IFRS Centre of Excellence
Nr. 4 | März 2018

IFRS fokussiert

IASB schlägt Änderungen an IAS 8 zur Auswirkung von Agendaentscheidungen des IFRS IC vor

Das Wichtigste in Kürze

Der International Accounting Standards Board (IASB) hat am 27. März 2018 den Standardentwurf ED/2018/1 **Accounting Policy Changes (Proposed amendments to IAS 8**) veröffentlicht. Darin werden Änderungen an IAS 8 **Rechnungslegungsmethoden, Änderungen von rechnungslegungsbezogenen Schätzungen und Fehler** vorgeschlagen, damit die rückwirkende Anwendung freiwillig geänderter Rechnungslegungsmethoden, die aus Agendaentscheidungen des IFRS Interpretations Committee (IFRS IC, vormals IFRIC) resultieren, unter bestimmten Voraussetzungen unterbleiben kann.

Bei der freiwilligen Änderung einer Rechnungslegungsmethode aufgrund einer Agendaentscheidung, die nach der aktuell geltenden Fassung von IAS 8 grundsätzlich zu einer retrospektiven Anwendung der geänderten Rechnungslegungsmethode führt, soll ein Unternehmen nach dem Vorschlag des IASB nunmehr eine Kosten-Nutzen-Beurteilung vornehmen. Wenn die Kosten des Unternehmens für die Ermittlung der periodenspezifischen Effekte oder der kumulierten Auswirkung der Änderung den erwarteten Nutzen für die Abschlussadressaten übersteigen, braucht die neue Rechnungslegungsmethode nicht rückwirkend angewandt zu werden. Diese Ausnahmeregelung soll ausschließlich für Änderungen von Rechnungslegungsmethoden aufgrund einer Agendaentscheidung und nicht für andere freiwillige Änderungen von Rechnungslegungsmethoden gelten.

Der IASB schlägt ergänzend vor, für die Kosten-Nutzen-Beurteilung entsprechende Anwendungsleitlinien („application guidance“) in den Standard aufzunehmen.

Da es sich um einen Standardentwurf handelt, wird zunächst kein Erstanwendungszeitpunkt festgelegt. Dies erfolgt im Rahmen der Beratungen („redeliberations“) des IASB. Eine Regelung zur vorzeitigen Anwendung der Änderungen an IAS 8 ist im Entwurf nicht enthalten.

Die Kommentierungsfrist endet am 27. Juli 2018.

Änderung von Rechnungslegungsmethoden aufgrund von Agendaentscheidungen des IFRS IC

Hintergrund

In der Praxis resultieren Änderungen von Rechnungslegungsmethoden häufig aus Agendaentscheidungen des IFRS IC. Diese im IFRIC Update enthaltenen Veröffentlichungen dienen zwar eigentlich dem Zweck, zu begründen, warum das IFRS IC eine Fragestellung nicht in sein Arbeitsprogramm aufgenommen hat. Agendaentscheidungen enthalten darüber hinaus aber häufig zusätzliche Erläuterungen zur Bilanzierung, um eine einheitliche Anwendung der entsprechenden IFRS zu fördern. Da Agendaentscheidungen nicht Teil der (verpflichtend anzuwendenden) IFRS sind und somit auch nicht von der EU im Rahmen des Endorsement-Prozesses übernommen werden, kann eine daraus resultierende Änderung einer Rechnungslegungsmethode ausschließlich freiwilliger Natur sein. Dem liegt die Annahme zugrunde, dass die IFRS IC-Entscheidung zu einer besseren Darstellung der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage führt als die bisherige Bilanzierung des Unternehmens. Daher nehmen Unternehmen diese Agendaentscheidungen häufig zum Anlass, die eigene bilanzielle Vorgehensweise zu überprüfen und ggf. anzupassen (auch vor dem Hintergrund einer entsprechenden Erwartungshaltung seitens der Regulatoren). Vor diesem Hintergrund dürfte der Anreiz von Unternehmen, basierend auf einer Agendaentscheidung eine freiwillige Änderung einer Rechnungslegungsmethode vorzunehmen, ggf. besonders ausgeprägt sein.

Hinzu kommt, dass für die materiellen Äußerungen in Agendaentscheidungen niemals (erleichternde) Übergangsvorschriften gelten können, da dies nur bei vom IASB verabschiedeten IFRS und Interpretationen möglich ist. Hier knüpft der IASB an und stellt fest, dass eine solche freiwillige Änderung in manchen Situationen eine Herausforderung darstellen kann, da IAS 8 grundsätzlich eine rückwirkende Anwendung verlangt. D.h. die Änderung ist so im Abschluss abzubilden, als ob die Rechnungslegungsmethode stets angewandt worden wäre. Hiervon kann nur dann abgesehen werden, wenn diese Vorgehensweise undurchführbar („impractible“) ist. Nach IAS 8 ist die rückwirkende Anwendung einer Vorschrift undurchführbar, wenn dies trotz aller angemessenen Anstrengungen des Unternehmens nicht möglich ist. Diese Voraussetzung stellt in der Praxis eine sehr hohe Hürde dar. Um die freiwillige Änderung von Rechnungslegungsmethoden aufgrund von Agendaentscheidungen zu erleichtern, hat sich der IASB daher entschieden, hierzu Änderungen an IAS 8 zur Herabsetzung der Undurchführbarkeitsschwelle für die rückwirkende Anwendung vorzuschlagen.

Die vorgeschlagenen Änderungen im Detail

Definition „Agendaentscheidung“

Der IASB schlägt die Aufnahme einer Definition des Begriffs Agendaentscheidung vor. Demnach handelt es sich dabei um eine vom IFRS IC veröffentlichte Entscheidung, in der die Gründe dargelegt werden, warum eine bestimmte Fragestellung nicht in das Arbeitsprogramm des IFRS IC aufgenommen wurde.

Laut Standardentwurf kann eine Agendaentscheidung zu einer freiwilligen Änderung einer Rechnungslegungsmethode, zu einer Änderung einer rechnungslegungsbezogenen Schätzung oder zu einer Korrektur eines Fehlers aus früheren Perioden führen. Ein Unternehmen hat die Anforderungen in IAS 8 anzuwenden, um die Art und die erforderliche Bilanzierung von Änderungen, die sich aus einer Agendaentscheidung ergeben, zu bestimmen.

Einschränkungen bei rückwirkender Anwendung

Neben der bislang in IAS 8 enthaltenen Ausnahme der rückwirkenden Anwendung wegen Undurchführbarkeit soll eine weitere Ausnahme für Änderungen von Rechnungslegungsmethoden aufgrund von Agendaentscheidungen aufgenommen werden. Diese gilt in dem Umfang, in dem die Kosten des Unternehmens für die Ermittlung der periodenspezifischen Effekte oder der kumulierten Auswirkung der Änderung den erwarteten Nutzen für die Abschlussadressaten übersteigen. Hierzu soll IAS 8 um Anwendungsleitlinien zur Beurteilung von Kosten und Nutzen ergänzt werden.

Zusätzliche Ausnahme von der rückwirkenden Anwendung

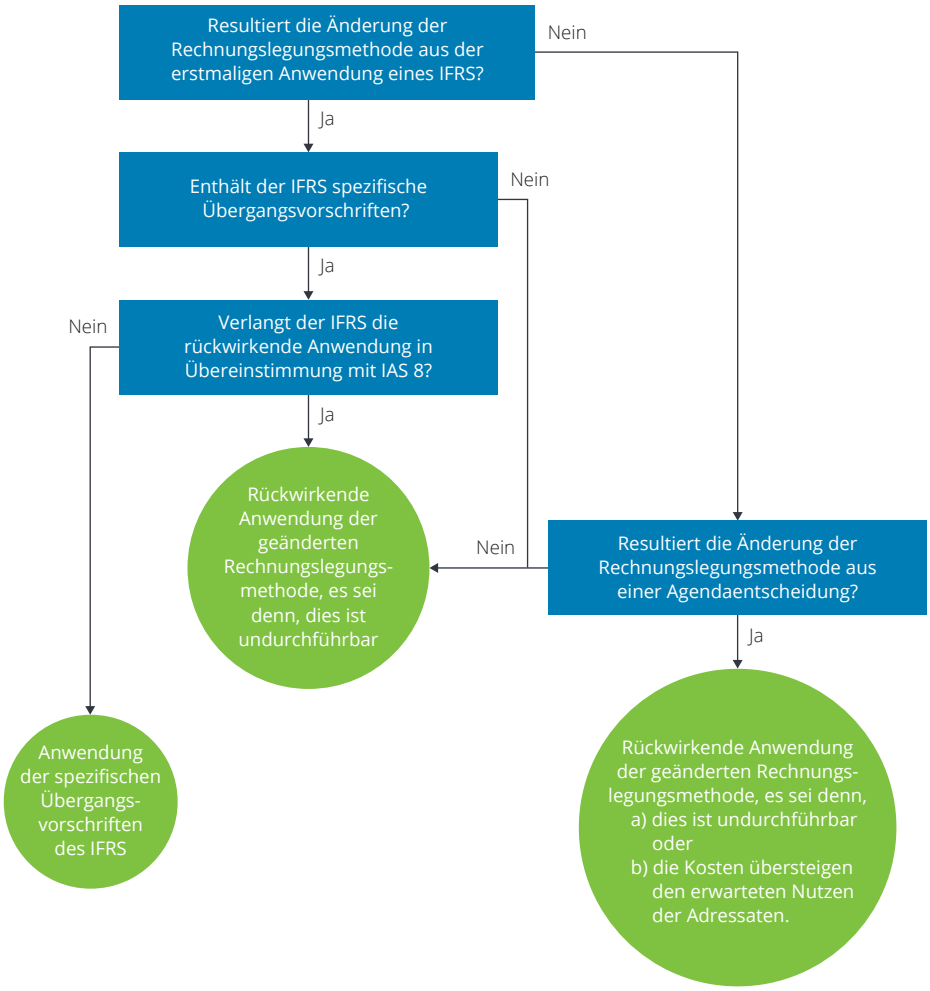
Hinsichtlich der Ermittlung der periodenspezifischen Effekte bei Vergleichsinformationen für eine oder mehrere dargestellte Perioden soll ein Unternehmen die neue Rechnungslegungsmethode auf die Buchwerte der Vermögenswerte und Schulden zu Beginn der frühesten Periode anwenden, für die der erwartete Nutzen einer rückwirkenden Anwendung für die Abschlussadressaten die Kosten für die Ermittlung der Änderungseffekte übersteigt. Das Unternehmen hat dabei eine entsprechende Anpassung des Eröffnungsbilanzwerts jedes betroffenen Eigenkapitalpostens für diese Periode vorzunehmen.

In Bezug auf die kumulierte Auswirkung der Änderung soll das Unternehmen die Vergleichsinformationen dahingehend anpassen, dass die neue Rechnungslegungsmethode prospektiv vom frühesten Zeitpunkt an angewandt wird, ab dem der erwartete Nutzen einer rückwirkenden Anwendung für die Abschlussadressaten die Kosten für die Ermittlung der Änderungseffekte übersteigt.

Anwendungsleitlinien

Aufnahme von Anwendungsleitlinien

Es wird vorgeschlagen, Anwendungsleitlinien für Änderungen an Rechnungslegungsmethoden und Ausnahmen von deren rückwirkender Anwendung als integralen Bestandteil in den Standard aufzunehmen. Die bisher in den Paragrafen 50 bis 53 von IAS 8 enthaltenen Vorschriften zur Undurchführbarkeit hinsichtlich rückwirkender Anwendung und rückwirkender Berichtigung werden unverändert in die Anwendungsleitlinien übertragen. Neu sind hingegen die Ausführungen zum erwarteten Nutzen und zu den erwarteten Kosten der rückwirkenden Anwendung einer freiwilligen Änderung einer Rechnungslegungsmethode aufgrund einer Agendaentscheidung. Das nachstehende Diagramm stellt die Vorschriften zur Änderung einer Rechnungslegungsmehode zusammenfassend dar.



Kosten-Nutzen-Analyse

Die Beurteilung, ob der erwartete Nutzen für die Abschlussadressaten die Kosten der Ermittlung der Auswirkungen der Änderung übersteigt, ist eine Ermessensentscheidung des Unternehmens, bei dem es alle relevanten Fakten und Umstände zu berücksichtigen hat.

Der IASB führt hierzu weiter aus, dass die Einschätzung des erwarteten Nutzens für die Abschlussadressaten eine unternehmensspezifische Betrachtung darstellt. Dabei berücksichtigt ein Unternehmen, wie sich das Fehlen von Informationen, die durch die rückwirkende Anwendung einer neuen Rechnungslegungsmethode bereitgestellt würden, auf die Entscheidungen auswirken könnte, die die Abschlussadressaten auf der Grundlage des Abschlusses des Unternehmens treffen. Beispiele für zu berücksichtigende Faktoren sind unter anderem:

- Art der Änderung
- Ausmaß der Änderung
- Bedeutung der Änderung für den gesamten Abschluss
- Auswirkung der Änderung auf Trendinformationen
- Umfang der Abweichung von der rückwirkenden Anwendung

Bei der Beurteilung der Kosten, die dem Unternehmen durch die Ermittlung der Auswirkungen der rückwirkenden Anwendung entstehen, berücksichtigt ein Unternehmen die zusätzlichen Kosten und den zusätzlichen Aufwand, die bzw. den es vernünftigerweise erwarten würde, um die periodenspezifischen Effekte oder die kumulierte Auswirkung der Änderung zu ermitteln. Zusätzliche Kosten sind alle Kosten, von denen ein Unternehmen vernünftigerweise erwartet, dass sie über die bereits angefallenen Kosten hinausgehen, um die zur Bestimmung der periodenspezifischen Effekte oder der kumulierten Auswirkung der Änderung erforderlichen Informationen zu erhalten. Ebenso ist zusätzlicher Aufwand jeder Aufwand, den ein Unternehmen vernünftigerweise über die bereits unternommenen Anstrengungen hinaus erwartet, um an diese Informationen zu gelangen. Bei dieser Beurteilung berücksichtigt ein Unternehmen unter anderem,

a. ob die für die rückwirkende Anwendung der neuen Rechnungslegungsmethode und/oder die Anpassung von Vergleichsinformationen aus früheren Perioden erforderlichen Informationen vernünftigerweise ohne unangemessenen Kosten- und Zeitaufwand verfügbar sind,

b. sowie den Umfang der Abweichung von der rückwirkenden Anwendung. Je größer der Umfang dieser Abweichung ist, desto größer ist der Umfang der notwendigen Analyse zur Beurteilung, ob die Kosten zur Bestimmung der Auswirkungen der rückwirkenden Anwendung den erwarteten Nutzen für die Abschlussadressaten übersteigen.

Angaben zur Kosten-Nutzen-Beurteilung

Anhangangaben

Die in IAS 8 bereits verlangten Anhangangaben im Falle der Undurchführbarkeit der rückwirkenden Anwendung einer geänderten Rechnungslegungsmethode sind auch in den Fällen einer freiwilligen Änderung von Rechnungslegungsmethoden aufgrund von Agendaentscheidungen zu machen. Für solche Änderungen sind darüber hinaus noch Angaben insbesondere zum Kosten-Nutzen-Verhältnis vorzunehmen.

Übergangsvorschriften und Erstanwendungszeitpunkt

Der Standardentwurf enthält noch keinen Erstanwendungszeitpunkt. Dieser wird vom IASB im Rahmen der erneuten Beratungen festgelegt.

Die Änderungen sollen erstmals angewendet werden auf freiwillig geänderte Rechnungslegungsmethoden aufgrund von Agendaentscheidungen, die am oder nach dem Erstanwendungszeitpunkt erfolgen.

Eine freiwillige vorzeitige Anwendung ist nicht vorgesehen, da der IASB hierfür keine Notwendigkeit sieht.

Ihre Ansprechpartner

Jens Berger
Tel: +49 (0)69 75695 6581
jensberger@deloitte.de

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

Hinweis

Bitte schicken Sie eine E-Mail an 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 widersprechen, ohne dass hierfür andere als die Übermittlungskosten nach den Basistarifen entstehen.

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.

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.

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 rund 263.900 Mitarbeiter von Deloitte ist dies gemeinsames Leitbild und individueller Anspruch zugleich.

Stand 3/2018