



IFRS fokussiert

Im Zuge der Erstanwendung neuer Standards (IFRS 9, IFRS 15 und IFRS 16) erforderliche Angaben im Zwischenabschluss

Das Wichtigste in Kürze

- Sowohl IFRS 9 **Finanzinstrumente** als auch IFRS 15 **Erlöse aus Verträgen mit Kunden** sind für Geschäftsjahre, die am oder nach dem 01. Januar 2018 beginnen, verpflichtend anzuwenden. Für zahlreiche Unternehmen wird der erste Abschluss, in dem die Auswirkungen der erstmaligen Anwendung dieser bedeutsamen Standards zum Tragen kommen, ein Zwischenabschluss für das erste Halbjahr 2018 sein. Zudem ist zeitgleich eine vorzeitige Anwendung des IFRS 16 **Leasingverhältnisse** zulässig.
- Die detaillierten Angabevorschriften in IFRS 9, IFRS 15 und IFRS 16 sind grundsätzlich nicht in verkürzten Zwischenabschlüssen gem. IAS 34 **Zwischenberichterstattung** anzuwenden. Dennoch sind gem. IAS 34 Angaben bzgl. der Auswirkungen aufgrund von Änderungen der Rechnungslegungsmethode erforderlich.
- Bei der Beurteilung eines angemessenen Umfangs an Angaben bedarf es Ermessensentscheidungen, die auch die Beurteilung des angemessenen Grads an Zusammenfassung betreffen, der je nach Ausmaß der aus der Anwendung neuer Standards resultierenden Änderungen unterschiedlich ausfallen kann.
- In IAS 34 sind mit Übernahme von IFRS 15 einige Angabevorschriften zu Erlösen ergänzt worden. Diese sind im Jahr der Erstanwendung und in folgenden Geschäftsjahren anzuwenden.

Angabevorschriften gem. IAS 34 in Bezug auf Änderungen der Rechnungslegungsmethode

Die Standards IFRS 9 (konkret die entsprechenden Anpassungen in IFRS 7 **Finanzinstrumente: Angaben** bzgl. der erstmaligen Anwendung von IFRS 9 (IFRS 7.42I-S)), IFRS 15 und IFRS 16 enthalten ausführliche Vorschriften bzgl. Angaben, die sich zum einen auf den Übergang auf die neuen Vorschriften und zum anderen auf deren laufende Anwendung beziehen. Diese Vorschriften sind jedoch nicht direkt bei der Erstellung eines verkürzten Zwischenabschlusses gem. IAS 34 anzuwenden; vielmehr sind nur die Angaben vorzunehmen, die aus den Vorschriften des IAS 34 selbst resultieren.

Die gem. IAS 34.16(a) erforderlichen Angaben umfassen „eine Erklärung, dass im Zwischenabschluss dieselben Rechnungslegungsmethoden und Berechnungsmethoden angewandt werden wie im letzten Abschluss eines Geschäftsjahres oder, **wenn diese Methoden geändert worden sind, eine Beschreibung der Art und Auswirkung der Änderung**“. Änderungen der Rechnungslegungsmethode aufgrund der Übernahme neuer Standards sind Gegenstand dieser Vorschrift.

Zudem ist in IAS 34.15C eine allgemeine Vorschrift enthalten, die Folgendes vorsieht: „Ist ein Ereignis oder Geschäftsvorfall für das Verständnis der Veränderungen, die seit Ende des letzten Geschäftsjahres bei der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage eines Unternehmens eingetreten sind, erheblich, sollten die im Abschluss für das letzte Geschäftsjahr dazu enthaltenen Angaben im Zwischenbericht des Unternehmens erläutert und aktualisiert werden.“

Die Beurteilung der Angemessenheit von Anhangangaben zur Einhaltung dieser Vorschriften wie auch zur Erfüllung der Informationsbedürfnisse der Investoren, etwa in Bezug auf die Veränderung des berichteten Umsatzes und Gewinns, erfordert Ermessensentscheidungen, da die Angemessenheit des Umfangs der Angaben vom Ausmaß und von der Art der Änderungen abhängt, die sich aus der Anwendung des jeweiligen Standards ergeben.

Des Weiteren sollten die Unternehmen bei der Vornahme dieser Beurteilung alle zusätzlichen Angabevorschriften der jeweiligen Regulatoren bzgl. Änderungen der Rechnungslegungsmethoden beachten. Hierzu gehören bspw. auch die Vorschriften von Aufsichtsbehörden, die Finanzinstitute bei der Erstanwendung von IFRS 9 anzuwenden haben.

Anwendung dieser Vorschriften bzgl. Änderungen aufgrund von IFRS 9, IFRS 15 und IFRS 16

Bei der Beurteilung angemessener Angaben in den Zwischenabschlüssen sollten Unternehmen u.a. die nachfolgenden Aspekte beachten.

Neu angewendete Rechnungslegungsmethoden

Die Angaben sollten eine verständliche Erklärung der neuen Rechnungslegungsmethoden an sich enthalten, welche nicht bereits in der Beschreibung der Rechnungslegungsmethoden des Vorjahresabschlusses enthalten war (z.B. Abschluss zum 31.12.2017 für Unternehmen, deren Geschäftsjahr gleich dem Kalenderjahr ist). Generell gilt, dass für eine qualitativ hochwertige Beschreibung einer Rechnungslegungsmethode nicht einfach die Vorschriften des entsprechenden Standards wiederzugeben sind, sondern vielmehr zu erklären ist, wie das Unternehmen diese Vorschriften auf die jeweiligen Fakten und Umstände des Unternehmens angewendet hat. Nachfolgend einige Beispiele:

Unternehmensspezifische Angaben

- In Bezug auf IFRS 15 ist anzugeben, wie das Unternehmen das Fünf-Schritte-Modell zur Erlöserfassung auf die einzelnen bedeutsamen Erlösquellen angewendet hat. Hierbei ist auch darauf einzugehen, wie Verträge in ihre einzelnen Leistungsverpflichtungen zerlegt werden und ob Erlöse aus den einzelnen Leistungsverpflichtungen zeitraum- oder zeitpunktbezogen zu erfassen sind. Bei zeitpunktbezogener Erfassung ist auch der Zeitpunkt selbst anzugeben.
- In Bezug auf IFRS 9 ist anzugeben, ob jede wesentliche Klasse finanzieller Vermögenswerte des Unternehmens als zu fortgeführten Anschaffungskosten, als erfolgswirksam zum beizulegenden Zeitwert oder als erfolgsneutral zum beizulegenden Zeitwert klassifiziert und wie das Modell der erwarteten Kreditverluste angewendet wurde.
- In Bezug auf IFRS 16 ist anzugeben, wie die überarbeitete Definition eines Leasingverhältnisses auf die wesentlichen Nutzungsverträge oder Verträge über den Bezug der Produktionsergebnisse physischer Vermögenswerte des Unternehmens angewendet wird.

Angewendete Übergangsmethode und praktische Behelfe

IFRS 15 und IFRS 16 beinhalten ein Wahlrecht zwischen rückwirkender Anwendung und Anwendung „in laufender Rechnung“ (z.B. 01.01.2018 für Unternehmen, deren Geschäftsjahr gleich dem Kalenderjahr ist und bei denen die erstmalige Anwendung des neuen Standards in das Jahr 2018 fällt) mit Anpassung des Eigenkapitals um die Änderungen des Nettovermögens zu diesem Stichtag. Für den Übergang auf IFRS 9 ist grundsätzlich eine rückwirkende Anwendung vorgeschrieben. Für ausgewählte Sachverhalte – wie etwa die Designation von finanziellen Vermögenswerten und Schulden zum Zeitpunkt der Erstanwendung oder bzgl. der vollständigen rückwirkenden Bewertung zum beizulegenden Zeitwert und erwarteter Kreditverluste – gelten Erleichterungsvorschriften.

Zudem beinhaltet jeder Standard zahlreiche praktische Behelfe, die Unternehmen entweder beim Übergang oder laufend anwenden können. Zu Ersterem gehört z.B. die Beibehaltung der Beurteilung, ob ein bestehender Vertrag ein Leasingverhältnis darstellt. Zu Letzterem die Bilanzierung kurzfristiger Leasingverhältnisse gem. IFRS 16 und die Identifizierung wesentlicher Finanzierungskomponenten in Verträgen nach IFRS 15.

Angaben dazu, in welcher Weise ein Unternehmen von den Wahlrechten der neuen Standards Gebrauch gemacht hat, werden grundsätzlich als erforderlich anzusehen sein, sofern die hieraus resultierenden Effekte wesentlich sind.

Wesentliche Ermessensentscheidungen und Schätzungen

Jeder der neuen Standards erfordert ein sorgfältiges Vorgehen beim Treffen von Ermessensentscheidungen und die Vornahme von Schätzungen, wie nachfolgende Beispiele zeigen:

- Das Modell der erwarteten Kreditverluste des IFRS 9 erfordert die Beurteilung des Kreditrisikos sowie Vorhersagen in Bezug auf zukünftige Kreditverluste, während nach IAS 39 **Finanzinstrumente: Ansatz und Bewertung** nur die Identifizierung bereits eingetretener Verluste erforderlich war. Hierdurch wird ermittelt, ob über die gesamte Laufzeit oder einen 12-Monatszeitraum erwartete Kreditverluste in eine vorzunehmende Wertminderung einzubeziehen sind.
- Gem. IFRS 15 sind wesentliche Ermessensentscheidungen u.a. in Bezug auf die Bemessung variabler Gegenleistungen sowie Einschränkungen bzgl. deren Erfassung zu treffen, des Weiteren in Bezug auf die Bestimmung des „Einzelveräußerungspreises“ einer Leistungsverpflichtung bei der Verteilung der Gegenleistung auf die einzelnen

Wahlrechte und Erleichterungen

Leistungskomponenten und im Hinblick auf eine zeitraum- oder zeitpunktbezogene Erfassung der Gegenleistung.

- Gem. IFRS 16 sind Ermessensentscheidungen hinsichtlich des Ansatzes eines Nutzungsrechts und einer Leasingverbindlichkeit sowie ggf. deren Bewertung zu treffen. Dies erfordert u.a. die Bestimmung der Laufzeit des Leasingverhältnisses und eines angemessenen Diskontierungssatzes.

Obgleich die Vorschriften des IAS 1 **Darstellung des Abschlusses** bzgl. wesentlicher Ermessensentscheidungen und Quellen von Schätzunsicherheiten keine Anwendung auf verkürzte Zwischenabschlüsse finden, würden Angaben zu den getroffenen Ermessensentscheidungen im Zusammenhang mit der Anwendung der umfangreichen neuen Vorschriften den Informationsgehalt der Anhangangaben verbessern.

Kritische Beurteilung des Informationsgehaltes

Quantitative Auswirkungen

Sofern bisher berichtete Beträge angepasst oder kumulierte Effekte im Eigenkapital zum Zeitpunkt der Erstanwendung eines neuen Standards erfasst werden, sind solche Änderungen anzugeben und zu erklären.

Im Jahresabschluss sind Angaben bzgl. der Auswirkungen von Änderungen einer im abgelaufenen Geschäftsjahr vorgenommenen Rechnungslegungsmethode zu machen, wobei zu beachten ist, dass die neuen Standards einige Befreiungen von den allgemeinen Regelungen in IAS 8 **Rechnungslegungsmethoden, Änderungen von rechnungslegungsbezogenen Schätzungen und Fehler** zulassen. Diese für den Jahresabschluss geltenden Anforderungen sind in IAS 34 zwar nicht enthalten; Unternehmen sollten jedoch abwägen, ob quantitative oder qualitative Informationen zu den Auswirkungen im laufenden Jahr (bspw. bzgl. der erfassten Erlöse im Halbjahreszeitraum) bereitzustellen sind, um den in IAS 34.16A(a) enthaltenen Angabeanforderungen gerecht zu werden.

Beobachtung

IAS 34.16A(a) wiederholt weder die spezielle Vorschrift in IFRS 15.C8 zur Angabe des aus dem Übergang auf IFRS 15 resultierenden Anpassungsbetrages „für jeden einzelnen betroffenen Abschlussposten“ noch die Regelung in IAS 8.28(f) zur Angabe des Korrekturbetrages „für jeden einzelnen betroffenen Posten des Abschlusses“. Vielmehr sind Ermessensentscheidungen erforderlich, um den angemessenen Umfang von Angaben und deren ggf. erforderlichen Zusammenfassung zu beurteilen, damit den Adressaten die Auswirkungen der neu angewendeten Standards verständlich gemacht werden.

Des Weiteren könnten die im Jahresabschluss für den Übergang auf neue Standards vorzunehmenden Anhangangaben im Zuge der Beurteilung herangezogen werden, ob im gemäß IAS 34 aufgestellten verkürzten Zwischenabschluss ggf. weitere quantitative Angaben bereitzustellen sind, auch wenn diese Vorschriften nicht unmittelbar auf den verkürzten Zwischenabschluss Anwendung finden. So könnte insbesondere gegenüber Finanzinstituten aus Sicht der Investoren die Erwartung bestehen, dass aus der Anwendung von IFRS 9 resultierende Änderungen bei der Wertberichtigung nicht erst gemäß IFRS 7.42P im Jahresabschluss, sondern bereits zu einem früheren Zeitpunkt im Zwischenabschluss veröffentlicht werden.

In IAS 34 ergänzte Angabevorschriften bzgl. der Übernahme von IFRS 15

In IAS 34 sind zwei spezielle Angabevorschriften im Zusammenhang mit der Bilanzierung nach IFRS 15 ergänzt worden. Hierbei handelt es sich um:

- Wesentliche Wertminderungen von Vertragsvermögenswerten
- Aufgliederung von Erlösen (wie im Jahresabschluss gefordert), die den Einfluss wirtschaftlicher Faktoren auf Art, Höhe, Zeitpunkt und Unsicherheit von Erlösen und Zahlungsströmen widerspiegelt, sowie die Bereitstellung ausreichender Informationen im Hinblick darauf, die Beziehung zwischen den aufgegliederten Erlösangaben und Erlösangaben im Rahmen der Segmentberichterstattung verständlich zu machen

Diese Angaben sind sowohl in Zwischenabschlüssen im Jahr der erstmaligen Anwendung des IFRS 15 als auch in Folgejahren vorzunehmen.

Darüber hinaus ist es gem. IAS 34 erforderlich, bestimmte Angaben bzgl. des beizulegenden Zeitwerts von Finanzinstrumenten gem. IFRS 13 **Bemessung des beizulegenden Zeitwerts** und IFRS 7 in Zwischenabschlüssen zu machen. Obgleich diese Vorschriften nicht durch IFRS 9 geändert wurden, könnten sich Auswirkungen ergeben, wenn der Umfang der zum beizulegenden Zeitwert bewerteten Vermögenswerte und Schulden sich aufgrund der Anwendung des neuen Standards ändert.

Darstellung und Anpassung von Vergleichsinformationen

Die Vorschriften für die Darstellung von Vergleichsinformationen im verkürzten Zwischenabschluss sind – ebenso wie die Vorschriften in Bezug auf Angaben – im IAS 34 selbst enthalten und sehen vor, in der Bilanz Vergleichszahlen des vorangegangenen Geschäftsjahres und in der Gesamtergebnis-, Eigenkapitalveränderungs- und Kapitalflussrechnung Vergleichszahlen der Vergleichsperiode des Vorjahres anzugeben. Anders als im Jahresabschluss gibt es für den Zwischenabschluss keine Vorschrift, eine sog. dritte Bilanz (Bilanz zu Beginn der vorangegangenen Periode) aufstellen zu müssen, wenn rückwirkend die Änderung einer Rechnungslegungsmethode erfolgte.

Sofern sich Vergleichsinformationen im Jahresabschluss aufgrund der rückwirkenden Anwendung von IFRS 9 (sofern diese nicht undurchführbar ist), IFRS 15 oder IFRS 16 (falls im Zuge des Wahlrechts diese Alternative gewählt wurde) ändern werden, sind die im verkürzten Zwischenabschluss dargestellten Vergleichsinformationen ebenso anzupassen und mit entsprechenden quantitativen Angaben und Erklärungen in Bezug auf die Änderungen zu versehen.

Ihre Ansprechpartner

Jens Berger

Tel: +49 (0)69 75695 6581

jensberger@deloitte.de

Dr. Heike Bach

Tel: +49 (0)69 75695 6470

hbach@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 Basis-tarifen 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 irgendetwas 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 264.000 Mitarbeiter von Deloitte ist dies gemeinsames Leitbild und individueller Anspruch zugleich.

Stand 6/2018