

IASB veröffentlicht ED/2024/1 - vorgeschlagene Änderungen an IFRS 3 und IAS 36

Verschiebung sektorspezifischer ESRS um zwei Jahre

BLICKPUNKT: Einfluss öffentlicher Null-Emissions-Ankündigungen auf die Bildung von Rückstellungen

Editorial

Wir begrüßen Sie herzlich zu einer neuen Ausgabe unseres IFRS-Bulletins, mit dem wir Sie über aktuelle und bedeutende Entwicklungen zu den IAS/IFRS informieren.

Dabei stellen wir Ihnen neben den aktuellen Veröffentlichungen des IASB auch den aktuellen Stand der IFRS IC Agenda Decisions in Q1/2024 vor.

Neben einem Überblick über die Aktivitäten von DRSC und IDW sowie auf europäischer Ebene von der EFRAG gewähren wir Einblicke in die Entwicklungen zur Nachhaltigkeitsberichterstattung. In gewohnter Weise berichten wir im aktuellen Blickpunkt vertiefend über ausgewählte Bilanzierungsfragen - in dieser Ausgabe über den Einfluss öffentlicher Null-Emissions-Ankündigungen auf die Bilanzierung von Rückstellungen.

Unsere Fachmitarbeiterinnen und Fachmitarbeiter der Accounting & Reporting Advisory Group der BDO stehen Ihnen für weitere Auskünfte gerne zur Verfügung und beraten Sie in allen Fragen zu Themen rund um die internationale Rechnungslegung.

Kontaktieren Sie uns:



WP Dr. Jens Freiberg
jens.freiberg@bdo.de



WP Melanie Schunk
melanie.schunk@bdo.de



WP/StB Stefan Schaden
stefan.schaden@bdo.de



Jana Michel
jana.michel@bdo.de

Über BDO

BDO zählt mit über 2.500 Mitarbeiterinnen und Mitarbeitern an 27 Offices zu den führenden Gesellschaften für Wirtschaftsprüfung und prüfungsnahen Dienstleistungen, Steuerberatung und wirtschaftsrechtliche Beratung sowie Advisory in Deutschland.

Die BDO AG Wirtschaftsprüfungsgesellschaft ist Gründungsmitglied des internationalen BDO Netzwerks (1963), das mit über 115.000 Mitarbeiterinnen und Mitarbeitern in 166 Ländern vertreten ist.

1. Endorsement Status

1.1. Übernahmen in EU-Recht

Nachfolgende Neuerungen wurden im Zeitraum Januar bis März 2024 in EU-Recht übernommen (EU-Anwendungszeitpunkt jeweils in Klammern):

- ▶ In Q1/2024 fand kein *Endorsement* statt.

1.2. Ausstehende Übernahmen

Das *Endorsement* der nachfolgenden Standards sowie Änderungen an den IAS/IFRS steht noch aus (erwartetes *Endorsement* jeweils in Klammern; letzter aktualisierter EFRAG-Stand vom 12.01.2024):

- ▶ Änderungen an IAS 7 und IFRS 7: *Disclosures: Supplier Finance Arrangements* (noch offen);
- ▶ Änderungen an IAS 21: *Lack of Exchangeability* (noch offen).

Den aktuellen *Endorsement*-Status der European Financial Reporting Advisory Group (EFRAG) finden Sie [hier](#).

2. Aktivitäten der ESMA

2.1. ESMA-Enforcementbericht für 2023 veröffentlicht

Der Bericht 2023 Corporate Reporting Enforcement and Regulatory Activities der Europäischen Wertpapier- und Marktaufsichtsbehörde (ESMA) vom 26.03.2024 informiert über Enforcement-Aktivitäten im Jahr 2023 in Europa. In der gesamten Europäischen Union wurden 669 Emittenten (Vorjahr: 600) in Form einer Nachschau der IFRS-Finanzberichterstattung von den zuständigen nationalen Enforcement-Stellen im Jahre 2023 geprüft. Insgesamt wurden 17 % (Vorjahr: 16 %) der Abschlüsse europäischer kapitalmarktorientierter Unternehmen geprüft. Die Untersuchungen führten zu 250 Durchsetzungsmaßnahmen, bei denen wesentliche Abweichungen von den IFRS festgestellt wurden (Vorjahr: 225). Dies entspricht einer Quote von ca. 37 % (Vorjahr: 38 %). Wie in der Vergangenheit wurden Mängel überwiegend in der Bilanzierung von Finanzinstrumenten (IFRS 9), der Wertminderung nicht-finanzieller Vermögenswerte (IAS 36), der Umsatzrealisierung (IFRS 15) sowie der Darstellung des Abschlusses (insbesondere IAS 1) festgestellt.

In Bezug auf die nicht-finanzielle Berichterstattung fanden Prüfungen von 389 (Vorjahr: 333) Emittenten statt, was einer Abdeckung von 17 % (Vorjahr: 15 %) aller berichtspflichtigen Unternehmen entsprach. Diese Untersuchungen führten in 23 % der Fälle zu Beanstandungen (Vorjahr: 26 %), die sich vor allem auf nicht ausreichende Informationen zu Emissionszielen und Umsetzungspläne beziehen.

Inlandsemittenten müssen ihre Jahres- und Konzernabschlüsse für Zwecke der Offenlegung im XHTML-Format wiedergeben und ihren Konzernabschluss zudem mit iXBRL auszeichnen (§ 328 Abs. 1 Satz 4 HGB). Ab dem Geschäftsjahr 2022 waren die neuen Formatanforderungen nach einer zweijährigen Übergangsfrist, die nur die primären Abschlussbestandteile und einige Basisinformationen umfasste, auf den gesamten IFRS-Abschluss anzuwenden. Die für Zwecke der Offenlegung erstellten Wiedergaben der Abschlüsse und Lageberichte sind im Rahmen der gesetzlichen Abschlussprüfung zu prüfen. Der Enforcementbericht geht daher auch auf die ESEF-Berichterstattung ein.

Weiterführende Informationen finden Sie [hier](#).

3. Aktivitäten von DRSC und IDW

3.1. DRSC veröffentlicht Briefing-Paper zum IASB-Projekt Power Purchase Agreements (PPAs)

Nachdem das IFRS Interpretations Committee (IFRS IC) im März 2023 eine entsprechende Anfrage zur Bilanzierung von langfristigen Energielieferverträgen erhalten hatte und sich für ein begrenztes Standardsetting-Projekt aussprach, beschloss der International Accounting Standards Board (IASB) im Dezember 2023 entsprechende Klarstellungen der Regelungen in IFRS 9 in Bezug auf die Bilanzierung von sog. Power Purchase Agreements (PPA) zu erarbeiten. Die Diskussionen zur Bilanzierung von Stromlieferverträgen haben daraufhin weiter an Fahrt aufgenommen. Nicht nur der IASB und das IFRS IC, sondern auch das Deutsche Rechnungslegungs Standards Committee e.V. (DRSC) sowie die EFRAG haben das Thema aufgenommen. Das DRSC hat nunmehr mit Veröffentlichung eines [Briefing-Paper](#) mit Datum vom 10.01.2024 die bisherige Entwicklung hinsichtlich des Projekts in deutscher Sprache zusammengefasst. Das DRSC hat zudem eine [Projektseite](#) aufgesetzt, die weitere Informationen enthält und fortlaufend aktualisiert wird.

4. Aktivitäten des IASB/IFRS IC

4.1. IASB veröffentlicht ED/2024/1 - vorgeschlagene Änderungen an IFRS 3 und IAS 36

Der IASB hat am 14.03.2024 ED/2024/1 Unternehmenszusammenschlüsse - Angaben, Geschäfts- oder Firmenwert und Wertminderung mit vorgeschlagenen Änderungen an IFRS 3 und IAS 36 veröffentlicht. Der IASB trägt damit u.a. der Rückmeldung von Stakeholdern aus dem Post-Implementation Review nach der Einführung von IFRS 3 Rechnung. Die vorgeschlagenen Änderungen zielen insbesondere darauf ab, Abschlussadressaten Informationen zur Verfügung zu stellen, die es ermöglichen, den Erfolg von Unternehmenszusammenschlüssen besser beurteilen zu können. Für alle (wesentlichen) Unternehmenserwerbe wären künftig Angaben zu den erwarteten Synergien zu tätigen. Darüber hinaus wäre für sog. strategische Unternehmenserwerbe über die Ziele und die damit verbundenen Leistungsziele sowie in Folgeperioden über die Zielerreichung zu berichten. Strategische Unternehmenszusammenschlüsse sollen anhand von quantitativen und qualitativen Schwellenwerten identifiziert werden. Allerdings sehen die Vorschläge unter bestimmten Voraussetzungen für einige der Angabepflichten Ausnahmen von der Berichterstattungspflicht vor. Hiermit soll verhindert werden, dass Informationen offengelegt werden müssen, die die mit dem Unternehmenserwerb verfolgten Ziele gefährden könnten.

Der IASB schlägt zudem Änderungen an IAS 36 vor. Hiermit soll der Wertminderungstest gezielt verbessert werden. So sollen die Anforderungen des IAS 36.80 zur Allokation von Geschäfts- oder Firmenwerten auf zahlungsmittelgenerierende Einheiten klargestellt werden. Diese Klarstellungen zielen darauf ab, dass der Wertminderungstest nicht auf einer zu hohen Ebene vorgenommen wird. Des Weiteren sollen bestimmte Einschränkungen bei der Ermittlung des Nutzungswerts entfallen: So dürfen bisher keine Zahlungsströme aus Erweiterungsinvestitionen oder aus künftigen Restrukturierungen, zu denen das Unternehmen noch nicht verpflichtet ist, berücksichtigt werden. Diese Einschränkung soll zukünftig entfallen. Ebenso entfallen soll die Anforderung, dass der hierbei anzuwendende Diskontierungszins auf einer Vor-Steuerbasis zu berechnen ist. Schließlich soll bei den Angaben zum Wertminderungstest eines Geschäfts- oder Firmenwerts nach IAS 36.134 offengelegt werden, in welches berichtspflichtige Segment die zahlungsmittelgenerierende Einheit einbezogen wird.

Die Kommentierungsfrist läuft bis zum 15.07.2024.

Der IASB hat zudem eine neue Ausgabe der [Investor Perspectives](#) veröffentlicht, in der die vorgeschlagenen Änderungen hinsichtlich der Berichterstattung über Unternehmenszusammenschlüsse von IASB-Mitglied Zach Gast erörtert werden.

4.2. Agenda Decisions des IFRS IC in Q1/2024

Das IFRS IC hat in seiner Sitzung am 05.03.2024 folgende finale Formulierungen einer Agendaentscheidung vorgelegt:

<p>Klimabezogene Zusagen (IAS 37)</p>	<p>An das IFRS IC wurde die Frage adressiert, ob nach IAS 37 eine Rückstellung anzusetzen ist, wenn ein Unternehmen öffentlich ankündigt, seine Emissionen in einem definierten Zeitraum um einen konkret bezifferten Anteil reduzieren zu wollen und ggf. nach Ende des definierten Zeitraums verbleibende Emissionen mittels des Erwerbs von CO₂-Zertifikaten ausgleichen zu wollen. Das IFRS IC kam zu dem Schluss, dass die Würdigung, ob eine faktische Verpflichtung vorliegt, anhand der konkreten Umstände vorgenommen werden muss und Ermessen des Unternehmens erfordert. Unabhängig davon, ob eine faktische Verpflichtung vorliegt, kam das IFRS IC zu dem Ergebnis, dass im eingereichten Sachverhalt die Ankündigung kein vergangenes Ereignis darstelle, das zu einer gegenwärtigen Verpflichtung führe. Gemäß IFRS IC besteht erst dann eine gegenwärtige Verpflichtung, wenn das Unternehmen Treibhausgase emittiert hat, zu deren Ausgleich es sich verpflichtet hat.</p>
<p>Bedingte Vergütung bei Weiterbeschäftigung in der Übergangsphase nach Unternehmenserwerb (IFRS 3)</p>	<p>An das IFRS IC wurde die Frage adressiert, ob marktübliche Vergütungen an frühere Eigentümer/Führungskräfte im Rahmen eines Erwerbs nach IFRS 3.B55 Gegenleistung für den Erwerb darstellen oder aber als Personalaufwand zu erfassen sind, wenn die Vergütung für einen definierten Zeitraum nach der Übernahme gezahlt wird und die Führungskräfte ihren Anspruch auf Vergütung verlieren, sofern sie vor Ende des definierten Zeitraums ausscheiden. Das IFRS IC kam zu dem Schluss, dass es keine uneinheitliche Bilanzierung gebe und die Unternehmen die in der Agendaentscheidung aus 2013 dargelegte Bilanzierung anwenden und entsprechend diese Zahlungen grds. als Aufwand für nach dem Unternehmenserwerb erhaltene Leistungen behandeln. Somit bedarf es keiner Klärung und keiner weiteren Aktivitäten.</p>

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

5. Aktivitäten auf europäischer Ebene

5.1. EFRAG veröffentlicht Umfrage zur Überprüfung von IFRS 16

Im 2. Quartal 2024 plant der IASB einen Request for Information (RfI) im Zusammenhang mit dem anstehenden Post-implementation-Review (PiR) von IFRS 16 durchzuführen. In Vorbereitung dazu hat die EFRAG im Februar 2024 eine Umfrage, bestehend aus zwei Fragebögen, veröffentlicht und bittet Ersteller, Abschlussprüfer sowie Abschlussadressaten um Rückmeldung zu ihren Erfahrungen mit IFRS 16. Die EFRAG begrüßt explizit Berichte über mögliche Anwendungsprobleme oder über Probleme aus Interaktionen mit anderen Standards aber auch über Indikatoren, die auf einen möglichen Änderungsbedarf an den Regelungen zu IFRS 16 hindeuten. Insbesondere Abschlussadressaten sollen Rückmeldungen darüber geben, inwieweit die in IFRS 16 enthaltenen Anforderungen zu Ansatz, Bewertung, Darstellung und Angaben zu entscheidungsnützlichen Informationen führen. Aus

den Rückmeldungen wird die EFRAG eine vorläufige Liste mit Problemen erstellen, die sich aus der Anwendung von IFRS 16 ergeben. An der [Umfrage](#) kann bis zum 22.04.2024 teilgenommen werden.

5.2. EFRAG-Stellungnahmeentwurf zu den vorgeschlagenen Änderungen an IAS 32 (Finanzinstrumente mit Eigenchaften von Eigenkapital)

Die EFRAG hat den Entwurf einer Stellungnahme gegenüber dem IASB veröffentlicht und begrüßt darin dessen Bemühungen, die Probleme im Zusammenhang mit IAS 32 durch Klarstellung der zugrundeliegenden Prinzipien und Hinzufügen neuer Anwendungsleitlinien zu lösen. Allerdings regt die EFRAG den IASB zur Berücksichtigung folgender Punkte an:

- ▶ Vermeidung von Klassifizierungsänderungen, die in der Praxis keine Probleme aufwerfen, um unbeabsichtigte Auswirkungen zu vermeiden;
- ▶ Prüfung, ob eine Verbindlichkeit für ein verpflichtendes Übernahmeangebot angesetzt werden sollte;
- ▶ Umfassendere Erörterung von Fragen zur Bewertung finanzieller Verbindlichkeiten im Anwendungsbereich von IAS 32, wie z.B. solcher, die sich aus Verpflichtungen zum Erwerb eigener Eigenkapitalinstrumente und Finanzinstrumenten mit bedingten Erfüllungsvereinbarungen ergeben;
- ▶ Überdenkung der erstmaligen Bilanzierung geschriebener Verkaufsoptionen auf nicht beherrschende Anteile innerhalb des Eigenkapitals, da die EFRAG mit dem Vorschlag des IASB, nicht beherrschende Anteile beim erstmaligen Ansatz weiterhin zu erfassen, nicht einverstanden ist und der Ansicht ist, dass die Sollbuchung gegen nicht beherrschende Anteile erfolgen sollte;
- ▶ Berücksichtigung von Interessensgruppen, die den Ausweis späterer Änderungen des Buchwerts der finanziellen Verbindlichkeit in der Gewinn- und Verlustrechnung, nicht befürworten;
- ▶ Prüfung des alternativen Modells zur Behandlung von Verträgen, die die Definition eines Derivats erfüllen, als eigenständiges, erfolgswirksam zum beizulegenden Zeitwert bewertetes Derivat;
- ▶ Zulässigkeit von Umklassifizierungen von „Änderungen im Zeitablauf“.

Die Kommentierungsfrist endete am 20.03.2024.

6. Aktuelles zur Nachhaltigkeitsberichterstattung

6.1. Referentenentwurf des CSRD-Umsetzungsgesetzes veröffentlicht

Das Bundesministerium für Justiz (BMJ) hat am 22.03.2024 den Referentenentwurf des Gesetzes zur Umsetzung der Richtlinie hinsichtlich der Nachhaltigkeitsberichterstattung von Unternehmen veröffentlicht. Der Entwurf sieht vor, dass der (Konzern-)Lagebericht um einen Nachhaltigkeitsbericht zu erweitern ist. In zeitlicher Hinsicht ist hierbei eine gestaffelte Einführung bis 2028 vorgesehen: Große Unternehmen von öffentlichem Interesse müssen bereits ab dem Geschäftsjahr 2024 berichten. Ab dem Geschäftsjahr 2025 betrifft die Aufstellungspflicht zur Nachhaltigkeitsberichterstattung auch große Kapitalgesellschaften und haftungsbeschränkte Personengesellschaften.

Folgende Klarstellungen können dem Referentenentwurf entnommen werden:

- ▶ Änderungen des Publizitätsgesetzes sind nicht geplant. Das bedeutet, dass Unternehmen, die nur aufgrund des Publizitätsgesetzes einen (Konzern-)Lagebericht erstellen, von den CSRD-Anforderungen nicht betroffen sein sollen.
- ▶ Auch große kapitalmarktorientierte Genossenschaften mit mehr als 500 Arbeitnehmerinnen und Arbeitnehmern sollen ab dem Geschäftsjahr 2024 einen Nachhaltigkeitsbericht aufstellen.
- ▶ Die verpflichtende Nachhaltigkeitsprüfung ist eine Vorbehaltsaufgabe der Wirtschaftsprüfer. Der Nachhaltigkeitsprüfer kann neben dem Abschlussprüfer ein anderer Wirtschaftsprüfer sein. Er ist gesondert zu wählen; für vor dem 01.01.2025 beginnende Geschäftsjahre gilt die Übergangsvorschrift, dass der gewählte Abschlussprüfer als Nachhaltigkeitsprüfer gilt, sofern vor Inkrafttreten des Gesetzes kein Prüfer für den Nachhaltigkeitsbericht bestellt worden ist.
- ▶ Über das Ergebnis der Nachhaltigkeitsprüfung wird ein gesonderter Vermerk erteilt.

Der Referentenentwurf dient der Umsetzung der auf EU-Ebene verabschiedeten Corporate Sustainability Reporting Directive (CSRD) in nationales Recht. Die Umsetzung muss bis Juli 2024 erfolgen. Der Referentenentwurf ist auf der [Internetseite](#) des BMJ zugänglich. Stellungnahmen können bis zum 19.04.2024 abgegeben werden.

6.2. Europäischer Rat und Europäisches Parlament einigen sich auf Verschiebung der sektorspezifischen ESRS um zwei Jahre

Am 31.07.2023 hat die Europäische Kommission den ersten Satz der ESRS veröffentlicht. Geplant war einen zweiten Satz mit Standards für verschiedene Branchen bis Juni 2024 durch die Europäische Kommission anzunehmen. Erste Entwürfe sind bereits durch die EFRAG erstellt worden. Nunmehr hat man sich auf eine Änderung der Fristen für die Einführung des zweiten Satzes geeinigt. Die sektorspezifischen Berichtsanforderungen sollen für EU-Unternehmen und bestimmte Unternehmen aus Drittstaaten zwei Jahre später - bis zum 30.06.2026 - eingeführt werden. Unternehmen, die der CSRD unterliegen, sollen sich vorerst auf die jetzt schon geltenden branchenunabhängigen bzw. allgemein gültigen ESRS-Standards konzentrieren können. Die Einigung sieht vor, dass die Veröffentlichung der angedachten acht sektorspezifischen Berichterstattungsstandards vor dem 30.06.2026 und damit umgehend nach deren Fertigstellung erfolgen soll. Die mit dem Europäischen Parlament erzielte vorläufige Einigung muss noch von beiden Institutionen gebilligt und offiziell verabschiedet werden.

6.3. EFRAG richtet Q&A-Plattform zu Umsetzungsfragen der ESRS ein

Die EFRAG hat eine Plattform mit Fragen und Antworten zur Umsetzung der ESRS eingerichtet, um die Ersteller von Nachhaltigkeitsberichten zu unterstützen. Hierzu sammelt die EFRAG eingereichte Fragestellungen zur Implementierung der ESRS und leitet diese an die entsprechenden EFRAG-Fachgremien weiter. Im Februar 2024 wurden daraufhin 12 ausgewählte Fragen und zugehörige nicht-rechtsverbindliche Erläuterungen im Zusammenhang mit der Umsetzung der ESRS auf der [Internetseite](#) der EFRAG veröffentlicht. Weitere 12 Fragen und zugehörige Erläuterungen wurden im März 2024 veröffentlicht. Für die Rechtsauslegung ist allerdings nach wie vor die Europäische Kommission zuständig.

6.4. IDW veröffentlicht ersten Entwurf einer ESRS-Modulverlautbarung

Die erstmalig vom Institut der Wirtschaftsprüfer e.V. (IDW) entwickelte [Modulverlautbarung](#) zu zentralen Fragestellungen rund um die Wesentlichkeitsanalyse im Rahmen der Anwendung der ESRS soll Unternehmen und deren Abschlussprüfer bei einer einheitlichen Auslegung und Anwendung der neuen Standards für Nachhaltigkeitsberichterstattung unterstützen. Daneben wird die Einbeziehung von für den Konzernabschluss unwesentlichen Tochterunternehmen in die konsolidierte Nachhaltigkeitsberichterstattung thematisiert. Das IDW gibt damit dem Berufsstand, den Anwendern und Abschlussadressaten eine Grundlage für eine der Norm entsprechende und vergleichbare Berichterstattung an die Hand. Der Entwurf steht bis 30.06.2024 zur öffentlichen Konsultation auf der Internetseite des IDW bereit. Weitere Modul-Entwürfe sind gemäß IDW in Vorbereitung.

7. Blickpunkt: Einfluss öffentlicher Null-Emissions-Ankündigungen auf die Bildung von Rückstellungen nach IAS 37

7.1. Einleitung

Unternehmen veröffentlichen zum Teil selbst gesteckte Ziele im Hinblick auf zukünftige CO₂-Emissionen (bspw. zu sog. Null-Emissions-Strategien) und Informationen über geplante Investitionen, um umweltschonender produzieren zu können. Das IFRS IC hat in seiner Sitzung von März 2024 eine - noch durch den IASB zu bestätigende - finale Agenda-Entscheidung (AD) zu klimabezogenen Verpflichtungen nach IAS 37 getroffen (siehe auch Kapitel 4.2). Das IFRS IC hatte sich mit einer Anfrage beschäftigt, inwieweit öffentliche Ankündigungen zu klimaschutzkonformen Verhalten eines Unternehmens Einfluss auf die Passivierung von Rückstellungen in deren Abschluss haben können. In dem von einem Nichtunternehmen eingereichten Fall wurde unterstellt, dass ein Unternehmen öffentlich angekündigt hat, innerhalb eines definierten Zeitraumes seine Treibhausgasemissionen um mindestens

60 % senken und nach diesem Zeitraum ggf. verbleibende Treibhausgasemissionen mittels des Erwerbs von CO₂-Zertifikaten ausgleichen zu wollen.

Es stellt sich grundlegend die Frage, wie mit konkret definierten und bezifferten Selbstverpflichtungen von Unternehmen, die bspw. im Rahmen der Nachhaltigkeitsberichterstattung der Öffentlichkeit zugänglich gemacht werden, im Hinblick auf IAS 37 umzugehen ist.

7.2. Kriterien zur Rückstellungsbildung nach IAS 37

Nach IAS 37.14 ist eine Rückstellung zu passivieren, wenn ein Unternehmen aufgrund eines vergangenen Ereignisses eine gegenwärtige rechtliche oder faktische Verpflichtung hat, deren Erfüllung wahrscheinlich zum Abfluss von Ressourcen mit wirtschaftlichem Nutzen führt und eine verlässliche Schätzung der Höhe der Verpflichtung möglich ist. Das Bestehen einer gegenwärtigen Verpflichtung muss dabei wahrscheinlich sein, demnach müssen zum Abschlussstichtag mehr Gründe dafür als dagegen sprechen. IAS 37.17 konkretisiert dabei, dass das Unternehmen keine Möglichkeit haben darf, sich der Erfüllung der Verpflichtung zu entziehen. Dies ist nur der Fall, wenn die Erfüllung der Verpflichtung rechtlich durchgesetzt werden kann oder das Ereignis gerechtfertigte Erwartungen bei anderen Parteien hervorruft, dass das Unternehmen die Verpflichtung erfüllen wird (faktische Verpflichtung). IAS 37 sieht überdies nur den Ansatz von Rückstellungen für Verpflichtungen vor, die unabhängig von der künftigen Geschäftstätigkeit eines Unternehmens bestehen. Hat das Unternehmen dagegen die Möglichkeit, Ausgaben für eine bestehende Verpflichtung durch künftige Aktivitäten vermeiden zu können, z.B. durch eine geänderte Verfahrensweise, besteht nach IAS 37.19 keine gegenwärtige Verpflichtung, so dass der Ansatz einer Rückstellung nicht in Betracht kommt.

7.3. Bestehen einer faktischen Verpflichtung

Da freiwillig von Unternehmen auferlegte Selbstverpflichtungen keine rechtliche Verpflichtung darstellen, kann - wenn überhaupt - aus selbst gesteckten Nachhaltigkeitszielen nur eine faktische Verpflichtung folgen. So kann eine Ankündigung, dass man anstrebe, die CO₂-Emissionen um einen definierten Betrag reduzieren zu wollen, noch keine ausreichende Verpflichtung begründen, es kommt auf die Absolutheit der Aussage an. Die beabsichtigte Maßnahme muss also hinreichend spezifiziert und quantifiziert sein, um eine Verpflichtung zu begründen.

Im Rahmen der aktuellen AD, die auf einen ursprünglichen Sachverhalt begrenzt bleibt und eine gewünschte Ergänzung nicht explizit adressiert, hat das IFRS IC in diesem Zusammenhang noch einmal deutlich gemacht, dass eine Verpflichtung (unabhängig davon, ob diese rechtlicher oder faktischer Natur ist) immer eine andere Partei betrifft, die nicht zwingend identifizierbar sein muss. Eine Verpflichtung kann daher gemäß IAS 37.20 auch gegenüber der Öffentlichkeit in ihrer Gesamtheit bestehen.

7.4. Faktische Verpflichtung zur Vornahme von Aktivitäten in der Zukunft begründet keinen Ansatz einer Rückstellung

Selbst wenn aus der Ankündigung von Unternehmen zur Emissionsreduzierung eine faktische Verpflichtung abgeleitet werden könnte, so besteht zu diesem Zeitpunkt noch keine gegenwärtige Verpflichtung, die nicht durch eine zukünftige Einstellung der Unternehmenstätigkeit vermieden werden könnte.

Im Hinblick auf etwaig vorzunehmende Investitionen zur Reduzierung von Emissionen stellt sich die Frage, ob die geplanten Ausgaben für zukünftige Anschaffungen (Gegenbuchung: immaterieller Vermögenswert) rückstellungsfähig sein können. Gemäß IFRS IC liegt noch kein Ressourcenabfluss aus der Saldogröße aus den Kosten der vorzunehmenden Investitionen (z.B. Modernisierungen, Prozessoptimierungen, Einführung neuer Technologien) und den anzusetzenden neuen oder ggf. erweiterten bestehenden Vermögenswerten vor, sondern vielmehr ein

Ressourcentausch. Die erhaltenen Ressourcen kann das Unternehmen nutzen, um Produkte herzustellen, die es mit Gewinn verkaufen kann.

Hat sich ein Unternehmen z.B. verpflichtet CO₂-Zertifikate erwerben zu wollen, um zukünftige Treibhausgasemissionen ausgleichen zu können, besteht zum Zeitpunkt der öffentlichen Ankündigung eine faktische Verpflichtung zum Ausgleich von zukünftigen Treibhausgasemissionen. Das Unternehmen hat aber noch keine Emissionen, also einen erstattungspflichtigen „Schaden“ verursacht. Da die mit der Verpflichtung auferlegten Treibhausgase zum Zeitpunkt der öffentlichen Ankündigung noch nicht emittiert sind, kann zu diesem Zeitpunkt kein Verstoß gegen die Auflage und damit keine Verpflichtung zum Ausgleich bestehen. Erst mit der Emission der Treibhausgase liegt ein „Schaden“ vor, deren Erfüllung durch Erwerb von CO₂-Zertifikaten zu einem Abfluss von wirtschaftlichen Ressourcen führt.

Zum Zeitpunkt der öffentlichen Ankündigung solcher klimafreundlichen Maßnahmen fehlt es i.d.R. an der vollständigen Erfüllung der Ansatzkriterien nach IAS 37.14.

In dem an das IFRS IC herangetragenen Fall hat das IFRS IC jedenfalls entschieden, dass zum Zeitpunkt der öffentlichen Ankündigung aus IAS 37 keine Rückstellung anzusetzen ist.

Wir verweisen bzgl. des Themas auch auf zwei Beiträge in der PiR, Heft 3/2024 sowie auf einen Beitrag von Lüdenbach/Freiberg im BetriebsBerater, Heft 15/2024, S. 811 ff.

Anlage - Überblick über die [Projekte](#) des IASB (Stand vom 28.03.2024)

Maintenance Projects	Next Milestone	Expected Date
Amendments to the Classification and Measurement of Financial Instruments	Final Amendment	May 2024
Provisions - Targeted Improvements	ED	H2 2024
Addendum to the Exposure Draft Third edition of the IFRS for SMEs Accounting Standard	ED	March 2024
Climate-related and Other Uncertainties in the Financial Statements	Decide Project Direction	April 2024
Annual Improvements to IFRS Accounting Standards - Transaction Price (Amendments to IFRS 9)	Final Amendment	Q3 2024
Annual Improvements to IFRS Accounting Standards - Hedge Accounting by a First-time Adopter (Amendments to IFRS 1)	Final Amendment	Q3 2024
Annual Improvements to IFRS Accounting Standards - Gain or Loss on Derecognition (Amendments to IFRS 7)	Final Amendment	Q3 2024
Annual Improvements to IFRS Accounting Standards - Determination of a 'De Facto Agent' (Amendments to IFRS 10)	Final Amendment	Q3 2024
Annual Improvements to IFRS Accounting Standards - Introduction and Credit Risk Disclosures (Amendments to Guidance on implementing IFRS 7)	Final Amendment	Q3 2024
Annual Improvements to IFRS Accounting Standards - Cost Method (Amendments to IAS 7)	Final Amendment	Q3 2024
Annual Improvements to IFRS Accounting Standards - Disclosure of Deferred Difference between Fair Value and Transaction Price (Amendments to Guidance on implementing IFRS 7)	Final Amendment	Q3 2024
Annual Improvements to IFRS Accounting Standards - Derecognition of Lease Liabilities (Amendments to IFRS 9)	Final Amendment	Q3 2024
Power Purchase Agreements	ED	May 2024
Updating the Subsidiaries without Public Accountability: Disclosures Standard	ED	Q3 2024
Use of a Hyperinflationary Presentation Currency by a Non-hyperinflationary Entity (IAS 21)	ED	Q3 2024

Standard-Setting Projects	Next Milestone	Expected Date
Disclosure Initiative - Subsidiaries without Public Accountability: Disclosures	IFRS Accounting Standard	May 2024
Dynamic Risk Management	ED	H1 2025
Financial Instruments with Characteristics of Equity	ED Feedback	May 2024
Management Commentary	Decide Project Direction	Q2 2024
Primary Financial Statements	IFRS Accounting Standard	April 2024
Rate-regulated Activities	IFRS Accounting Standard	2025
Second Comprehensive Review of the IFRS for SMEs Accounting Standard	IFRS for SMEs Accounting Standard	H2 2024
Business Combinations - Disclosures, Goodwill and Impairment	ED Feedback	H2 2024
Equity Method	ED	H2 2024

Research Projects	Next Milestone	Expected Date
Business Combinations under Common Control	Project Summary	April 2024
Post-implementation Review of IFRS 15 Revenue from Contracts with Customers	Feedback Statement	H2 2024
Post-implementation Review of IFRS 9 - Impairment	Feedback Statement	Q3 2024

Application Question	Next Milestone	Expected Date
Climate-related Commitments (IAS 37)	TAD Feedback	March 2024
Payments Contingent on Continued Employment during Handover Periods (IFRS 3)	TAD Feedback	March 2024
Disclosure of Revenues and Expenses for Reportable Segments (IFRS 8)	TAD Feedback	March 2024
Strategy & Governance Projects	Next Milestone	Expected Date
ISSB Consultation on Agenda Priorities	Feedback Statement	Q2 2024

Taxonomy Projects	Next Milestone	Expected Date
IFRS Sustainability Disclosure Taxonomy	IFRS Sustainability Disclosure Taxonomy	April 2024
IFRS Accounting Taxonomy Update - Primary Financial Statements	Proposed IFRS Taxonomy Update	Q2 2024
IFRS Accounting Taxonomy Update - Subsidiaries without Public Accountability: Disclosures and Amendments to IFRS 7 and IFRS 9	Proposed IFRS Taxonomy Update	H2 2024

ED - Exposure Draft | TAD - Tentative Agenda Decision | AD - Agenda Decision

Kontakt:

BDO AG Wirtschaftsprüfungsgesellschaft
Hanauer Landstraße 115
60314 Frankfurt am Main
Tel.: +49 69 9594-10
accounting&reporting@bdo.de

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