

© DRSC e.V	Zimmerstr. 30	10969 Berlin	Tel.: (030) 20 64 12 - 0	Fax: (030) 20 64 12 - 15
	Internet: www.drsc.de		E-Mail: info@drsc.de	
Diese Sitzungsunterlage wird der Öffentlichkeit für die FA-Sitzung zur Verfügung gestellt, so dass dem Verlauf der Sitzung gefolgt werden kann. Die Unterlage gibt keine offiziellen Standpunkte des FA wieder. Die Standpunkte des FA werden in den Deutschen Rechnungslegungs Standards sowie in seinen Stellungnahmen (Comment Letters) ausgeführt. Diese Unterlage wurde von einem Mitarbeiter des DRSC für die FA-Sitzung erstellt.				

IFRS-FA – öffentliche SITZUNGSUNTERLAGE

Sitzung:	85. IFRS-FA / 28.05.2020 / 17:45 – 19:00 Uhr
TOP:	02 – Überarbeitung DRSC-Anwendungshinweis (IFRS) 3
Thema:	Überprüfung und Aktualisierung des Anwendungshinweises vor dem Hintergrund der Coronavirus-Krise und deren Auswirkungen
Unterlage:	85_02_IFRS-FA_AH3_CN

1 Sitzungsunterlagen für diesen TOP

- 1 Für diesen Tagesordnungspunkt (TOP) der Sitzung liegen folgende Unterlagen vor:

Nummer	Titel	Gegenstand
85_02	85_02_IFRS-FA_AH3_CN	Cover Note
85_02a	85_02a_IFRS-FA_AH3_DRSC	DRSC-Anwendungshinweis (IFRS) 3, derzeit geltender Stand (Unterlage seit kurzem öffentlich frei verfügbar)
85_02b	85_02b_IFRS-FA_AH3_DRSC-neu	Entwurf der redaktionell überarbeiteten Neufassung des DRSC-Anwendungshinweises (IFRS) 3 (Unterlage nicht-öffentlich)
85_02c	85_02c_IFRS-FA_AH3_IDW1	Erster Fachlicher Hinweis des IDW
85_02d	85_02d_IFRS-FA_AH3_IDW2	Zweiter Fachlicher Hinweis des IDW
85_02e	85_02e_IFRS-FA_AH3_IDW3	Dritter Fachlicher Hinweis des IDW
85_02f	85_02f_IFRS-FA_AH3_FRC_Guidance	FRC Company Guidance on Covid-19

Stand der Informationen: 25.05.2020.

2 Ziel der Sitzung

- 2 Der IFRS-FA wird gebeten, die derzeitige Fassung des DRSC-Anwendungshinweises (IFRS) 3 und Vorschläge für eine Aktualisierung dieser Fassung zu diskutieren. Der IFRS-FA soll sodann **über eine Aktualisierung dieses Anwendungshinweises entscheiden.**



3 Hintergrund

- 3 Das DRSC hat in der Vergangenheit Verlautbarungen zu IFRS-Fragestellungen herausgegeben. Diese haben die Form einer Interpretation oder eines Anwendungshinweises. Deren Erarbeitung und Verabschiedung erfolgt jeweils themen- und anlassbezogen. Eine Überprüfung von bestehenden Verlautbarungen erfolgt ebenfalls jeweils anlassbezogen. Dies kann zur Anpassung oder zur Außerkraftsetzung einer Interpretation oder eines Anwendungshinweises führen.
- 4 Kürzlich hatte der IFRS-FA (in der 81. Sitzung am 14.2.2020) die *DRSC Interpretation 1 (IFRS) Bilanzgliederung nach Fristigkeit gemäß IAS 1* überprüft. Anlass war die Verabschiedung einer IAS 1-Änderung bzgl. Fristengliederung durch den IASB. Der IFRS-FA kam zu dem Schluss, dass der besondere Anlass für eine DRSC-Interpretation zu Fragen der Bilanzgliederung entfallen ist. Daher beschloss der IFRS-FA, die *DRSC Interpretation 1 (IFRS)* zurückzuziehen.
- 5 Jüngst wurde das DRSC aus offensichtlichem Anlass auf eine andere, früher verabschiedete Verlautbarung aufmerksam gemacht. Der *DRSC Anwendungshinweis (IFRS) 3 Ausgewählte IFRS-Bilanzierungsfragen unter besonderer Berücksichtigung gesamtwirtschaftlicher und unternehmensindividueller Krisensituationen* (kurz: AH 3) dürfte vor dem Hintergrund der aktuellen Coronavirus-Krise (im Folgenden: Krise) und den damit verbundenen Hilfsmaßnahmen sowie aller Auswirkungen daraus erhöhte Bedeutung und Aufmerksamkeit erlangt haben.
- 6 Daher hat das DRSC am 3. April 2020 eine Nachricht publiziert, mit der auf AH 3 hingewiesen wurde. Überdies wurde auch auf jüngste Verlautbarungen seitens verschiedener Regulatoren und Organisationen (IASB, ESMA, IDW) mit demselben Hintergrund verwiesen.
- 7 Verlautbarungen anderer Organisationen werden derzeit nach und nach, zugleich meist wenig absehbar bzw. nicht vorab angekündigt, publiziert. Nennenswert erscheinen momentan (Stand: 19. Mai 2020) folgende – wobei jederzeit weitere oder geänderte Verlautbarungen möglich sind:
- IASB: Statement zu *“IFRS 9 and COVID-19”* (27.3.2020) sowie Statement zu *“IFRS 16 and COVID-19”* (10.4.2020). IFRS-Änderung zu IFRS 16 betreffend Mietkonzessionen im Zuge von Covid-19“ (Entwurf vom 24.4., finale Änderung vsl. 28.5.2020).
 - IOSCO: *“Statement on Application of Accounting Standards during the COVID-19 Outbreak”* (4.4.2020, betrifft IFRS 9 sowie Angaben nach IFRS 7 und IAS 1).
 - ESMA: Leitlinie zu *“Accounting implications of the COVID-19 outbreak on the calculation of expected credit losses in accordance with IFRS 9”* (25.3.2020, nur IFRS 9/Impairment).
 - IDW: Drei *„Fachliche Hinweise zu Auswirkungen [der Corona-Pandemie] auf Rechnungslegung und Prüfung“* (4.3., 25.3., 8.4.2020; betreffen diverse IFRSs mit Bezug auf Abschlüsse zum 31.12.2019 sowie auf später endende Berichtsperioden).
- 8 Bekanntlich bzw. offensichtlich wurden und werden im Verlauf der aktuellen Pandemie von vielen weiteren Organisationen und insb. WP-Gesellschaften eine Vielzahl und Vielfalt von Verlautbarungen veröffentlicht, die sich in Bezug auf behandelte Themen bzw. Themenbreite sowie



auf den Verbindlichkeitsgrad unterscheiden. Daher ist ein vollständiger Überblick über bereits vorhandene – und für Zwecke der DRSC-Diskussion überhaupt relevante – Hinweise und Verlautbarungen kaum möglich. Insb. ist zu berücksichtigen, dass sich zahlreiche Hinweise mit den Auswirkungen der Pandemie und etwaiger ergriffener Maßnahmen auf nicht-bilanzielle Aspekte (insb. andere regulatorische Anforderungen) beschäftigen.

- 9 Das DRSC hat im Verlauf der derzeitigen Coronavirus-Pandemie und der daraus entstandenen – oder im Entstehen befindlichen – gesamtwirtschaftlichen Krisensituation über eine eigene Verlautbarung bislang nicht diskutiert bzw. entschieden. Gleichwohl stellt sich zumindest die Frage, ob und inwieweit der bestehende Anwendungshinweis einer Aktualisierung bedarf.



4 Bestehender DRSC Anwendungshinweis (IFRS) 3

- 10 Der zur Diskussion stehende AH 3 des DRSC wurde 2009 vom damaligen RIC entwickelt und erstmals verabschiedet. Hintergrund war die damalige Finanz(markt)- und Wirtschaftskrise. Diese DRSC-Verlautbarung erhielt seinerzeit den Titel *RIC Anwendungshinweis IFRS (2009/02) – Ausgewählte IFRS-Bilanzierungsfragen in Zusammenhang mit der Finanz- und Wirtschaftskrise*.
- 11 Nach einer zwischenzeitlichen Erweiterung im Jahr 2010 wurde die Verlautbarung im Juli 2013 überarbeitet und mit Wirkung zum 1. Oktober 2013 in geänderter Fassung verlautbart. Die Überarbeitung umfasste aber „nur“ die Neugliederung der enthaltenen Fragen und Themen sowie die Umbenennung des Titels unter Berücksichtigung der neuen DRSC-Fachgremien (das RIC existierte nicht mehr).
- 12 Die Verlautbarung heißt seither *DRSC Anwendungshinweis (IFRS) 3 Ausgewählte IFRS-Bilanzierungsfragen unter besonderer Berücksichtigung gesamtwirtschaftlicher und unternehmensindividueller Krisensituationen*. Sie enthält neun Themen/Fragestellungen nebst Antworten:

1.	Auftragsverschiebungen, -sistierungen und -kündigungen bei Fertigungsaufträgen i.S.v. IAS 11	IAS 11/IFRS 15
2.	Konjunkturelles Kurzarbeitergeld	IAS 1, 19, 20, 37
3.	negative Arbeitszeitkonten (kurzfristig)	IAS 19
4.	Bilanzierung von Eintrittsprämien	IAS 19, IFRS 2
5.	Bilanzierung von sog. Halteprämien	IAS 19
6.	Abzinsungssatz nach IAS 19.83 ff.	IAS 8, 19
7.	Zusammenwirken der Vorschriften für Restrukturierungsmaßnahmen gemäß IAS 37 und für Leistungen aus Anlass der Beendigung des Arbeitsverhältnisses (als Bestandteil der Restrukturierungsmaßnahmen) gemäß IAS 19	IAS 19, 37
8.	Signifikante oder länger anhaltende Abnahme des FV eines gehaltenen EK-Instruments unter dessen Anschaffungskosten als objektiver Hinweis auf eine Wertminderung	IAS 39, IFRS 7
9.	Bedeutung besonderer Berichtspflichten in Krisensituationen	IAS 1, 10, 34, IFRS 7, DRS 20

- 13 AH 3 in seiner derzeitigen Fassung (Unterlage **85_02a**) ist seit kurzem – und ausnahmsweise – für die Öffentlichkeit auf der DRSC-Webseite frei verfügbar.



5 Überlegungen zur Überarbeitung des DRSC Anwendungshinweises (IFRS) 3

- 14 Anlässlich der aktuellen Krise ist die Überlegung, ob bzw. inwieweit AH 3 einschlägig bzw. anwendbar ist, naheliegend. Alsbald stellt sich als logische Folgefrage, ob bzw. inwieweit AH 3 zu überarbeiten und an die Gegebenheiten und Fragen in der aktuellen Krise anzupassen ist.
- 15 Hintergrund für den potenziellen Bedarf einer Überarbeitung ist die konkrete Entstehung des AH 3, der infolge der Krise der Jahre 2008/2009 entwickelt wurde. Dies reflektiert sich – trotz Fortentwicklung bzw. Änderung in den Jahren 2010 und 2013 – im Titel des AH 3. Nun ist zu überlegen, ob die derzeitige Krise gleichfalls grundlegenden Bedarf für einen AH zur sachgerechten Berücksichtigung der besonderen Umstände bei der Bilanzierung mit sich bringt. Das bedingt auch eine Beurteilung, inwieweit die aktuelle Krise der damaligen ähnlich ist bzw. welche Besonderheiten oder Unklarheiten in Bezug auf Bilanzierungsthemen sich diesmal auftun.
- 16 Grundsätzliche Optionen zum Umgang mit bzw. zu Anpassungsarbeiten an dem bestehenden AH sind offenkundig folgende:
- I. Anpassungen des bestehenden AH 3, hierbei zu trennen in**
1. redaktionelle Anpassungen (insb. Aktualisierung von IFRS-Referenzen) und/oder
 2. inhaltliche Anpassungen, hierbei wiederum zu unterscheiden in
 - (i) Streichung vorhandener Fragen und Antworten
 - (ii) Änderung vorhandener Fragen und Antworten
 - (iii) Ergänzung neuer Fragen und Antworten
- II. Außerkraftsetzen des AH 3 sowie Entwicklung eines neuen AH**
- III. Außerkraftsetzen des AH 3 ohne neuen AH**
- 17 Für I. ist zu unterscheiden, ob nur eine redaktionelle Anpassung **ohne** inhaltliche Überarbeitung oder eine redaktionelle Anpassung **sowie** eine (spätere) inhaltliche Überarbeitung oder keine separate/vorgezogene redaktionelle, sondern **nur** eine inhaltliche Überarbeitung erfolgen soll.
- 18 Für I. sowie für den zweiten Schritt zu II. sind logischerweise dieselben Überlegungen und Diskussionen erforderlich; insoweit kann der Unterschied zwischen Option I. und Option II. auf die Frage reduziert werden, ob AH 3 bis zum Abschluss inhaltlicher Arbeiten in Kraft bleiben soll oder sofort außer Kraft zu setzen ist.
- 19 Da konkrete inhaltliche Arbeiten an diesem bzw. einem neuen AH zunächst einer vorbereitenden Analyse, dann einer Diskussion sowie Beschlussfassung und schließlich prozesshalber einer Entwurfs- inkl. Kommentierungsphase bedürfen, ist zeitnah zu überlegen, ob eine (schnelle, d.h. umgehende) redaktionelle Anpassung vorgezogen werden und tiefere inhaltliche Anpassungen anschließend erfolgen.

20 Potenzielle redaktionelle Anpassungen erscheinen zumindest wegen einiger nicht mehr geltender bzw. überarbeiteter/ersetzter IFRS-Regeln, auf die AH 3 Bezug nimmt, sinnvoll. Diese könnten kurzfristig erfolgen. Potenzielle inhaltliche Anpassungen sind dann gemäß obiger Ausführungen (erst) mittelfristig möglich. Daher erscheint – sofern eine Überarbeitung beschlossen wird – ein zweistufiges Vorgehen als möglicher Weg:

1. Stufe = redaktionelle Anpassung von IFRS-Referenzen für bestehende Formulierungen und von Verweisen auf gesetzliche Grundlagen bzw. politische Maßnahmen;
2. Stufe = (i) Diskussion und ggf. Streichung vorhandener Fragen und Antworten, (ii) Diskussion und ggf. Anpassung/Streichung vorhandener Fragen und Antworten und (iii) Diskussion und ggf. Ergänzung neuer Themen/Fragestellungen nebst Antworten.

21 Für den Fall einer zunächst redaktionellen Anpassung wird unterstellt, dass die so entstehende „erste“ angepasste Fassung des AH 3 ohne Konsultation veröffentlicht werden kann (d.h. zuvor kein Entwurf zur Diskussion zu stellen ist). Die anschließende inhaltliche Überarbeitung würde dann zu einer „zweiten“ angepassten Fassung von AH 3 führen. Letztere unterliegt potenziell einem Konsultationsprozess, sodass zunächst ein Entwurf veröffentlicht wird, der später – ggf. unter Abänderung – finalisiert wird. Andernfalls entfielen der Sinn eines zweistufigen Vorgehens.

22 Zusammenfassend ist also zwischen folgenden Optionen zu entscheiden:

	I.a	I.b	I.c	II.	III.
kurzfristig (85. IFRS-FA-Sitzung)	AH 3 jetzt redaktionell anpassen	AH 3 jetzt redaktionell anpassen	AH 3 jetzt nicht redaktionell anpassen	AH 3 jetzt außer Kraft setzen	AH 3 jetzt außer Kraft setzen
mittelfristig (nächste FA-Sitzung/en)	keine weitere inhaltliche Anpassung	inhaltliche Anpassungsarbeiten	inhaltliche und redaktionelle Anpassung	inhaltliche Arbeiten für neuen AH	kein neuer AH

Die farbliche Unterscheidung signalisiert grob den jeweiligen mutmaßlichen Arbeits- und Zeitaufwand.



6 Vorgehen zur Überarbeitung des DRSC Anwendungshinweises (IFRS) 3

- 23 Gemäß den obigen Ausführungen ist grundsätzlich eine der Optionen zu wählen. Dadurch ergibt sich entweder kurzfristig (bzw. als Stufe 1) oder mittelfristig (bzw. als Stufe 2) oder kurz- und mittelfristig Handlungsbedarf – abhängig von der gewählten Option. Daher soll der IFRS-FA möglichst in dieser 85. Sitzung eine grundsätzliche Entscheidung treffen.
- 24 Mit Blick auf kurzfristige Maßnahmen ist faktisch zu entscheiden, ob AH 3 außer Kraft gesetzt oder (zunächst) redaktionell angepasst oder (zunächst) nichts unternommen werden soll.
- 25 Mit Blick auf mittelfristige Maßnahmen ist faktisch zu entscheiden, ob (weitere) inhaltliche Arbeiten mit dem Ziel eines neuen oder eines umfassend geänderten AH erfolgen sollen.

Kurzfristige Maßnahmen

- 26 Für einen Beschluss, AH 3 außer Kraft zu setzen – sowohl mit als auch ohne „Ersatz-AH“ –, scheinen keine weiteren Hintergrundinformationen nötig; daher wird (außer dem bestehenden AH 3, siehe Unterlage **85_02a**) kein weiteres Dokument als Entscheidungsbasis vorgelegt.
- 27 Für einen Beschluss, dass AH 3 zunächst – oder ausschließlich – redaktionell angepasst werden soll, wurde als Basis die vorliegende Unterlage **85_02b** erarbeitet. Darin sind Vorschläge für gebotene sowie sinnvoll mögliche redaktionelle Anpassungen enthalten.

Mittelfristige Maßnahmen

- 28 Für einen Beschluss, dass eine (spätere) inhaltliche Überarbeitung des AH 3 oder die Erarbeitung eines neuen AH erfolgen soll, wären umfassende Überlegungen anzustellen, welche Themen bzw. Fragen adressiert und welche Antworten gegeben werden sollen.
- 29 Für die Diskussion und Entscheidung, welche Themen/Fragen zu adressieren sind, ist eine systematische Herangehensweise wichtig. Eine Liste von Maßnahmen (politischer oder wirtschaftlicher bzw. unternehmerischer Natur) infolge der Coronavirus-Pandemie könnte Ausgangspunkt sein, von dem aus dann die im AH aufzugreifenden und zu beantwortenden Fragen abgeleitet werden: Welche Maßnahmen wurden in der aktuellen Krise getroffen bzw. sind von Bedeutung? Welche Bilanzierungsregeln sind davon tangiert und welche Fragen wirft dies auf? Welche Hinweise bzw. Antworten zur sachgerechten Bilanzierung/Berichterstattung sind zu geben?
- 30 Im derzeitigen AH 3 wird jeweils zwischen Maßnahme/Sachverhalt und Bilanzierungsfrage/IFRS ein Zusammenhang hergestellt. Der derzeitige AH 3 ist gegliedert nach neun verschiedenen „IFRS-Bilanzierungsfragen“; jede hat als Ausgangspunkt einen sog. „Sachverhalt“. Dieser stellt die Beschreibung einer wirtschaftlichen bzw. unternehmerischen Maßnahme dar, die teils und möglicherweise durch eine gesetzgeberische Maßnahme flankiert oder ausgelöst wurde. (Beispiel: Kurzarbeitsentscheidung eines Unternehmens i.V.m. neuen Kurzarbeitergeld-Regelungen). Dem schließt sich die Bilanzierungsfrage und die Lösung bzw. Antwort an.



-
- 31 Eine Herausforderung ist festzulegen/einzugrenzen, welche Maßnahmen oder Sachverhalte adressiert werden und welche nicht. Insb. ist zu identifizieren, welche nennenswerten Maßnahmen getroffen wurden und zudem wesentliche Auswirkungen auf die Bilanzierung haben.
- 32 Startpunkt für eine neuerliche Festlegung zu adressierender Sachverhalte respektive Bilanzierungsfragen (nebst Antworten) ist sachlogisch der bestehende AH 3. Diese müsste jedoch vor dem Hintergrund der aktuellen Krise und aktueller Maßnahmen geprüft werden.
- 33 Für einen Überblick aktueller politischer bzw. gesetzgeberischer Initiativen gibt es z.B. [hier](#) Anhaltspunkte – auch wenn diese nicht zwangsläufig vollständig oder abschließend sein muss. Für unternehmensseitige Maßnahmen ist dies naturgemäß nicht möglich.
- 34 Eine weitere Ausgangsbasis um festzulegen, welche Maßnahmen im Kontext der aktuellen Krise (am ehesten) relevant sind und welche IFRS davon tangiert sind, ergibt sich bspw. aus den – vergleichsweise umfassenden – drei fachlichen IDW-Hinweisen (siehe Unterlagen **85_02c/d/e**). (Es sei darauf hingewiesen, dass Hinweis 1 vollständig in Hinweis 2 aufgegangen ist und Hinweis 3 in Abschnitt 3 nur Fragen der Prüfung, nicht der Abschlusserstellung enthält.)
- 35 Ungeachtet der geschilderten Herausforderung für die Themenauswahl und deren Begründung bzw. Rechtfertigung wird nachfolgend ein Vorschlag für eine Themenliste unterbreitet – jedoch noch ohne Anspruch auf Vollständigkeit und auf sachgerechte Priorisierung.



Maßnahme/Sachverhalt	Thema/Fragestellung	IFRS	AH 3 derzeit
... jeglicher Art	Wesentliche Auswirkungen nach Stichtag, unterjährige Ereignisse	IAS 10, IAS 34, Lagebericht/DRS 20	Nr. 9
... jeglicher Art	Wertminderungsereignis?	IAS 36, IAS 16, IAS 38, IAS 40, IFRS 9, IFRS 7	teils Nr. 8
... jeglicher Art	Künftige zu versteuernde Gewinne	IAS 12	---
Auftragsverschiebungen und -stornierungen	Auswirkungen auf Vertragserfassung und Erlösvereinnahmung	IFRS 15	Nr. 1
Auftragsverluste, Stillstand	Änderung Abschreibungsmethode, Auswirkungen auf AHK	IAS 16, IAS 2	---
Stornierungen gegen Gutscheine (anstelle Erstattung)	Erlöserfassung	IFRS 15	---
Vertragsänderungen / Modifikationen, Zugeständnisse, Rabatte / Zahlungsverzögerungen	Aus- und Einbuchung bzw. Neuvertrag oder nicht, Berücksichtigung geänderter Zahlungszeitpunkte und -beträge	IFRS 9, IFRS 15, IFRS 16	---
Besonderheiten der Vergütung (Kurzarbeitergeld, Halte-/Eintritts-prämien, Abzinsungsfaktor)	Ansatz, Bewertung, Ergebnisauswirkung	IAS 19	Nr. 2-6
Restrukturierungsmaßnahmen (Stilllegungen, Entlassungen)	Ansatz Eventualpositionen, Unterstrich-Angaben, neue/erhöhte Rückstellungen, Drohverluste	IAS 37, IAS 19	teils Nr. 7
Auszahlungen im Zuge staatlicher Hilfsprogramme	Erfassung von Zuwendungen	IAS 20	---
Marktpreisverluste und -schwankungen	Erwartete Verluste, Signifikante erhöhte Ausfallrisiken, Dauerhafte Wertminderungen	IFRS 9, IFRS 7, IAS 36	teils Nr. 8
Fehlende Marktpreise, fehlende Parameter	Fair Value-Ermittlung (Level), Bewertbarkeit, Kategorisierung	IFRS 9, IFRS 13, IFRS 5, IAS 40	teils Nr. 8



7 Fragen an den IFRS-FA

36 Folgende Fragen werden dem IFRS-FA zur Sitzung vorgelegt:

Frage 1:

Welche der vorgeschlagenen Optionen beschließt der IFRS-FA?

Frage 2:

Sofern eine **redaktionelle** Anpassung erfolgen soll, welche der in Unterlage 85_02b vorgeschlagenen und ggf. welche weiteren Änderungen beschließt der IFRS-FA?

Frage 3:

Sofern eine **inhaltliche** Überarbeitung erfolgen soll, welche Themen bzw. Fragen

(i) zur potenziellen Streichung aus AH 3

(ii) zur potenziellen Änderung in AH 3

(iii) zur potenziellen Ergänzung

möchte der IFRS-FA (vorläufig) benennen?