



## iGAAP fokussiert

# Finanzberichterstattung

## Bilanz für das Jahr 2023

Mit dieser Ausgabe unseres iGAAP fokussiert-Newsletters möchten wir Ihnen einen Überblick über die neuen bzw. geänderten Standards und Interpretationen in den International Financial Reporting Standards (IFRS) geben, die erstmals für am 31. Dezember 2023 endende Geschäftsjahre anzuwenden sind.

Daneben werden die neuen bzw. geänderten Standards und Interpretationen im Überblick dargestellt, die bereits veröffentlicht wurden, aber noch nicht in Kraft getreten sind, weil Unternehmen die potenziellen Auswirkungen deren zukünftiger Anwendung im Anhang angeben müssen. Dabei haben wir den 31. Dezember 2023 als Redaktionsschluss zugrunde gelegt.

Eine freiwillige vorzeitige Anwendung dieser bereits verabschiedeten Standards und Interpretationen setzt für deutsche Unternehmen das erfolgreiche Durchlaufen des Endorsement-Verfahrens der EU voraus.

Die potenziellen Auswirkungen neuer bzw. geänderter Standards, die der International Accounting Standards Board (IASB) nach dem 31. Dezember 2023, aber vor dem Datum der Veröffentlichung des Jahresabschlusses herausgibt, sind ebenfalls zu berücksichtigen und im Anhang darzustellen.

Für einen umfangreicheren Einblick sowie für die Praxis relevante Einschätzungen und Hinweise zu diesen Standards und Interpretationen möchten wir auf die bereits veröffentlichten Ausgaben von „iGAAP fokussiert“ (vormals „IFRS fokussiert“) sowie die englischsprachigen Ausgaben von „iGAAP in Focus“ (vormals „IFRS in Focus“) hinweisen. Diese sind kostenfrei abrufbar auf [www.iasplus.de](http://www.iasplus.de).

Unternehmen sollten die neuen Standards und Interpretationen vor dem Hintergrund ihrer individuellen Situation genau analysieren, um deren Auswirkungen auf die Rechnungslegung im Einzelfall einschätzen zu können.

## Neue bzw. geänderte Standards und Interpretationen

Nachfolgend werden die neuen und geänderten Standards und Interpretationen dargestellt, die Stand 31. Dezember 2023 veröffentlicht und entweder bereits in Kraft getreten sind oder für die eine vorzeitige Anwendung für am 31. Dezember 2023 endende Geschäftsjahre grundsätzlich möglich ist. Sämtliche in den Tabellen genannten Newsletter sind auf [www.iasplus.de](http://www.iasplus.de) frei verfügbar und entsprechend verlinkt.

## Verpflichtende Anwendung zum 31. Dezember 2023

Neue Standards	Verpflichtend anzuwenden für Geschäftsjahre, die am oder nach dem genannten Datum beginnen	Anwendung	Status des EU-Endorsements (Stand: 31.12.2023)	Deloitte-Newsletter
IFRS 17 <b>Versicherungsverträge</b>	1.1.2023	Retrospektiv, mit besonderen Übergangsvorschriften	Übernahme erfolgt*	IFRS fokussiert <a href="#">Nr. 6 Juni 2017</a> IFRS in Focus <a href="#">May 2017</a> IFRS fokussiert <a href="#">Nr. 11 Juni 2020</a> IFRS in Focus <a href="#">June 2020</a>

\* Unternehmen aus der EU wurde im Rahmen des Endorsements die Möglichkeit eingeräumt, bestimmte Vertragsgruppen von der Vorgabe zur Bildung von Jahreskohorten auszunehmen.

Geänderte Standards und Interpretationen	Verpflichtend anzuwenden für Geschäftsjahre, die am oder nach dem genannten Datum beginnen	Anwendung	Status des EU-Endorsements (Stand: 31.12.2023)	Deloitte-Newsletter
Änderungen an IAS 1 <b>Darstellung des Abschlusses</b> und am IFRS-Leitliniendokument 2: Angabe von Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden	1.1.2023	Prospektiv	Übernahme erfolgt	IFRS fokussiert <a href="#">Nr. 6 Februar 2021</a> IFRS in Focus <a href="#">February 2021</a>
Änderungen an IAS 8 <b>Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden, Änderungen von Schätzungen und Fehler</b> : Definition von rechnungslegungsbezogenen Schätzungen	1.1.2023	Prospektiv	Übernahme erfolgt	IFRS fokussiert <a href="#">Nr. 6 Februar 2021</a> IFRS in Focus <a href="#">February 2021</a>
Änderungen an IAS 12 <b>Ertragsteuern</b> : Latente Steuern, die sich auf Vermögenswerte und Schulden beziehen, die aus einer einzigen Transaktion entstehen	1.1.2023	Teilweise retrospektiv	Übernahme erfolgt	IFRS fokussiert <a href="#">Nr. 13 Mai 2021</a> IFRS in Focus <a href="#">May 2021</a>
Änderungen an IFRS 17: Erstmalige Anwendung von IFRS 17 und IFRS 9 <b>Finanzinstrumente</b> - Vergleichsinformationen	1.1.2023	Retrospektiv	Übernahme erfolgt	IFRS fokussiert <a href="#">Nr. 24 Dezember 2021</a> IFRS in Focus <a href="#">December 2021</a>
Änderungen IAS 12: Internationale Steuerreform – Säule-2-Modellregeln	1.1.2023	Retrospektiv	Übernahme erfolgt	iGAAP fokussiert Finanzberichterstattung <a href="#">Nr. 4 Mai 2023</a> iGAAP in Focus <a href="#">May 2023</a>

## Neue Standards

### IFRS 17: Versicherungsverträge

Zeitpunkt der verpflichtenden erstmaligen Anwendung: 1. Januar 2023

EU-Endorsement-Status: Übernahme erfolgt

Mit der Verabschiedung von IFRS 17, der die neuen Vorschriften zur Bilanzierung von Versicherungsverträgen enthält, hat der International Accounting Standards Board (IASB) eines der am längsten dauernden Projekte auf seiner Agenda abgeschlossen. Der neue Standard ersetzt die bisherigen Vorschriften in IFRS 4

#### Versicherungsverträge.

IFRS 17 regelt die Grundsätze in Bezug auf die Identifikation, den Ansatz, die Bewertung, den Ausweis sowie die Anhangangaben für Versicherungsverträge. Ein Versicherungsvertrag ist definiert als ein Vertrag, nach dem eine Partei (der Versicherer) ein signifikantes Versicherungsrisiko von einer anderen Partei (dem Versicherungsnehmer) übernimmt, indem sie vereinbart, dem Versicherungsnehmer eine Entschädigung zu leisten, wenn ein spezifisches ungewisses zukünftiges Ereignis (das versicherte Ereignis) den Versicherungsnehmer nachteilig betrifft. Diese Regelungen sind ebenfalls auf aktive und passive Rückversicherungsverträge und Kapitalanlageverträge mit ermessensabhängiger Überschussbeteiligung anzuwenden – vorausgesetzt, dass ein Unternehmen auch Versicherungsverträge ausgibt.

Die Bewertungsvorschriften von IFRS 17 basieren auf einem sog. Bausteinansatz („building block approach“). Darunter stellen die erwarteten zukünftigen Zahlungen, die sich aus der Erfüllung eines Versicherungsvertrags ergeben, das zentrale Bewer-

tungselement dar. Sowohl die Zahlungsströme als auch deren Diskontierung bilden dabei die aktuellen Verhältnisse am Berichtsstichtag ab. Zudem fließt in die Bewertung eine risikobedingte Anpassung in Bezug auf die nichtfinanziellen Risiken ein, welche gleichfalls an jedem Berichtsstichtag zu aktualisieren ist. Diese drei Bausteine bilden gemeinsam den sog. Erfüllungswert („fulfillment cash flows“, FCF).

Des Weiteren umfasst die Bewertung einer Gruppe von Versicherungsverträgen neben dem Erfüllungswert die sog. vertragliche Servicemarge („contractual service margin“, CSM). Diese bildet den noch nicht realisierten Gewinn ab und dient dazu, eine anfängliche Gewinnerfassung zu vermeiden. Die Folgebewertung der CSM hängt davon ab, ob eine direkte Überschussbeteiligung vorliegt. Ist dies der Fall, kommt der „variable fee approach“ zur Anwendung.

Außerdem räumt der Standard die Möglichkeit der Anwendung eines vereinfachten Ansatzes ein („premium allocation approach“), der insbesondere für weite Teile der Schaden- und Unfallversicherung relevant ist. Diese Vereinfachung kann in Anspruch genommen werden, wenn ein Unternehmen bei Zugang einer Gruppe von Versicherungsverträgen vernünftigerweise davon ausgehen kann, dass die Anwendung des „premium allocation approach“ zu einer Bewertung der Verbindlichkeit für zukünftigen Versicherungsschutz einer Gruppe führt, die sich nicht wesentlich von derjenigen unterscheidet, die aus dem allgemeinen Modell hervorgehen würde, oder wenn der Deckungszeitraum jedes Vertrags in der Gruppe nicht mehr als ein Jahr beträgt. Wendet ein Unternehmen den „premium allocation approach“ an, entspricht die Bewertung der Verbindlichkeit für zukünftigen Versicherungsschutz bei Zugang den erhaltenen Prämien im Zugangszeitpunkt (soweit vorhanden) abzüglich anfänglicher Zahlungen für Abschlusskosten. In den Folgeperioden werden erhaltene Prämien dem Buchwert der Verbindlichkeit zugeführt. Des Weiteren ist der Betrag abziehen, der in dieser Berichtsperiode für die bereitgestellte Deckung als versicherungstechnischer Umsatz erfasst wurde.

Für passive Rückversicherungsverträge enthält IFRS 17 gesonderte Regelungen.

Hinsichtlich der Darstellung zielen die Vorschriften des IFRS 17 darauf ab, den Ausweis der Umsätze aus Versicherungsverträgen mit der Darstellung anderer Umsatzarten in Bezug auf andere Standards – insbesondere IFRS 15 **Erlöse aus Verträgen mit Kunden** – vergleichbar zu machen. Zu unterscheiden sind zum einen das versicherungstechnische Ergebnis, welches sich zusammensetzt aus dem versicherungstechnischen Umsatz und den versicherungstechnischen Aufwendungen, und zum anderen die versicherungstechnischen Finanzerträge oder -aufwendungen.

Der versicherungstechnische Umsatz hat die Zusage zur Deckung und andere Leistungen aus einer Gruppe von Versicherungsverträgen so abzubilden, dass die Gegenleistung widergespiegelt wird, die dem Unternehmen im Austausch für diese Leistungen zusteht. Er kann auf Basis der gesamten Veränderungen der Verbindlichkeiten für zukünftigen Versicherungsschutz innerhalb einer Berichtsperiode ermittelt werden, die sich auf die Leistungen beziehen, für die das Unternehmen den Erhalt einer Gegenleistung erwartet.

Die versicherungstechnischen Aufwendungen bestehen aus den eingetretenen Ansprüchen (ausgenommen Rückzahlungen von Kapitalanlagekomponenten) sowie anderen eingetretenen versicherungstechnischen Aufwendungen.

Die versicherungstechnischen Finanzerträge oder -aufwendungen bilden die Veränderungen des Buchwerts einer Gruppe von Versicherungsverträgen ab, welche sich aus den Auswirkungen des Zeitwerts des Geldes (Aufzinsung) sowie den Veränderun-

gen des Zeitwerts des Geldes und den Auswirkungen der finanziellen Risiken sowie den Veränderungen der finanziellen Risiken ergeben.

Zur Vermeidung zinsbedingter Volatilität in der Gewinn- und Verlustrechnung räumt IFRS 17 ein Wahlrecht ein, die versicherungstechnischen Finanzerträge oder -aufwendungen, die sich aus Änderungen des Zinsniveaus ergeben, im sonstigen Ergebnis („other comprehensive income“, OCI) auszuweisen.

Daneben ergeben sich aus IFRS 17 umfangreiche Anhangangaben, die die Abschlussadressaten über Art, Umfang und Risiken von Versicherungsverträgen informieren sollen.

Im Juni 2020 hat der IASB Änderungen an IFRS 17 veröffentlicht, mit denen unter Berücksichtigung von Kosten-Nutzen-Aspekten Bedenken und Umsetzungsproblemen Rechnung getragen werden soll. Dabei wurden der Erstanwendungszeitpunkt von IFRS 17 und das zeitliche Auslaufen des sog. Aufschubansatzes für die Erstanwendung von IFRS 9 auf den 1. Januar 2023 verschoben, um ausreichend Zeit für die Umsetzung der Änderungen zu schaffen.

Die wesentlichen inhaltlichen Änderungen betreffen die Bereiche

- Anwendungsbereich von IFRS 17 für bestimmte Finanzprodukte,
- Bilanzierung von Akquisitionszahlungen für erwartete Folgeverträge,
- Verteilung der vertraglichen Servicemarge bei Kapitalanlagekomponenten,
- Gewinnvereinnahmung bei gehaltenen Rückversicherungsverträgen,
- Bilanzausweis anhand von Portfolios statt Gruppen,
- Anwendungsmöglichkeiten der Risikominderungsoption,
- Anwendung von IFRS 17 in Zwischenabschlüssen und
- Übergangsvorschriften.

IFRS 17 ist somit verpflichtend für Geschäftsjahre anzuwenden, die am oder nach dem 1. Januar 2023 beginnen.

Grundsätzlich ist IFRS 17 retrospektiv anzuwenden, es sei denn, dies ist nicht durchführbar. In diesem Fall hat ein Unternehmen stattdessen entweder den modifizierten retrospektiven Ansatz oder den Fair-Value-Ansatz anzuwenden. Bei Anwendung des ersteren hat ein Unternehmen angemessene und belastbare Informationen zu verwenden und die Nutzung von Informationen zu maximieren, die für die Anwendung eines vollständigen retrospektiven Ansatzes verwendet worden wären, wobei aber nur Informationen zu verwenden sind, die ohne unangemessenen Kosten- oder Zeitaufwand zur Verfügung stehen. Im Rahmen des Fair-Value-Ansatzes bestimmt ein Unternehmen die CSM am Übergangszeitpunkt als Differenz zwischen dem Fair Value einer Gruppe von Versicherungsverträgen zu diesem Zeitpunkt und dem Erfüllungswert zu diesem Zeitpunkt.

## Änderungen an bestehenden Standards

### Änderungen an IAS 1 und am IFRS-Leitliniendokument 2:

#### Angabe von Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden

Zeitpunkt der verpflichtenden erstmaligen Anwendung: 1. Januar 2023

EU-Endorsement-Status: Übernahme erfolgt

Die Änderungen an IAS 1 enthalten neben begrifflichen Anpassungen eine weitgehende Neufassung der Anforderungen im Hinblick auf die Angaben von Rechnungslegungsmethoden. Sie sollen dazu beitragen, wesentliche Informationen zu Rechnungslegungsmethoden für Angabezwecke zu identifizieren. Zwecks sprachlicher und konzeptioneller Anpassung wurde der Begriff der maßgeblichen („significant“) Rechnungslegungsmethoden durch den Begriff der wesentlichen („material“) Rechnungslegungsmethoden ersetzt. Informationen zu Rechnungslegungsmethoden sind dann als wesentlich anzusehen, wenn sie zusammen mit anderen im Abschluss eines Unternehmens enthaltenen Informationen nach vernünftigem Ermessen Entscheidungen beeinflussen können, die die primären Adressaten von IFRS-Abschlüssen auf der Grundlage dieser Abschlüsse treffen.

Die Änderungen gehen zudem mit einer Erweiterung des Praxisleitfadens zur Anwendung des Wesentlichkeitskonzepts (IFRS-Leitliniendokument 2) um zusätzliche Leitlinien und Beispiele einher, die von den Unternehmen bei der Anwendung des vierstufigen Prozessmodells im Hinblick auf die Beurteilung der Wesentlichkeit von Rechnungslegungsmethoden verwendet werden können.

Die Änderungen an IAS 1 sind verpflichtend und prospektiv für Geschäftsjahre anzuwenden, die am oder nach dem 1. Januar 2023 beginnen.

### Änderungen an IAS 8: Definition von rechnungslegungsbezogenen Schätzungen

Zeitpunkt der verpflichtenden erstmaligen Anwendung: 1. Januar 2023

EU-Endorsement-Status: Übernahme erfolgt

Die Änderungen umfassen die Klärung des Begriffs der rechnungslegungsbezogenen Schätzungen sowie deren Beziehung zu Rechnungslegungsmethoden. Nach der Neufassung handelt es sich bei rechnungslegungsbezogenen Schätzungen um monetäre Beträge im Abschluss, die mit Bewertungsunsicherheiten behaftet sind. Die Definition soll verdeutlichen, dass Schätzungen das Ergebnis von Bewertungstechniken sind, die die Verwendung von Ermessensentscheidungen oder Annahmen durch ein Unternehmen erfordern. Der in der Definition enthaltene Begriff „Bewertungsunsicherheit“, der im Rahmenkonzept 2018 definiert ist, soll zur Klarstellung der Definition dienen.

Des Weiteren wurden Anpassungen damit verbundener Erläuterungen in verschiedenen Regelungen vorgenommen und die Umsetzungsleitlinien zu IAS 8 um zwei Beispiele ergänzt, um Unternehmen die Abgrenzung von Rechnungslegungsmethoden und rechnungslegungsbezogenen Schätzungen zu erleichtern.

Die Änderungen sind verpflichtend und prospektiv für Geschäftsjahre anzuwenden, die am oder nach dem 1. Januar 2023 beginnen.

## Änderungen an IAS 12: Latente Steuern, die sich auf Vermögenswerte und Schulden beziehen, die aus einer einzigen Transaktion entstehen

Zeitpunkt der verpflichtenden erstmaligen Anwendung: 1. Januar 2023

EU-Endorsement-Status: Übernahme erfolgt

IAS 12 sieht unter bestimmten Voraussetzungen eine Ausnahmeregelung vor, nach der im Zeitpunkt des Zugangs eines Vermögenswerts oder einer Schuld trotz des Vorliegens temporärer Differenzen keine aktiven oder passiven latenten Steuern anzusetzen sind. Durch die Änderungen wird der Anwendungsbereich dieser sog. „initial recognition exemption“ eingeeengt.

Entstehen bei einer Transaktion gleichzeitig abzugsfähige und zu versteuernde temporäre Differenzen in gleicher Höhe, fallen diese nicht mehr unter die Ausnahmeregelung, sodass aktive und passive latente Steuern zu bilden sind.

Hauptanwendungsfälle der Änderungen sind vom Leasingnehmer bilanzierte Leasingverhältnisse sowie in den Anschaffungskosten eines Vermögenswerts erfasste Entsorgungs-, Wiederherstellungs- und ähnliche Verpflichtungen.

Die Übergangsvorschriften differenzieren nach Art der zugrunde liegenden Transaktion:

- Leasingverhältnisse und Stilllegungsverpflichtungen: Für alle temporären Differenzen, die zu Beginn der frühesten dargestellten Vergleichsperiode bestehen, sind passive latente Steuern sowie aktive latente Steuern zu bilden, soweit sie gemäß den Vorgaben des IAS 12 als werthaltig eingestuft werden.
- Alle anderen Transaktionen: Die Änderungen sind nur auf solche Transaktionen anzuwenden, die am oder nach dem Beginn der frühesten dargestellten Vergleichsperiode stattfinden.

Der kumulierte Effekt aus der erstmaligen Anwendung der Änderungen ist in der frühesten dargestellten Berichtsperiode als Anpassung des Eröffnungsbilanzwerts der Gewinnrücklagen (oder je nach Sachverhalt eines anderen Bestandteils des Eigenkapitals) zu erfassen.

Die Änderungen sind verpflichtend für Geschäftsjahre anzuwenden, die am oder nach dem 1. Januar 2023 beginnen.

## Änderungen an IFRS 17: Erstmalige Anwendung von IFRS 17 und IFRS 9 – Vergleichsinformationen

Zeitpunkt der verpflichtenden erstmaligen Anwendung: 1. Januar 2023

EU-Endorsement-Status: Übernahme erfolgt

Durch die Änderungen wird in den Übergangsvorschriften von IFRS 17 ein sogenannter optionaler Überlagerungsansatz der Klassifizierung („classification overlay approach“) für nach IFRS 9 bilanzierte finanzielle Vermögenswerte ergänzt. Demnach kann ein Unternehmen für die Angabe der Vergleichszahlen bei gleichzeitiger Erstanwendung von IFRS 17 und IFRS 9 die Klassifizierung von nach IAS 39 **Finanzinstrumente: Ansatz und Bewertung** bilanzierten finanziellen Vermögenswerten mit der unter Anwendung von IFRS 9 erwarteten Klassifizierung überlagern. Ohne diese Änderung könnten im Übergangszeitpunkt Inkongruenzen zur Bilanzierung von Versicherungsverträgen nach IFRS 17 entstehen.

Die Änderungen umfassen auch qualitative Angaben, die erforderlich sind, wenn ein Unternehmen vom optionalen Überlagerungsansatz Gebrauch gemacht hat. So ist anzugeben, in welchem Umfang der optionale Überlagerungsansatz genutzt wurde (bspw. durch eine Angabe, ob der Überlagerungsansatz auf alle finanziellen Vermögenswerte angewendet wurde, die im Laufe der Vergleichsperiode ausgebucht wurden). Darüber hinaus ist anzugeben, ob und in welchem Umfang das Wertminderungsmodell nach IFRS 9 angewendet wurde.

Die Änderung kann bei erstmaliger Anwendung des IFRS 17 angewendet werden. Diese ist verpflichtend für Geschäftsjahre vorgesehen, die am oder nach dem 1. Januar 2023 beginnen.

## **Änderungen an IAS 12: Internationale Steuerreform – Säule-2-Modellregeln**

**Zeitpunkt der verpflichtenden erstmaligen Anwendung: 1. Januar 2023**

**EU-Endorsement-Status: Übernahme erfolgt**

Mit Inkrafttreten der EU-Richtlinie 2022/2523 am 23. Dezember 2022 sind Regeln für eine globale Mindestbesteuerung im Jahr 2023 durch die EU-Mitgliedsstaaten in nationales Recht zu transformieren und auf Geschäftsjahre, die am oder nach dem 1. Januar 2024 beginnen, anzuwenden. Im November 2023 hat der Bundestag das Gesetz zur steuerrechtlichen Umsetzung der globalen effektiven Mindestbesteuerung in Deutschland verabschiedet. Der Bundesrat hat dem Gesetz am 15. Dezember 2023 zugestimmt. Der IASB hat auf Bedenken hinsichtlich der Anwendung von IAS 12 auf den neuen Regelungskanon zur globalen Mindestbesteuerung mit Änderungen am Standard reagiert.

Mit den Änderungen wird eine vorübergehende Ausnahme von der Bilanzierung latenter Steuern in den IAS 12 eingeführt, so dass der Ansatz von latenten Steuern aufgrund der Ausgestaltung von Ergänzungssteuern im Rahmen des Säule-2-Mindestbesteuerungsregimes vom Anwendungsbereich des Standards ausgenommen ist. Daneben werden zusätzliche Anhangangaben erforderlich, abhängig vom Zeitpunkt des Inkrafttretens des jeweiligen nationalen Steuerrechts.

Die Ausnahme von der Bilanzierung latenter Steuern gilt mit Verabschiedung des Standards unmittelbar und rückwirkend. Die zusätzlichen Angabepflichten gelten für Geschäftsjahre beginnend ab dem 1. Januar 2023.

### **Noch nicht verpflichtende Anwendung zum 31. Dezember 2023**

Die nachfolgend aufgeführten geänderten Standards sind für am 31. Dezember 2023 endende Geschäftsjahre noch nicht verpflichtend anzuwenden. Eine freiwillige vorzeitige Anwendung ist zwar grundsätzlich zulässig, setzt bei deutschen Unternehmen aber das EU-Endorsement der entsprechenden Änderungen voraus.

Gemäß IAS 8 müssen Unternehmen die möglichen Auswirkungen neuer und geänderter Standards, die veröffentlicht wurden, aber noch nicht verpflichtend anzuwenden sind, beurteilen und dies entsprechend im Anhang angeben. Diese Angabepflicht besteht unabhängig von einem bereits erfolgten EU-Endorsement.

Die nachfolgende Liste basiert auf einem Geschäftsjahresende am 31. Dezember 2023. Die potenziellen Auswirkungen neuer bzw. geänderter Standards, die der IASB nach dem 31. Dezember 2023, aber vor dem Zeitpunkt der Veröffentlichung des Abschlusses herausgibt, sind darüber hinaus ebenfalls zu berücksichtigen und zu erläutern.

Änderungen an bestehenden Standards	Verpflichtend anzuwenden für Geschäftsjahre, die am oder nach dem genannten Datum beginnen	Anwendung	Status des EU-Endorsements (Stand: 31.12.2023)	Deloitte-Newsletter
Änderungen an IFRS 10 <b>Konzernabschlüsse</b> und IAS 28 <b>Anteile an assoziierten Unternehmen und Joint Ventures</b> : Veräußerung oder Einbringung von Vermögenswerten zwischen einem Investor und einem assoziierten Unternehmen oder Joint Venture	Auf unbestimmte Zeit verschoben (zur Begründung s.u.)	Prospektiv	Übernahme noch nicht erfolgt	IFRS in Focus <a href="#">September 2014</a> IFRS in Focus <a href="#">December 2015</a>
Änderungen an IAS 1: Klassifizierung von Schulden als kurz- oder langfristig und langfristige Schulden mit Nebenbedingungen	1.1.2024	Retrospektiv	Übernahme erfolgt	IFRS fokussiert <a href="#">Nr. 2 Januar 2020</a> IFRS fokussiert <a href="#">Nr. 12 Juli 2020</a> iGAAP fokussiert Finanzberichterstattung <a href="#">Nr. 3 November 2022</a> IFRS in Focus <a href="#">January 2020</a> IFRS in Focus <a href="#">July 2020</a> iGAAP in Focus <a href="#">November 2022</a>
Änderungen an IFRS 16 <b>Leasingverhältnisse</b> : Leasingverbindlichkeit in einer Sale-and-Leaseback-Transaktion	1.1.2024	Retrospektiv	Übernahme erfolgt	iGAAP fokussiert Finanzberichterstattung <a href="#">Nr. 2 September 2022</a> iGAAP in Focus <a href="#">September 2022</a>
Änderungen an IAS 7 <b>Kapitalflussrechnungen</b> und IFRS 7 <b>Finanzinstrumente: Angaben</b> : Supplier Finance Arrangements	1.1.2024	Prospektiv	Übernahme noch nicht erfolgt	iGAAP fokussiert Finanzberichterstattung <a href="#">Nr. 5 Mai 2023</a> iGAAP in Focus <a href="#">May 2023</a>
Änderungen an IAS 21 <b>Auswirkungen von Änderungen der Wechselkurse</b> : Fehlende Umtauschbarkeit einer Währung	1.1.2025	Prospektiv	Übernahme noch nicht erfolgt	iGAAP fokussiert Finanzberichterstattung <a href="#">Nr. 8 August 2023</a> iGAAP in Focus <a href="#">August 2023</a>

## Änderungen an bestehenden Standards

### Änderungen an IFRS 10 und IAS 28: Veräußerung oder Einbringung von Vermögenswerten zwischen einem Investor und einem assoziierten Unternehmen oder Joint Venture

Zeitpunkt der verpflichtenden erstmaligen Anwendung: auf unbestimmte Zeit verschoben

EU-Endorsement-Status: Übernahme noch nicht erfolgt

Die Änderungen an IFRS 10 und IAS 28 stellen klar, dass bei Transaktionen mit einem assoziierten Unternehmen oder Joint Venture das Ausmaß der Erfolgserfassung davon abhängt, ob die veräußerten oder eingebrachten Vermögenswerte einen Geschäftsbetrieb i.S.v. IFRS 3 darstellen.

Die Änderungen an IFRS 10 betreffen im Einzelnen:

- Aufnahme einer Ausnahme von der allgemeinen Vorschrift zur vollständigen Erfolgserfassung bei Verlust der Beherrschung über ein Tochterunternehmen, das keinen Geschäftsbetrieb beinhaltet, wenn der Beherrschungsverlust aufgrund einer Transaktion mit einem assoziierten Unternehmen oder einem Gemeinschaftsunternehmen eintritt, das nach der Equity-Methode bilanziert wird.
- Aufnahme neuer Leitlinien, nach denen Gewinne und Verluste aus solchen Transaktionen nur in Höhe des Anteils nicht nahestehender dritter Investoren am assoziierten Unternehmen oder Joint Venture in der Gewinn- und Verlustrechnung des Mutterunternehmens zu erfassen sind. Ebenso zu behandeln sind Gewinne und Verluste aus der Fair-Value-Bewertung von gehaltenen Anteilen an Tochterunternehmen, die zu assoziierten Unternehmen oder Gemeinschaftsunternehmen geworden sind und nach der Equity-Methode bilanziert werden.

An IAS 28 wurden folgende Änderungen vorgenommen:

- Änderung der Vorschrift im Hinblick auf Gewinne und Verluste aus Transaktionen zwischen einem Unternehmen und seinem assoziierten Unternehmen oder Gemeinschaftsunternehmen, sodass sich diese nunmehr auf Vermögenswerte bezieht, die keinen Geschäftsbetrieb darstellen.
- Aufnahme einer neuen Vorschrift, dass Gewinne und Verluste aus Transaktionen mit assoziierten Unternehmen und Gemeinschaftsunternehmen im Zusammenhang mit Vermögenswerten, die einen Geschäftsbetrieb darstellen, vollständig im Abschluss des Investors zu erfassen sind.
- Aufnahme des Erfordernisses, dass ein Unternehmen überprüfen muss, ob Vermögenswerte, die in separaten Transaktionen veräußert oder eingebracht werden, einen Geschäftsbetrieb darstellen und als eine einzige Transaktion bilanziert werden sollten.

Nach Veröffentlichung der Änderungen stellte sich heraus, dass die neuen Leitlinien in IFRS 10 in Konflikt zu bereits bestehenden Regelungen in IAS 28 stehen. Nachdem der IASB sich dazu entschieden hatte, diesen Problembereich im Rahmen seines Forschungsprojekts zur Bilanzierung nach der Equity-Methode zu adressieren, wurde der Erstanwendungszeitpunkt der Änderungen an IFRS 10 und IAS 28 im Dezember 2015 auf unbestimmte Zeit verschoben. Gleichwohl bleibt eine freiwillige frühere Anwendung zulässig, die mangels EU-Endorsement allerdings nicht für deutsche Unternehmen gilt.

## **Änderungen an IAS 1: Klassifizierung von Schulden als kurz- oder langfristig und langfristige Schulden mit Nebenbedingungen**

**Zeitpunkt der verpflichtenden erstmaligen Anwendung: 1. Januar 2024**

**EU-Endorsement-Status: Übernahme erfolgt**

Der IASB hat im Januar 2020 Änderungen an IAS 1 verabschiedet, die die Kriterien zur Klassifizierung von Schulden als kurz- oder langfristig klarstellen sollen. Hintergrund der Änderungen waren Fragen des Zusammenspiels von Klassifizierungskriterien und ergänzenden Leitlinien in einzelnen Paragraphen des IAS 1. Künftig werden ausschließlich „Rechte“, die am Ende der Berichtsperiode bestehen, maßgeblich für die Klassifizierung einer Schuld bezüglich deren Fristigkeit sein. Weder die Erwartungen des Managements noch mögliche Ereignisse nach dem Berichtsstichtag, wie etwa eine Verzichtserklärung oder ein Vertragsbruch, sind in die Beurteilung einzubeziehen. Zudem wurden ergänzende Vorschriften zum Kriterium „Erfüllung“ im Zusammenhang mit der Klassifizierung nach Fristigkeit aufgenommen. Erfüllung bezieht sich danach auf die Übertragung an die Gegenpartei, woraufhin die Verbindlichkeit

erlischt. Dies kann einerseits im Falle der Übertragung von Barmitteln oder sonstigen wirtschaftlichen Ressourcen (bspw. von Gütern oder Dienstleistungen) der Fall sein oder andererseits durch Übertragung von Eigenkapitalinstrumenten des Unternehmens.

Als Reaktion auf die vielfältigen Herausforderungen in Folge der Coronavirus-Pandemie hat der IASB Mitte Juli 2020 die verpflichtende Erstanwendung dieser Änderungen um ein Jahr verschoben.

Da zwischenzeitlich strittige Anwendungsfragen, die der IASB bislang nicht berücksichtigt hatte, identifiziert wurden, hat der IASB Ende Oktober 2022 weitere Änderungen an IAS 1 veröffentlicht. Dadurch wird klargestellt, dass nur solche Nebenbedingungen, die ein Unternehmen am oder vor dem Abschlussstichtag erfüllen muss, die Klassifizierung einer Schuld als kurz- oder langfristig beeinflussen. Allerdings muss ein Unternehmen im Anhang Informationen offenlegen, die es den Abschlussadressaten ermöglichen, das Risiko zu verstehen, dass langfristige Schulden mit Nebenbedingungen innerhalb von zwölf Monaten rückzahlbar werden könnten.

Sowohl die bereits im Januar 2020 erfolgten Änderungen als auch die zuletzt verabschiedeten Änderungen sind nunmehr erstmalig verpflichtend auf Geschäftsjahre anzuwenden, die am oder nach dem 1. Januar 2024 beginnen.

## **Änderungen an IAS 7 und IFRS 7: Supplier Finance Arrangements**

**Zeitpunkt der verpflichtenden erstmaligen Anwendung: 1. Januar 2024**

**EU-Endorsement-Status: Übernahme noch nicht erfolgt**

Der IASB hat im Mai 2023 Änderungen an IAS 7 und IFRS 7 im Hinblick auf Angaben zu Supplier Finance Arrangements veröffentlicht.

Die Änderungen sehen zusätzliche Angabeverpflichtungen der bilanzierenden Unternehmen zu ihren gegenüber Lieferanten eingeräumten Finanzierungsvereinbarungen (sog. Supplier Finance Arrangements“) vor. Abschlussadressaten können diese Informationen nutzen, um die Auswirkungen solcher Vereinbarungen auf die Verbindlichkeiten und die Zahlungsströme sowie auf das Liquiditätsrisiko des Unternehmens zu beurteilen. Insgesamt sollen durch die zusätzlichen Angabepflichten in Bezug auf Supplier Finance Arrangements die Transparenz, die Vergleichbarkeit zwischen Unternehmen sowie die Verständlichkeit erhöht werden.

Der Begriff „Supplier Finance Arrangements“ wird in den geänderten Standards nicht definiert. Stattdessen werden die Merkmale beschrieben, durch die solche Vereinbarungen gekennzeichnet sind.

Aufgrund der Änderungen hat ein Unternehmen die folgenden Angaben aggregiert für seine Lieferantenfinanzierungsvereinbarungen offenzulegen. Die Bedingungen der Vereinbarungen

- für Verbindlichkeiten, die Teil einer solchen Vereinbarung sind, deren Buchwert und den Bilanzposten, in dem diese ausgewiesen werden;
- den Buchwert und Bilanzposten der Verbindlichkeiten, für die die Lieferanten bereits Zahlungen vom Finanzdienstleister erhalten haben;
- die Bandbreite der Fälligkeitstermine sowohl für finanzielle Verbindlichkeiten, die Teil dieser Vereinbarungen sind, als auch für vergleichbare Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen, die nicht Teil solcher Vereinbarungen sind;
- Informationen zum Liquiditätsrisiko.

Die Änderungen sind verpflichtend für Geschäftsjahre anzuwenden, die am oder nach dem 1. Januar 2024 beginnen, wobei für das Geschäftsjahr der erstmaligen Anwendung gewisse Erleichterungen eingeräumt werden.

## **Änderungen an IAS 21: Fehlende Umtauschbarkeit einer Währung**

**Zeitpunkt der verpflichtenden erstmaligen Anwendung: 1. Januar 2025**

**EU-Endorsement-Status: Übernahme noch nicht erfolgt**

Der IASB hat am 15. August 2023 Änderungen an IAS 21 veröffentlicht, durch die Unternehmen in ihren Abschlüssen entscheidungsnützlichere Informationen bereitstellen, wenn eine Währung nicht in eine andere Währung umgetauscht werden kann. Dadurch wird ein Aspekt adressiert, der bisher nicht in den Vorschriften berücksichtigt wurde.

Die Änderungen verpflichten die Unternehmen zur Anwendung eines einheitlichen Ansatzes bei der Beurteilung, ob bei einer Währung fehlende Umtauschbarkeit vorliegt, und, sofern dies der Fall ist, bei der Bestimmung des zu verwendenden Wechselkurses und der erforderlichen Anhangangaben.

Gemäß der neu eingeführten Definition ist eine Währung in eine andere Währung umtauschbar, wenn (1) ein Unternehmen in der Lage ist, die andere Währung sofort oder innerhalb eines Zeitrahmens, der eine normale administrative Verzögerung einschließt, zu erhalten und (2) durch einen Markt- oder Tauschmechanismus gekennzeichnet ist, bei dem eine Umtauschtransaktion zu durchsetzbaren Rechten und Verpflichtungen führt. Dabei hat ein Unternehmen die Beurteilung, ob eine Währung in eine andere Währung umtauschbar ist, zu einem Stichtag und für einen bestimmten Zweck vorzunehmen. Der neu eingefügte Anhang A zu IAS 21 enthält Kriterien, die bei dieser Beurteilung zu berücksichtigen sind.

Wenn unter Anwendung der neu eingeführten Kriterien eine Währung am Stichtag nicht umtauschbar ist, muss ein Unternehmen den Devisenkassakurs an diesem Tag schätzen. Die Zielsetzung eines Unternehmens bei dieser Schätzung besteht darin, den Kurs abzubilden, zu dem eine ordnungsgemäße Tauschtransaktion zwischen Marktteilnehmern unter den vorherrschenden wirtschaftlichen Bedingungen stattfinden würde. Dabei gibt IAS 21 kein bestimmtes Verfahren vor.

Gemäß den Änderungen sind Unternehmen zur Angabe von Informationen verpflichtet, die den Abschlussadressaten die Beurteilung ermöglichen, wie sich die fehlende Umtauschbarkeit einer Währung auf die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage des Unternehmens auswirkt bzw. voraussichtlich auswirken wird.

Die Änderungen sind erstmalig verpflichtend für Geschäftsjahre prospektiv anzuwenden, die am oder nach dem 1. Januar 2025 beginnen, wobei bestimmte Übergangsvorschriften zu beachten sind.

## Ihre Ansprechpartner

### Jens Berger

Tel: +49 (0)69 75695 6581  
jenberger@deloitte.de

### Kai Haussmann

Tel: +49 (0)69 75695 6556  
khaussmann@deloitte.de

## Hinweis

Bei Fragen wenden Sie sich bitte an  
[mdorbath@deloitte.de](mailto:mdorbath@deloitte.de).

# Deloitte.

Deloitte bezieht sich auf Deloitte Touche Tohmatsu Limited („DTTL“), ihr weltweites Netzwerk von Mitgliedsunternehmen und ihre verbundenen Unternehmen (zusammen die „Deloitte-Organisation“). DTTL (auch „Deloitte Global“ genannt) und jedes ihrer Mitgliedsunternehmen sowie ihre verbundenen Unternehmen sind rechtlich selbstständige und unabhängige Unternehmen, die sich gegenüber Dritten nicht gegenseitig verpflichten oder binden können. DTTL, jedes DTTL-Mitgliedsunternehmen und verbundene Unternehmen haften nur für ihre eigenen Handlungen und Unterlassungen und nicht für die der anderen. DTTL erbringt selbst keine Leistungen gegenüber Kunden. Weitere Informationen finden Sie unter [www.deloitte.com/de/ueberUns](http://www.deloitte.com/de/ueberUns).

Deloitte bietet branchenführende Leistungen in den Bereichen Audit und Assurance, Steuerberatung, Consulting, Financial Advisory und Risk Advisory für nahezu 90% der Fortune Global 500®-Unternehmen und Tausende von privaten Unternehmen an. Rechtsberatung wird in Deutschland von Deloitte Legal erbracht. Unsere Mitarbeitenden liefern messbare und langfristig wirkende Ergebnisse, die dazu beitragen, das öffentliche Vertrauen in die Kapitalmärkte zu stärken, die unsere Kunden bei Wandel und Wachstum unterstützen und den Weg zu einer stärkeren Wirtschaft, einer gerechteren Gesellschaft und einer nachhaltigen Welt weisen. Deloitte baut auf eine über 175-jährige Geschichte auf und ist in mehr als 150 Ländern tätig. Erfahren Sie mehr darüber, wie die rund 457.000 Mitarbeitenden von Deloitte das Leitbild „making an impact that matters“ täglich leben: [www.deloitte.com/de](http://www.deloitte.com/de).

Diese Veröffentlichung enthält ausschließlich allgemeine Informationen. Weder die Deloitte GmbH Wirtschaftsprüfungsgesellschaft noch Deloitte Touche Tohmatsu Limited („DTTL“), ihr weltweites Netzwerk von Mitgliedsunternehmen noch deren verbundene Unternehmen (zusammen die „Deloitte-Organisation“) erbringen mit dieser Veröffentlichung eine professionelle Dienstleistung. Diese Veröffentlichung ist nicht geeignet, um geschäftliche oder finanzielle Entscheidungen zu treffen oder Handlungen vorzunehmen. Hierzu sollten Sie sich von einem qualifizierten Berater in Bezug auf den Einzelfall beraten lassen.

Es werden keine (ausdrücklichen oder stillschweigenden) Aussagen, Garantien oder Zusicherungen hinsichtlich der Richtigkeit oder Vollständigkeit der Informationen in dieser Veröffentlichung gemacht, und weder DTTL noch ihre Mitgliedsunternehmen, verbundene Unternehmen, Mitarbeitenden oder Bevollmächtigten haften oder sind verantwortlich für Verluste oder Schäden jeglicher Art, die direkt oder indirekt im Zusammenhang mit Personen entstehen, die sich auf diese Veröffentlichung verlassen. DTTL und jede ihrer Mitgliedsunternehmen sowie ihre verbundenen Unternehmen sind rechtlich selbstständige und unabhängige Unternehmen.