



## IFRS fokussiert

### Diskussionspapier des IASB zu Angabeprinzipien

#### Das Wichtigste in Kürze

Der International Accounting Standards Board (IASB) hat Ende März 2017 das Diskussionspapier DP/2017/1 Disclosure Initiative – Principles of Disclosure zu Angabeprinzipien veröffentlicht, das einen wesentlichen Baustein im breit angelegten Vorhaben des IASB (der sog. „Angabeinitiative“) darstellt, die Berichterstattung von Unternehmen maßgeblich zu verbessern.

Ziel des Projekts zu den Angabeprinzipien ist es, Probleme mit der gegenwärtigen Unternehmensberichterstattung zu identifizieren und diese durch Entwicklung neuer oder Klarstellung bereits bestehender

Vorschriften zu beheben. Letztlich sollen die nach IFRS bilanzierenden Unternehmen dabei unterstützt werden, Angaben in effektiver Weise bereitzustellen und damit zusammenhängende Ermessensentscheidungen zweckmäßig auszuüben. Im Diskussionspapier adressiert werden allgemeine Überlegungen zu Prinzipien einer effektiven Berichterstattung, die Bedeutung der primären Abschlussbestandteile und des Anhangs, Fragen zur Position von IFRS-Angaben und in den IFRS nicht geregelten Angaben („Nicht-IFRS-Angaben“), die Angabe von Leistungskennzahlen, die Berichterstattung von Rechnungslegungsmethoden und Vorschläge zur Verbesserung der Angabeziele und -vorschriften.

Der Board wird auf Basis der eingehenden Stellungnahmen zu diesem Diskussionspapier darüber entscheiden, ob eine Entwurfsfassung zur Änderung oder teilweisen Ersetzung von IAS 1 **Darstellung des Abschlusses** entwickelt wird. Alternativ kommt auch die Entwicklung eines allgemeinen Offenlegungsstandards und ergänzend von unverbindlichen Leitlinien in Betracht.

Die Kommentierungsfrist endet am 2. Oktober 2017.

## 1. Hintergrund, Zielsetzung und Aufbau des Diskussionspapiers

Das vorliegende Diskussionspapier ist Teil einer Reihe von Umsetzungs- und Forschungsprojekten zur Verbesserung der Unternehmensberichterstattung, die der Board unter dem Stichwort „Angabeinitiative“ führt. Diese ist selbst wiederum Teil des umfassenden Aktionsplans zur „Better Communication“ in der Unternehmensberichterstattung. Dieses Vorhaben hat der IASB zum priorisierten Arbeitsauftrag der kommenden Jahre erhoben.

Ausgangspunkt der seit 2013 verfolgten Angabeinitiative waren Rückmeldungen zu verschiedenen Aktivitäten des IASB, die sich auf die zunehmend erschwerte Abschlusserstellung und auf Bedenken hinsichtlich der Nützlichkeit der Abschlüsse für Adressaten bezogen. Das „Angabeproblem“ fasst der IASB so zusammen, dass (1) nicht genug relevante Informationen, (2) irrelevante Informationen und (3) die Informationen ineffektiv bereitgestellt würden. Als Hauptgrund für das Angabeproblem werden Schwierigkeiten bei der Ausübung von Ermessen bzgl. der Bereitstellung von Informationen gesehen. Dabei seien Letztere oftmals eher verhaltensabhängig als durch Vorschriften der IFRS verursacht. Abschlüsse würden nicht selten als reine „Compliance-Dokumente“ verstanden, was mit einer checklistenartigen Abarbeitung der Angabevorschriften einherginge, ohne dass man sich weitergehende Gedanken über die Sinnhaftigkeit der Angaben für die Adressaten mache. Gründe für dieses Vorgehen seien nicht nur der Zeitdruck bei der Abschlusserstellung, sondern auch die Erwartung der Ersteller, mit dieser Vorgehensweise bei Abschlussprüfern, Aufsichtsbehörden, Rechnungslegungs-Enforcern und Adressaten auf weniger Widerstand zu stoßen. Des Weiteren wurde bemängelt, dass es den IFRS an klaren Zielsetzungen bzgl. der Angaben fehle und die Vielzahl der vorgeschriebenen Einzelregelungen die Wahrnehmung des Anhangs als Compliance-Dokument fördere. Unternehmen würden daher bestimmte durch einen IFRS geforderte Angaben nur der Form halber machen, ohne diese unternehmensindividuell anzupassen und deren Sinnhaftigkeit zu hinterfragen.

Das vorliegende Diskussionspapier bündelt (1) die bereits geäußerten Sichtweisen der verschiedenen Interessengruppen bzgl. der Angabethemen, die der Board im Rahmen seiner Aktivitäten der letzten Jahre identifiziert hat, (2) die vorliegenden Ansätze zur Problemlösung sowie (3) die vorläufigen Sichtweisen des Boards. Der Board schließt nicht aus, dass im weiteren Verlauf zusätzliche Themen hinzukommen werden, und spricht sich ausdrücklich für die Behandlung weiterer Angabethemen im Rahmen dieses Projekts aus.

Zentrales Ziel des vorliegenden Projekts ist es, Angabethemen zu identifizieren und besser zu verstehen sowie neue Vorschriften zu entwickeln oder bestehende klarzustellen. Dieser Regelungsrahmen kann von übergeordneten Konzepten, wie allgemeinen Prinzipien zur effektiven Berichterstattung oder einer Grundlage für die Entwicklung von Angabezielen oder -vorschriften (sog. „zentrale Angabeziele“), bis hin zu konkreten Vorschriften bzgl. Angaben reichen. Die Prinzipien können auf einigen in IAS 1 bereits enthaltenen Vorschriften oder auf den Konzepten des überarbeiteten Rahmenkonzepts basieren.

Im Fokus der angestrebten Verbesserung der Effektivität von Angaben steht der sog. „primäre Adressat“ von Abschlüssen. Damit sind bestehende und potenzielle Investoren, Kreditgeber und andere Gläubiger gemeint, die nicht in der Position sind, direkt vom Unternehmen Informationen einzufordern und insoweit auf die in Abschlüssen bereitgestellten Informationen zur Befriedigung ihrer Informationsbedürfnisse angewiesen sind.

Im Ergebnis steht eine Änderung des IAS 1 und/oder die Entwicklung eines neuen allgemeinen Standards zu Angaben im Raum. Zudem wird auch die Entwicklung von unverbindlichen Leitlinien für einzelne Themen in Betracht gezogen. Ungeachtet des offenen Ausgangs wird im Diskussionspapier vorerst der Begriff „allgemeiner Offenlegungsstandard“ („general disclosure standard“) für die zu entwickelnden Vorschriften verwendet. Das vorliegende Diskussionspapier bezieht sich in erster Linie auf Anhangangaben. Weitere zur Angabeinitiative zählende Projekte sind die bereits herausgegebenen Änderungen an IAS 1 und IAS 7 **Kapitalflussrechnung**, zwei Umsetzungsprojekte zur Wesentlichkeit sowie ein parallel verfolgtes Forschungsprojekt zur Überprüfung der Angaben auf Standardebene. Daneben ist das vorliegende Projekt in einem engen Zusammenhang mit der Überarbeitung des Rahmenkonzepts sowie dem Projekt „Primäre Abschlussbestandteile“ („primary financial statements“) zu sehen.

## 2. Prinzipien einer effektiven Berichterstattung (Abschnitt 2 des DP)

In diesem Abschnitt geht der Board auf die Prinzipien einer effektiven Berichterstattung ein, die Unternehmen bei der Erstellung von Abschlüssen anwenden sollen. Als Grund für derartige Überlegungen wird die ineffektive Bereitstellung von Unternehmensinformationen gesehen. Dies führe dazu, dass Abschlussadressaten Verständnisschwierigkeiten hätten und unverhältnismäßig viel Zeit zur Analyse der Abschlüsse benötigten. Zudem steige die Gefahr, dass relevante Informationen übersehen oder Zusammenhänge zwischen Informationen in verschiedenen Abschlussbestandteilen nicht erkannt würden. Als problematisch sieht der IASB vor allem an: (1) die Verwendung allgemeiner Beschreibungen, etwa durch Kopieren der Anforderungen direkt aus den IFRS ohne Bezug auf die unternehmensindividuellen Gegebenheiten, (2) eine unklare Ausdrucksweise, (3) eine schlechte Art der Darstellung der Informationen und (4) eine mangelnde Verweisteknik. Auch (5) das Weglassen wesentlicher Informationen und die Aufnahme unwesentlicher Informationen, die die wesentlichen Informationen überlagern, fallen in diesen Problembereich.

Zur Lösung des Problems schlägt der Board die Entwicklung von Prinzipien einer effektiven Berichterstattung vor. Diese sollen gewährleisten, dass die Informationen

- a. unternehmensspezifisch sind,
- b. klar und deutlich, d.h. ohne wesentliche Informationsverluste und ohne unnötige Ausdehnung des Umfangs von Abschlüssen, beschrieben sind,
- c. in einer Art und Weise dargestellt werden, dass wesentliche Informationen als solche erkennbar sind (angemessene Reihenfolge und ggf. Hervorhebungen),
- d. mit Verweisen zu anderen Informationen im Abschluss oder in anderen Bestandteilen des Geschäftsberichts („annual report“) versehen werden, um den Bezug zwischen Informationsteilen zu betonen und die Navigation durch den Abschluss zu erleichtern,
- e. nicht unnötig in verschiedenen Bestandteilen des Abschlusses oder des Geschäftsberichts wiederholt werden,
- f. in einer Art dargestellt werden, die die horizontale und vertikale Vergleichbarkeit der Angaben fördert, ohne dabei die Nützlichkeit der Informationen zu beeinträchtigen, und
- g. in einem Format bereitgestellt werden, das für die Art der Informationen angemessen ist (z.B. Aufzählungen und Tabellen).

**Abb. 1 – Prinzipien einer effektiven Berichterstattung**



Die vorgeschlagenen Prinzipien a) bis f) waren zwar bereits Gegenstand des Diskussionspapiers zum Rahmenkonzept; von einer Übernahme derselben in die dem Diskussionspapier nachfolgende Entwurfsfassung wurde seinerzeit aufgrund konzeptioneller Überlegungen indes abgesehen.

Der Board ist unschlüssig bzgl. der Frage, ob die Prinzipien einer effektiven Berichterstattung Gegenstand eines allgemeinen Offenlegungsstandards oder einer unverbindlichen Leitlinie sein sollen. Hierzu bittet er daher ausdrücklich um Stellungnahmen. Für die Bereitstellung solcher Prinzipien als unverbindliche Leitlinie (bspw. in Form eines Practice Statement) spricht u.a. deren schwierige Durchsetzbarkeit und Prüfbarkeit. Dem kann indes entgegengehalten werden, dass die besondere Bedeutung derartiger Grundsätze deren Verbindlichkeit verlange und dass bestimmte Aspekte der vorgeschlagenen Prinzipien bereits heute in den anzuwendenden Vorschriften in IAS 1 enthalten sind.

Im Zusammenhang mit den Prinzipien einer effektiven Berichterstattung beschäftigt sich der Board mit der Frage der Entwicklung einer Formatierungsleitlinie. Beim Board eingegangene Rückmeldungen ließen erkennen, dass eine effektive Nutzung bestimmter Formate wie Tabellen oder Grafiken dazu beitragen könnte, die Informationen schneller zu verstehen und zu vergleichen. Spezielle Formate für bestimmte Informationen in den IFRS vorzuschreiben, hält der IASB jedoch für unangemessen. Die Wahl eines jeweils angemessenen Formats habe sowohl unternehmensspezifisch als auch in Abhängigkeit von der Art der bereitzustellenden Informationen zu erfolgen. Der Board überlegt, eine detailliertere Leitlinie zur Verwendung von Formatierungen im Abschluss zu entwickeln, die er dann eher als eine unverbindliche Leitlinie ausgestalten will, anstatt dies in einem allgemeinen Offenlegungsstandard unterzubringen. Über den Inhalt einer solchen Leitlinie hat sich der Board im Diskussionspapier erste Gedanken gemacht.

### 3. Prinzipien bzgl. der Position der bereitzustellenden Informationen

#### 3.1 Bedeutung der primären Abschlussbestandteile und des Anhangs (Abschnitt 3 des DP)

Bevor der IASB konkret auf die Position der gemäß IFRS bereitzustellenden Informationen und auch der sog. „Nicht-IFRS-Informationen“ eingeht, versucht er, aus einer Analyse der Bedeutung der primären Abschlussbestandteile („primary financial statements“) und des Anhangs abzuleiten, wo Informationen prinzipiell jeweils darzulegen wären. Hintergrund dieser Analyse ist die in Rückmeldungen geäußerte und von wissenschaftlichen Studien gestützte Vermutung, dass Informationen in den Abschlussbestandteilen (Bilanz, Gewinn- und Verlustrechnung sowie sonstiges Ergebnis, Eigenkapitalveränderungs- und Kapitalflussrechnung) eine größere Aufmerksamkeit durch Adressaten, Abschlussprüfer und Aufsichtsbehörden zuteilwird als den Anhangangaben. Dies würde bedeuten, dass Entscheidungen der Adressaten dadurch beeinflusst werden könnten, wo die Informationen dargestellt werden. Des Weiteren scheint es den Abschlusserstellern gemäß den beim IASB eingegangenen Rückmeldungen an Leitlinien zu mangeln, wie bereits nach aktuell geltenden IFRS erforderliche Ermessensentscheidungen hinsichtlich der Position der bereitzustellenden Informationen zweckmäßigerweise zu treffen sind. Wenig hilfreich ist in diesem Zusammenhang auch, dass die aktuell in den IFRS verwendeten zentralen Begriffe wie Abschluss, Ausweis („presentation“) und Angabe („disclosure“) nicht einheitlich verwendet werden und unklar ist, was genau mit ihnen gemeint ist. Erst mit einer vom IASB im Diskussionspapier vorgeschlagenen Schärfung der Bedeutung dieser Begriffe ist auch eine saubere Ableitung der für die jeweiligen Informationen zweckmäßigen Position der Berichterstattung möglich.

Der IASB fasst im Diskussionspapier die einzelnen Abschlussbestandteile (Bilanz, GuV sowie sonstiges Ergebnis, Eigenkapitalveränderungs- und Kapitalflussrechnung) unter dem Begriff „primäre Abschlussbestandteile“ zusammen und sieht deren Bedeutung in der Bereitstellung einer strukturierten und vergleichbaren Zusammenfassung der bilanzierten Vermögenswerte, Schulden, des Eigenkapitals sowie der Erträge und Aufwendungen eines Unternehmens. Sie sollen dazu dienen,

- einen Überblick über das Vermögen, die Schulden, das Eigenkapital sowie die Erträge und Aufwendungen zu geben,
- Vergleichbarkeit zwischen Unternehmen und Perioden zu erlauben und
- die Identifizierung von Posten oder Bereichen innerhalb des Abschlusses zuzulassen, zu denen die Abschlussadressaten zusätzliche Informationen im Anhang erhalten müssen.

Ergänzend stellt der IASB in diesem Zusammenhang fest:

- a. Informationen in den primären Abschlussbestandteilen haben eine größere Prominenz als Anhangangaben.
- b. Es ist davon auszugehen, dass jeder primäre Abschlussbestandteil zum vollständigen Abschluss gehört.
- c. Sämtliche Posten in einem primären Abschlussbestandteil sind in Worten und Beträgen wiedergegeben und in der Gesamtsumme des Abschlussbestandteils enthalten.
- d. Sämtliche bilanzierte Posten sind in den Gesamtsummen der primären Abschlussbestandteile enthalten.

- e. Die Entscheidung darüber, ob Informationen als gesonderte Posten in den primären Abschlussbestandteilen darzustellen sind, ist nach Festlegung der Bedeutung der primären Abschlussbestandteile zu treffen. Falls Informationen anstelle eines gesonderten Ausweises zusammengefasst dargestellt werden, könnte eine gesonderte Angabe im Anhang erforderlich werden.

Der IASB stellt im Diskussionspapier klar, dass der Anhang zwar zum Abschluss gehört, nicht aber zu den primären Abschlussbestandteilen. Die Bedeutung des Anhangs beschreibt der IASB (im Einklang mit den bestehenden Vorschriften in IAS 1 und dem aktuellen Entwurf eines überarbeiteten Rahmenkonzepts) wie folgt:

- a. Bereitstellung weiterer Informationen zum Zwecke der Aufschlüsselung, Überleitung und Erklärung von in den primären Abschlussbestandteilen enthaltenen Posten.
- b. Ergänzung der primären Abschlussbestandteile durch zusätzliche Informationen zum Zwecke der Zielerreichung von Abschlüssen.

Auf eine ausdrückliche Klarstellung der Bedeutung der Begriffe „Ausweis“ und „Angabe“ will sich der Board indes nicht einlassen. Er begründet dies damit, dass sie sich nur sehr feinsinnig unterscheiden ließen und – zumindest im Englischen – gut definiert seien. Der IASB schlägt jedoch vor, die zukünftige Verwendung dieser Begriffe in einem Standard jeweils mit dem beabsichtigten Ort der Informationen wie etwa „in den primären Abschlussbestandteilen“ oder „im Anhang“ zu spezifizieren.

### **3.2 Position der bereitzustellenden Informationen (Abschnitt 4 des DP)**

Aus den beim IASB eingegangenen Rückmeldungen ging hervor, dass Mehrfachnennungen und Stückelungen von Angaben das Verständnis und die Analyse von Abschlüssen erschweren. Das kann etwa aufgrund von rechtlichen oder regulatorischen Vorschriften der Fall sein, z.B. Managemententlohnung oder Angaben für Banken nach dem Basler Ausschuss für Bankenaufsicht. Daneben besteht in der Praxis Uneinigkeit darüber, wann es gemäß einem IFRS zulässig ist, mittels Querverweis Abschlussangaben vorzunehmen. Insoweit wird diskutiert, ob ein allgemeiner Offenlegungsstandard Vorschriften enthalten sollte, ob und wo ein Unternehmen zum einen Angaben in Übereinstimmung mit den IFRS (IFRS-Angaben) außerhalb des Abschlusses und zum anderen Angaben, die nicht aus einem IFRS resultieren (sog. „Nicht-IFRS-Angaben“, „Non-IFRS information“), innerhalb des Abschlusses machen darf.

#### **3.2.1 IFRS-Angaben außerhalb des Abschlusses**

Nach vorläufiger Ansicht des Boards sollte ein allgemeiner Offenlegungsstandard ein Prinzip enthalten, welches die Darstellung bestimmter IFRS-Informationen auch außerhalb des Abschlusses (aber auf jeden Fall innerhalb des Geschäftsberichts) erlaubt. Dabei soll die Darstellung außerhalb des Abschlusses dazu beitragen, den Geschäftsbericht insgesamt verständlicher zu machen (bspw. wenn hierdurch der Zusammenhang zwischen einzelnen zusammengehörigen Informationsteilen betont wird), wobei der Abschluss selbst verständlich bleiben muss und die Informationen glaubwürdig dargestellt sein müssen. Darüber hinaus sind die Informationen durch Querverweise in den Abschluss einzubeziehen. Dem Board ist bewusst, dass mit einem solchen Prinzip nicht alle Dopplungen/Wiederholungen vermieden werden können, was etwa aufgrund von ähnlichen, aber nicht deckungsgleichen Angabeerfordernissen in Art und Umfang in den IFRS und sonstigen Vorschriften der Fall sein kann. Offen ist zudem, ob es als ausreichend angesehen werden kann, ein allgemeines Prinzip zu formulieren, oder ob auch fallbezogene Vorschriften in die jeweils einschlägigen Standards aufgenommen werden sollten.

Bezüglich der nicht zuletzt für die Zulässigkeit von Querverweisen relevanten Frage, was unter dem in den IFRS bislang nicht definierten Begriff des „Geschäftsberichts“ zu verstehen sei, schlägt der Board eine Konkretisierung unter Anlehnung an die internationalen Prüfungsstandards vor (International Standard of Auditing, ISA 720.12(a)). Alternativ erwägt der IASB die Möglichkeit der Darstellung von IFRS-Informationen außerhalb des Abschlusses im Berichtserstattungspaket („annual reporting package“) zuzulassen, so wie der Begriff kürzlich im Entwurf zu den Änderungen an IFRS 8 **Segmentberichterstattung** (veröffentlicht im März 2017) definiert wurde.

Um die mittels Verweisung bereitgestellten Informationen auch identifizieren zu können, wird Unternehmen Folgendes zur Beachtung vorgeschlagen:

- a. In den Abschluss ist eine Liste mit den Informationen aufzunehmen, die durch Verweisung im Abschluss enthalten sind, sowie eine uneingeschränkte Übereinstimmungserklärung mit den IFRS.
- b. Die durch Verweisung enthaltenen Informationen sind deutlich als erforderliche IFRS-Informationen identifizierbar zu machen und gelten als Bestandteil des Abschlusses.
- c. Es ist sicherzustellen, dass die im Abschluss enthaltenen Verweisungen die dazugehörigen Informationen deutlich identifizieren und beschreiben.
- d. Ebenso ist sicherzustellen, dass die mittels Verweis bereitgestellten Informationen im Zeitablauf als Teil des Geschäftsberichts verfügbar bleiben.

### 3.2.2 Nicht-IFRS-Angaben innerhalb des Abschlusses

Neben der Diskussion um Verweisungen auf IFRS-Informationen, die außerhalb des Abschlusses dargestellt werden, geht es im Diskussionspapier auch um die Frage, ob ein allgemeiner Offenlegungsstandard Vorschriften enthalten sollte, die sich auf Nicht-IFRS-Angaben innerhalb des Abschlusses beziehen. Der Begriff „Nicht-IFRS-Angaben“ wird in der Praxis von Aufsichtsbehörden und Interessenvertretern bislang unterschiedlich verstanden. Zudem kann es sich um ungeprüfte Informationen handeln.

Der Board präzisiert im Diskussionspapier zwar den Begriff selbst, hält deren zweifelsfreie Abgrenzung von IFRS-Angaben aber für schwierig. Während sich ein kategorisches Verbot von Nicht-IFRS-Angaben daher nicht anbieten sollte, sollten diese nach Ansicht des Boards indes auf ein Minimum beschränkt werden. In diesem Zusammenhang schlägt der IASB die folgenden Leitlinien vor:

- a. Klare Identifizierung der Informationen, deren Bereitstellung in den IFRS nicht geregelt ist, und – falls zutreffend – Kenntlichmachung als „ungeprüft“
- b. Auflistung der als Nicht-IFRS-Informationen bezeichneten Angaben im Abschluss zusammen mit der uneingeschränkten Übereinstimmungserklärung gem. IAS 1
- c. Erklärung des Unternehmens, warum die Informationen nützlich sind und in den Abschluss aufgenommen wurden. Damit Nicht-IFRS-Angaben als nützlich gelten, müssen sie die qualitativen Eigenschaften von Abschlussinformationen erfüllen, d.h., sie müssen relevant und glaubwürdig dargestellt sein.

Der Board schlägt vor, dass Informationen, die gemäß den Anforderungen des IAS 1 zusätzlich bereitgestellt werden, nicht den obigen Anforderungen unterliegen sollen. Inwieweit diese für Unternehmen verpflichtend sein sollen, hat der Board nicht diskutiert. Des Weiteren ist noch offen, ob für bestimmte, noch näher zu definierende Nicht-IFRS-Informationen Verbote oder Restriktionen gelten sollten.

Abb. 2 – Grundsätze bzgl. Position der Angabe



#### 4. Prinzipien zu spezifischen von Abschlussadressaten geäußerten Angabeproblemen

##### 4.1 Verwendung von Leistungskennzahlen im Abschluss (Abschnitt 5 des DP)

Leistungskennzahlen, die häufig in der Praxis als Posten oder Zwischensummen im Abschluss dargestellt werden, sind bereits Gegenstand des gesonderten Forschungsprojekts zu den primären Abschlussbestandteilen, sodass der IASB im vorliegenden Diskussionspapier auf eine umfassende diesbezügliche Diskussion verzichtet. Der Board möchte jedoch im Rahmen des Projekts zu Angabeprozessen die Gelegenheit der öffentlichen Konsultation nutzen, um ausgewählte Aspekte hinsichtlich der Leistungskennzahlen zu adressieren.

Bei Leistungskennzahlen handelt es sich i.d.R. um nicht in den IFRS definierte Größen wie z.B. Bruttogewinn („gross profit“), operativer Gewinn („operating profit“) oder EBITDA („earnings before interest, taxation, depreciation and amortisation“). Derartige gängige Berichtsgrößen werden von Unternehmen zudem häufig in mehr oder weniger transparenter Weise noch modifiziert, sodass eine große Vielfalt an Leistungskennzahlen in Abschlüssen und der sonstigen Unternehmensberichterstattung beobachtet werden kann. Fraglich ist, ob damit nützliche oder eher irreführende Informationen vermittelt werden. Aufsichtsbehörden und Abschlussadressaten sehen diese Entwicklung zwar mit zunehmender Sorge; gemäß den beim Board eingegangenen Stellungnahmen scheinen Abschlussadressaten einer gewissen Flexibilität der Unternehmen bei der Darstellung von Leistungskennzahlen indes nicht kategorisch ablehnend gegenüberzustehen, da sich die Adressaten von (nicht irreführenden) Leistungskennzahlen zusätzliche nützliche Informationen über die Leistungsfähigkeit und das Management eines Unternehmens versprechen.



Insoweit – so der IASB – sei nicht die Berichterstattung von Leistungskennzahlen als solche problematisch, sondern die Art und Weise, wie diese in der Praxis z.T. erfolgt. Bedenken bestehen bspw. dann, wenn nicht erkennbar wird, wie Leistungskennzahlen berechnet wurden, in welcher Beziehung sie zu den Abschlusszahlen stehen oder wenn aufgrund von unsteter Berechnung die Periodenvergleichbarkeit leidet. Zudem unterliegen Leistungskennzahlen i.d.R. keiner Normdefinition, sodass vermeintlich gleiche Kennzahlen von Unternehmen zu Unternehmen verschieden sein können. Hinzu kommt die Art der Darstellung, die manchmal als zu prominent eingeschätzt wird oder ein zu optimistisches Bild zeichnet. Die Diskussion umfasst des Weiteren die vielfach als besonders problematisch angesehene Verwendung von in der Gesamtergebnisrechnung verwendeten Postenbezeichnungen wie „nicht wiederkehrend“ („non-recurring“), „ungewöhnlich“ („unusual“) oder „unregelmäßig/selten auftretend“ („infrequently occurring“) sowie die Darstellung von Zwischensummen, die um solche Posten korrigiert wurden (z.B. „angepasster Gewinn“ („adjusted profit“)).

Nach Ansicht des Boards können Leistungskennzahlen unter bestimmten Voraussetzungen als nützlich angesehen werden, wobei ihre Nützlichkeit von verschiedenen Faktoren abhängt, wie bspw. der Art des Unternehmens, den Gründen für deren Angabe, der Art und Weise, wie die Angaben vorgenommen werden, deren Berechnung und wie ausführlich sie beschrieben sind. Ein allgemeiner Offenlegungsstandard müsse daher Vorschriften enthalten, die einer den tatsächlichen Verhältnissen entsprechenden Darstellung von Leistungskennzahlen gerecht werden.

Der Board sieht im Rahmen des vorliegenden Diskussionspapiers davon ab, weit verbreitete Leistungskennzahlen wie EBIT, EBITDA oder operativer Gewinn zu definieren, da dies Gegenstand des Projekts zu den Primären Abschlussbestandteilen ist. Der IASB bringt im Diskussionspapier aber zum Ausdruck, dass er gegen die Darstellung der Zwischensumme EBIT in der Gesamtergebnisrechnung keine grundsätzlichen Vorbehalte hat. Bei der Angabe der Leistungskennzahl EBITDA in der Gesamtergebnisrechnung sieht der Board eine IFRS-Konformität hingegen nur dann als gegeben an, wenn in einem Unternehmen das Gesamtkostenverfahren zur Anwendung kommt; anderenfalls bleibt die Möglichkeit der Angabe im Anhang. Zudem seien die Vorschriften des IAS 1 bzgl. der Darstellung von Zwischensummen zu beachten. Um unsachgemäße Darstellungen zu vermeiden, solle ein allgemeiner Offenlegungsstandard – so der IASB – sowohl Vorschriften zur Anwendung von Leistungskennzahlen wie EBIT und EBITDA enthalten als auch ausdrücklich zur Darstellung von „ungewöhnlichen“ oder „unregelmäßig/selten auftretenden“ Posten, die der IASB nach dem aktuellen Diskussionsstand nicht kategorisch ablehnt, da Abschlussadressaten die Offenlegung solcher Posten offenbar als hilfreich für die Prognose zukünftiger Zahlungsströme ansehen.

Der IASB weist im Diskussionspapier darauf hin, dass im Hinblick auf die Darstellung von Leistungskennzahlen als Zwischensummen in Bilanz und Gesamtergebnisrechnung bereits mit der Änderung von IAS 1 (Dezember 2014) allgemeine Vorschriften eingeführt wurden. Diese decken jedoch nicht andere Arten von Leistungskennzahlen in Abschlüssen ab, etwa solche im Anhang und in den primären Abschlussbestandteilen, die keine Zwischensummen der Bilanz oder Gesamtergebnisrechnung sind (z.B. in zusätzlichen Spalten dargestellte Pro-forma-Informationen). Dabei wurden in den Rückmeldungen an den IASB hinsichtlich der Verwendung von Leistungskennzahlen im Anhang weniger Bedenken geäußert als hinsichtlich der Verwendung von Leistungskennzahlen in den primären Abschlussbestandteilen, die keine Zwischensummen der Bilanz oder Gesamtergebnisrechnung sind. Der Board stimmt dieser Sichtweise vorläufig zu, da den Leistungskennzahlen in den primären Abschlussbestandteilen eine größere Aufmerksamkeit

durch Abschlussadressaten zuteilwird als denen im Anhang. Zudem böte sich in den primären Abschlussbestandteilen nur begrenzt Raum für die erforderlichen Erklärungen. Insoweit würde eine unangemessene Darstellung von Leistungskennzahlen in den primären Abschlussbestandteilen schwerer wiegen als im Anhang.

In Anlehnung an das Merkmal einer den tatsächlichen Verhältnissen entsprechenden Darstellung („fair presentation“) i.S.v. IAS 1 und den Entwurf des Rahmenkonzepts sowie die Änderung des IAS 1 bzgl. Zwischensummen schlägt der Board im Diskussionspapier zahlreiche Vorschriften vor, die bei der Berichterstattung von Leistungskennzahlen zu beachten wären. Dabei handelt es sich bspw. um die Art der Darstellung, die Angabe von Vergleichszahlen und Überleitungsrechnungen, Erläuterungen im Anhang, Stetigkeit sowie Kennzeichnungen, ob die Leistungskennzahl Bestandteil des Abschlusses ist und ob sie geprüft wurde.

**Abb. 3 – Anforderungen an die Bereitstellung von Leistungskennzahlen**



**4.2 Angaben zu Rechnungslegungsmethoden (Abschnitt 6 des DP)**

In diesem Abschnitt diskutiert der Board, ob in einem allgemeinen Offenlegungsstandard oder in einer unverbindlichen Leitlinie weitere Grundsätze zur Verbesserung der Nützlichkeit von Angaben zu Rechnungslegungsmethoden entwickelt werden sollten. Abschlussadressaten äußern regelmäßig Bedenken bzgl. der Angaben zu Rechnungslegungsmethoden in Abschlüssen. Zudem kam von Unternehmen die Rückmeldung, dass die bestehenden IFRS-Vorschriften wenig hilfreich seien, die Angaben zu den Rechnungslegungsmethoden sinnvoll zu gestalten.

In diesem Zusammenhang hat der Board folgende Aspekte diskutiert:

- Was macht eine Rechnungslegungsmethode wesentlich?
- Welche Angaben über wesentliche Rechnungslegungsmethoden sollten gemacht werden?
- Wo sollte die offenzulegende Rechnungslegungsmethode im Abschluss angegeben werden?

Der Board spricht sich grundsätzlich dafür aus, dass in einem allgemeinen Offenlegungsstandard zusätzliche Vorschriften enthalten sein sollten, die den Unternehmen bei der Entscheidung behilflich sind, welche Rechnungslegungsmethoden anzugeben sind. Nach vorläufiger Ansicht des Boards ist eine Rechnungslegungsmethode als wesentlich anzusehen und gemäß IAS 1.117 entsprechend offenzulegen, wenn sie erforderlich ist, den Abschluss für den primären Abschlussadressaten verständlich zu machen.

Der Board hat im Rahmen seiner Diskussion eine Zuordnung der Rechnungslegungsmethoden in drei Kategorien vorgenommen, anhand derer er das Erfordernis der Offenlegung von Rechnungslegungsmethoden erläutert. Zu Kategorie 1 sollen solche gehören, die zwingend erforderlich für das Verständnis des Abschlusses sind und sich auf wesentliche Posten, Transaktionen oder Ereignisse beziehen. Nach vorläufiger Sicht des Boards sind zu Kategorie 1 gehörende Rechnungslegungsmethoden stets anzugeben. Zu Kategorie 2 sollen solche gehören, die nicht in Kategorie 1 fallen, aber sich auf Posten, Transaktionen oder Ereignisse beziehen, die aufgrund des Betrags oder der Art als wesentlich anzusehen sind. Auch für diese Kategorie sieht der Board eine Angabepflicht. Zu Kategorie 3 sollen Rechnungslegungsmethoden gehören, die das Unternehmen bei der Erstellung des Abschlusses verwendet und die nicht in Kategorie 1 oder 2 fallen. Hierfür sieht der Board keine Angabepflicht. Rechnungslegungsmethoden, die nicht zur Erstellung des Abschlusses herangezogen werden, sollen auch nicht berichtet werden.

In Bezug auf Rechnungslegungsmethoden der drei Kategorien vertritt der Board die vorläufige Ansicht, dass ein allgemeiner Offenlegungsstandard

- die verfolgte Zielsetzung der anzugebenden Rechnungslegungsmethoden erläutern soll,
- die drei Kategorien von Rechnungslegungsmethoden beschreiben soll, einschließlich der Klarstellung, dass nur solche anzugeben sind, die dem Verständnis des Abschlusses dienen (Kategorie 1 und 2), und
- erklären soll, dass Rechnungslegungsmethoden der Kategorie 3 nicht anzugeben sind.

Zielsetzung hinsichtlich der Darstellung von Rechnungslegungsmethoden ist die Bereitstellung unternehmensspezifischer Beschreibungen der Rechnungslegungsmethoden, wie sie im Unternehmen bei der Erstellung des Abschlusses zur Anwendung kamen und wie sie dem Verständnis des Abschlusses dienen. Insoweit soll in einem allgemeinen Offenlegungsstandard auch das Erfordernis der Darstellung unternehmensspezifischer Angaben klargestellt werden. Die unternehmensspezifische Berichterstattung hatte der Board bereits als ein Prinzip der effektiven Berichterstattung formuliert, sodass er insoweit keinen weiteren Handlungsbedarf bzgl. der Bereitstellung weiterer Leitlinien sieht.

Bzgl. der Frage, wo im Abschluss ein Unternehmen seine Rechnungslegungsmethoden angeben sollte, hat der Board vorläufig entschieden, dass Angaben zu wesentlichen Ermessensentscheidungen und Annahmen zusammenhängend mit den dazugehörigen Rechnungslegungsmethoden gemacht werden sollten, sofern nicht nach dem jeweiligen Ermessen des Unternehmens eine andere Anordnung die Verständlichkeit des Abschlusses erhöht. Zudem vertritt der Board die vorläufige Ansicht, dass Angaben zu Rechnungslegungsmethoden, für die ein Unternehmen wesentliche Ermessensentscheidungen oder Annahmen treffen musste, deutlich kenntlich gemacht sein sollten. Unentschieden ist der Board derzeit, ob die zu diesem Zweck zu entwickelnden Leitlinien Gegenstand eines allgemeinen Offenlegungsstandards oder unverbindlicher Leitlinien (oder einer Kombination aus beidem) sein sollten.

## 5. Vorschläge zur Verbesserung der Angabeziele und -vorschriften

### 5.1 Zentrale Angabeziele (Abschnitt 7 des DP)

Für die Entwicklung und Gestaltung von Angabezielen und konkreten Angabevorschriften wird es vielfach als erforderlich angesehen, zentrale Angabeziele zu formulieren. Derzeit fehle es hieran, was nicht zuletzt auch die Ermessensausübung der Unternehmen bzgl. der darzustellenden Informationen erschwere. Zudem könne nur durch die Entwicklung zentraler Angabeziele gewährleistet werden, dass in einzelnen IFRS ggf. enthaltene Angabeziele untereinander konsistent sind. Im Diskussionspapier stellt der IASB folgende Methoden dar, die dabei zur Anwendung kommen könnten:

- **Methode A:** Orientierung an den verschiedenen Arten der Angaben bzgl. Vermögenswerten, Schulden, Eigenkapital, Ertrag und Aufwand des Unternehmens. Hierbei könnten die Angabeziele Bestandteil der einzelnen IFRS sein. Zentrale Angabeziele könnten so entwickelt werden, dass allgemein nützliche Informationen über Vermögenswerte, Schulden, Eigenkapital, Ertrag und Aufwand bereitgestellt werden. Sie könnten dann spezieller angewendet werden als Angabeziele in einem einzelnen Standard. Die konkreten Angabevorschriften würden dann auf Basis der Angabeziele des jeweiligen Standards entwickelt werden.
- **Methode B:** Orientierung an den Angaben über die Unternehmensaktivitäten, um besser zukünftige Zahlungsmittelflüsse prognostizieren und die Rechenschaft beurteilen zu können. Bei dieser Methode müsste somit überlegt werden, welche Angaben hinsichtlich verschiedener Unternehmensaktivitäten offenzulegen wären. Angabeziele würden eher nicht standardbezogen formuliert sein; vielmehr würden zentrale Angabeziele entwickelt werden, die auf Informationen zu den Unternehmensaktivitäten abstellen. Letztere lassen sich nicht so speziell anwenden wie formulierte Angabeziele in einem einzelnen Standard, da Aktivitäten regelmäßig Sachverhalte und Transaktionen umfassen, die Gegenstand mehrerer IFRS sind. Die Entwicklung konkreter Angabevorschriften würde dann auf der Grundlage zentraler Angabeziele erfolgen.
- **Kombination aus Methode A und Methode B.**

Der Board vertritt gegenwärtig die Auffassung, die zu entwickelnden zentralen Angabeziele in einem allgemeinen Offenlegungsstandard zu platzieren. Andere Varianten hält der Board indes auch für denkbar, bspw. sämtliche Angabeziele und -vorschriften in einem gesonderten Standard abzufassen. Die Entwicklung und Anwendung von Methode A oder Methode B hat der Board noch nicht im Detail besprochen, er beschränkt sich im Diskussionspapier darauf, die Methoden vorzustellen und hiermit die Debatte über Möglichkeiten der Entwicklung von zentralen Angabezielen anzustoßen.

## 5.2 Entwurf von Angabevorschriften (Abschnitt 8 des DP)

Der letzte Abschnitt des Diskussionspapiers enthält einen vom Mitarbeiterstab des Neuseeländischen Rechnungslegungs Standards Boards (New Zealand Accounting Standards Board) entwickelten Ansatz zum Entwurf von Angabevorschriften in den IFRS. Der Ansatz zielt darauf ab, den vorgebrachten Bedenken und Problemen bzgl. Angaben Rechnung zu tragen, und illustriert, wie Zielsetzungen und Vorschriften bzgl. Angaben entwickelt werden könnten. Dieser Vorschlag ist als einer von mehreren denkbaren Ansätzen zur Entwicklung von Angabevorschriften in den IFRS zu verstehen. Ob der Ansatz Eingang in die weiteren Überlegungen des IASB finden wird, ist offen; dies hängt maßgeblich von den zum Diskussionspapier eingehenden Stellungnahmen ab.

Die Hauptmerkmale des vom neuseeländischen Mitarbeiterstab vorgeschlagenen Ansatzes sind:

- a. Formulierung von Angabezielen einschließlich eines übergeordneten Angabeziels für jeden Standard und spezielleren Unterzielen für jeden Typ von erforderlichen Informationen
- b. Aufteilung der Angabevorschriften in ein zweistufiges System, in dem der Umfang der anzugebenden Informationen von der relativen Bedeutung des Postens oder der Transaktion und vom Ausmaß an erforderlichem Ermessen bei der Bilanzierung dieses Postens oder dieser Transaktion abhängt. Die zwei Stufen umfassen zum einen die Bereitstellung zusammengefasster Informationen in ausschließlicher Abhängigkeit von Wesentlichkeitsüberlegungen, die dazu dienen, Adressaten einen allgemeinen Überblick über die Auswirkungen des Postens oder der Transaktion zu vermitteln („tier 1 disclosures“). Zum anderen sollen zusätzliche Informationen bereitgestellt werden, die erforderlich sind, um den allgemeinen Angabezielen des Standards zu genügen („tier 2 disclosures“).
- c. Größere Betonung der Ausübung von Ermessen bei der Informationsauswahl
- d. Weniger vorschreibende Wortwahl in den Angabevorschriften

Zur Veranschaulichung der Vorschläge enthält das Diskussionspapier mehrere Beispiele, die vom neuseeländischen Mitarbeiterstab entwickelt wurden.

## 6. Wie es weitergeht

Im Diskussionspapier werden am Ende eines jeweiligen Abschnitts Fragen formuliert (insgesamt 15), zu denen der IASB zusammen mit der allgemeinen Kommentierung des Papiers bis zum 2. Oktober 2017 Rückmeldung erbittet. Die im Diskussionspapier dargelegten Sichtweisen sind als vorläufig und änderbar anzusehen. Auf Basis der eingehenden Rückmeldungen wird der IASB entscheiden, ob es einen Standardentwurf geben wird, der IAS 1 ändert oder teilweise ersetzt, und /oder unverbindliche Leitlinien entwickelt werden.

Darüber hinaus ist die interessierte Öffentlichkeit dazu aufgerufen, weitere Aspekte aus dem gesamten Themenblock zu Anhangangaben in die Diskussion einzubringen. Der Board geht davon aus, dass die Rückmeldungen zu diesem Diskussionspapier auch auf andere Projekte (wie etwa das Projekt zu den primären Abschlussbestandteilen und das Forschungsprojekt zur Überprüfung der Angaben auf Standardebene) Ausstrahlungswirkung entfalten werden.

## Ihre Ansprechpartner

### Jens Berger

Tel: +49 69 75695 6581  
jensberger@deloitte.de

### Dr. Heike Bach

Tel: +49 69 75695 6470  
hbach@deloitte.de

## Hinweis

Bitte schicken Sie eine E-Mail an [mdorbath@deloitte.de](mailto:mdorbath@deloitte.de), wenn Sie Fragen zum Inhalt haben, dieser Newsletter an andere oder weitere Adressen geschickt werden soll oder Sie ihn nicht mehr erhalten wollen.

# Deloitte.

Die Deloitte GmbH Wirtschaftsprüfungsgesellschaft („Deloitte“) als verantwortliche Stelle i.S.d. BDSG und, soweit gesetzlich zulässig, die mit ihr verbundenen Unternehmen und ihre Rechtsberatungspraxis (Deloitte Legal Rechtsanwaltsgesellschaft mbH) nutzen Ihre Daten im Rahmen individueller Vertragsbeziehungen sowie für eigene Marketingzwecke. Sie können der Verwendung Ihrer Daten für Marketingzwecke jederzeit durch entsprechende Mitteilung an Deloitte, Business Development, Kurfürstendamm 23, 10719 Berlin, oder [kontakt@deloitte.de](mailto:kontakt@deloitte.de) widersprechen, ohne dass hierfür andere als die Übermittlungskosten nach den Basistarifen entstehen.

Deloitte bezieht sich auf Deloitte Touche Tohmatsu Limited („DTTL“), eine „private company limited by guarantee“ (Gesellschaft mit beschränkter Haftung nach britischem Recht), ihr Netzwerk von Mitgliedsunternehmen und ihre verbundenen Unternehmen. DTTL und jedes ihrer Mitgliedsunternehmen sind rechtlich selbstständig und unabhängig. DTTL (auch „Deloitte Global“ genannt) erbringt selbst keine Leistungen gegenüber Mandanten. Eine detailliertere Beschreibung von DTTL und ihren Mitgliedsunternehmen finden Sie auf [www.deloitte.com/de/UeberUns](http://www.deloitte.com/de/UeberUns).

Deloitte erbringt Dienstleistungen in den Bereichen Wirtschaftsprüfung, Risk Advisory, Steuerberatung, Financial Advisory und Consulting für Unternehmen und Institutionen aus allen Wirtschaftszweigen; Rechtsberatung wird in Deutschland von Deloitte Legal erbracht. Mit einem weltweiten Netzwerk von Mitgliedsgesellschaften in mehr als 150 Ländern verbindet Deloitte herausragende Kompetenz mit erstklassigen Leistungen und unterstützt Kunden bei der Lösung ihrer komplexen unternehmerischen Herausforderungen. Making an impact that matters – für mehr als 244.000 Mitarbeiter von Deloitte ist dies gemeinsames Leitbild und individueller Anspruch zugleich.

Diese Veröffentlichung enthält ausschließlich allgemeine Informationen, die nicht geeignet sind, den besonderen Umständen des Einzelfalls gerecht zu werden und ist nicht dazu bestimmt, Grundlage für wirtschaftliche oder sonstige Entscheidungen zu sein. Weder die Deloitte GmbH Wirtschaftsprüfungsgesellschaft noch Deloitte Touche Tohmatsu Limited, noch ihre Mitgliedsunternehmen oder deren verbundene Unternehmen (insgesamt das „Deloitte Netzwerk“) erbringen mittels dieser Veröffentlichung professionelle Beratungs- oder Dienstleistungen. Keines der Mitgliedsunternehmen des Deloitte Netzwerks ist verantwortlich für Verluste jedweder Art, die irgendjemand im Vertrauen auf diese Veröffentlichung erlitten hat.