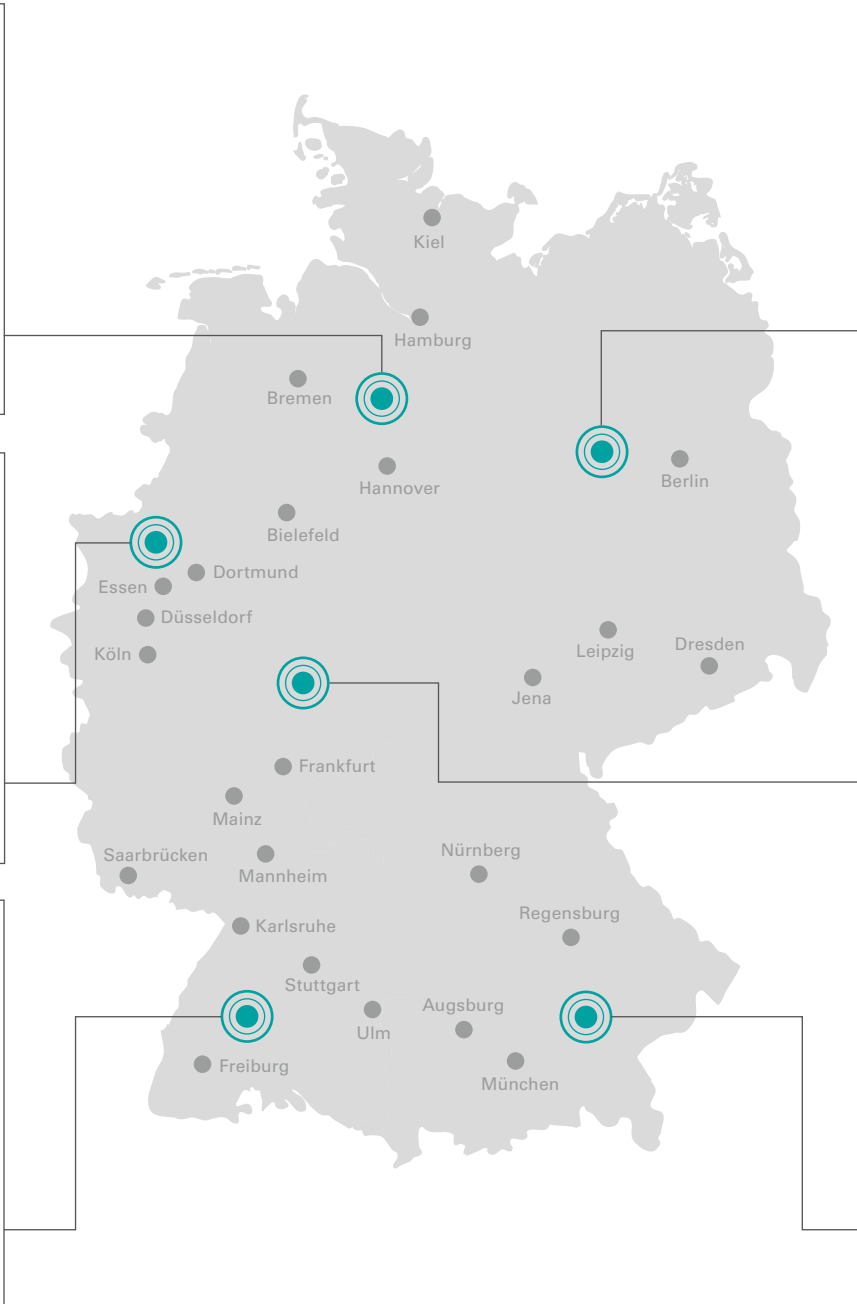


Johann Schnabel
T +49 89 9282-4634
jschnabel@kpmg.com

REGION SÜD



Dr. Markus Kreher
T +49 89 9282-4310
markuskreher@kpmg.com



DEPARTMENT OF PROFESSIONAL PRACTICE



Christian Zeitler
T +49 30 2068-4711
czeitler@kpmg.com



Dr. Markus Fuchs
T +49 30 2068-2992
markusfuchs@kpmg.com



Volker Specht
T +49 30 2068-2366
vspecht@kpmg.com



Dr. Hanne Böckem
T +49 30 2068-4829
hboeckem@kpmg.com



Timo Pütz
T +49 30 2068-3450
tpuetz@kpmg.com



Ingo Rahe
T +49 30 2068-4892
irahe@kpmg.com

Impressum

Herausgeber

KPMG AG
Wirtschaftsprüfungsgesellschaft
Klingelhöferstraße 18
10785 Berlin

Redaktion

Dr. Hanne Böckem (V. i. S. d. P.)

Department of Professional Practice
T +49 30 2068-4829

Abonnement

Den Newsletter „Accounting News“ von KPMG können Sie unter www.kpmg.de/accountingnews herunterladen oder abonnieren. Beide Bezugsmöglichkeiten sind für Sie kostenlos.

www.kpmg.de

www.kpmg.de/socialmedia



Die enthaltenen Informationen sind allgemeiner Natur und nicht auf die spezielle Situation einer Einzelperson oder einer juristischen Person ausgerichtet. Obwohl wir uns bemühen, zuverlässige und aktuelle Informationen zu liefern, können wir nicht garantieren, dass diese Informationen so zutreffend sind wie zum Zeitpunkt ihres Eingangs oder dass sie auch in Zukunft so zutreffend sein werden. Niemand sollte aufgrund dieser Informationen handeln ohne geeigneten fachlichen Rat und ohne gründliche Analyse der betreffenden Situation. Unsere Leistungen erbringen wir vorbehaltlich der berufsrechtlichen Prüfung der Zulässigkeit in jedem Einzelfall.

© 2020 KPMG AG Wirtschaftsprüfungsgesellschaft, ein Mitglied des KPMG-Netzwerks unabhängiger Mitgliedsfirmen, die KPMG International Cooperative („KPMG International“), einer juristischen Person schweizerischen Rechts, angeschlossen sind. Alle Rechte vorbehalten. Der Name KPMG und das Logo sind eingetragene Markenzeichen von KPMG International.