

IFRS fokussiert IASB schlägt Leitlinien zur Anwendung des Konzepts der Wesentlichkeit in der Bilanzierungspraxis vor



Das Wichtigste in Kürze

- Mit dem vorliegenden Entwurf verfolgt der IASB das Ziel, das für die Bilanzierungspraxis sehr bedeutsame Konzept der Wesentlichkeit zu konkretisieren und somit besser verständlich zu machen. Die vorgeschlagenen Leitlinien sollen sowohl dabei helfen zu entscheiden, unter welchen Bedingungen Informationen als wesentlich einzustufen sind, als auch den Anwendern mehr Sicherheit bei der Einschätzung geben, wann Informationen wegzulassen sind, um eine Überfrachtung des Abschlusses mit für die Nutzer nicht entscheidungsrelevanten Informationen zu vermeiden.
- Der Entwurf des IASB durchläuft zwar den üblichen öffentlichen Konsultationsprozess (Due Process); es handelt sich aber nur um ein sog. Practice Statement, d.h. um nicht verpflichtend anzuwendende Leitlinien, die die bereits geltenden Rege-

lungen zur Wesentlichkeit konkretisieren und erläutern. Dabei steht es jedoch dem jeweiligen Rechtskreis frei, diese Leitlinien als verpflichtend anzuwendende Regeln zu übernehmen.

- Aufbauend auf der im aktuellen Entwurf für ein Rahmenkonzept (ED/2015/3 bzw. ED/2015/4)¹ enthaltenen Definition von Wesentlichkeit befasst sich der zahlreiche Beispiele enthaltende Leitfaden u.a. mit den primären Nutzern von IFRS-Abschlüssen, den Merkmalen der Wesentlichkeit und mit dem Prozess der Wesentlichkeitseinschätzung, wobei hervorzuheben ist, dass diese Einschätzung unternehmens- und situationsabhängig ist und somit bezogen auf unterschiedliche Unternehmen auch unterschiedlich ausfallen kann.

¹ Vgl. zum aktuellen Entwurf für ein Rahmenkonzept erläuternd unseren entsprechenden Newsletter IFRS fokussiert, der unter <http://www.iasplus.com/de/publications/german-publications/ifrs-fokussiert/cf> heruntergeladen werden kann.

Hintergrund

Der Entwurf eines Praxisleitfadens zur Anwendung der Wesentlichkeit in IFRS-Abschlüssen (ED/2015/8 **Application of Materiality to Financial Statements**) wurde vom IASB am 28. Oktober 2015 veröffentlicht und kann bis zum 26. Februar 2016 von der interessierten Öffentlichkeit kommentiert werden. Er hat seinen Ursprung in der im Jahr 2012 gestarteten Angabeninitiative (Disclosure Initiative), die im März 2014 offiziell um ein eigenständiges Projekt zur Wesentlichkeit erweitert wurde. Die Notwendigkeit hierfür ergab sich für den IASB insbesondere aufgrund der Auswertung der Rückmeldungen aus dem sog. Angabeforum (Disclosure Forum) im Jahr 2013, die eine große Unsicherheit bei Erstellern und Nutzern von Abschlüssen offenbarte, wie das Konzept der Wesentlichkeit in der Praxis zu verstehen und anzuwenden ist. Dabei zeigte sich, dass der Nutzen von IFRS-Abschlüssen nicht nur durch das Weglassen wesentlicher Informationen beeinträchtigt werden kann, sondern umgekehrt auch durch den Verzicht auf das Weglassen unwesentlicher Informationen. Letzteres entspringt häufig aus der Sorge der Unternehmen, in Enforcement-Verfahren Feststellungen wegen unterlassener Angaben zu erhalten, und kann zu einer Überfrachtung des Abschlusses mit nicht entscheidungsrelevanten Informationen führen. Es ist ausdrückliches Ziel des IASB, den Anwendern durch geeignete Richtlinien eine sichere Basis für die Entscheidung zu geben, welche Informationen als wesentlich und damit angabepflichtig angesehen werden und unter welchen Umständen Informationen nicht in den Abschluss aufgenommen werden sollten.

Hinweis

Der IASB weist ausdrücklich darauf hin, dass der Praxisleitfaden nicht Teil der offiziellen IFRS sein wird, sondern eine freiwillig anzuwendende Hilfestellung bei der Anwendung des Wesentlichkeitskonzepts darstellt. Er umfasst alle Teile des IFRS-Abschlusses (d.h. nicht nur die Angaben im Anhang), richtet sich aber primär an die Ersteller von Abschlüssen und ist von seiner Ausgestaltung her nicht ohne Weiteres auf die Wesentlichkeitseinschätzungen von Abschlussprüfern übertragbar – dies wird vom IASB in der den Entwurf erläuternden Grundlage für Schlussfolgerungen (Basis for Conclusions) explizit betont. Da es sich bei dem Praxisleitfaden nicht um einen verpflichtenden Teil der IFRS handelt, wird er auch nicht Gegenstand des EU-Endorsement-Verfahrens sein.

Die vorgeschlagenen Bausteine der Wesentlichkeitseinschätzung im Einzelnen

Der Praxisleitfaden basiert auf der im aktuellen Entwurf des Rahmenkonzepts enthaltenen Definition von Wesentlichkeit, nach der Informationen dann als wesentlich einzustufen sind, wenn ihr Weglassen oder ihre unzutreffende Darstellung einen Einfluss auf die Entscheidungen der primären Nutzer von IFRS-Abschlüssen haben könnten, die diese Nutzer auf der Basis der Abschlussinformationen des jeweiligen berichtenden Unternehmens treffen.

Nach einer allgemeinen Einführung in das so verstandene Wesentlichkeitskonzept geht der Praxisleitfaden auf die einzelnen Bestandteile der Definition näher ein und befasst sich mit den primären Nutzern von Abschlüssen und deren Informationsbedürfnissen. Der IASB stellt hierzu fest, dass man zwar davon ausgehen könne, dass diese Nutzer über ein gewisses Verständnis von geschäftlichen und wirtschaftlichen Aktivitäten verfügen, dass sie aber keine Finanzexperten sein müssen. Dies hat einen direkten Einfluss auf Art und Umfang der von dem berichtenden Unternehmen im Abschluss zur Verfügung zu stellenden Informationen. Dabei soll der Fokus auf den Informationsbedürfnissen typischer und rationaler Nutzer liegen. Des Weiteren ist es nicht erforderlich, sämtliche Informationsbedürfnisse aller primären Nutzer zu befriedigen.

Hinweis

Der IASB achtet nach eigener Angabe bei der Entwicklung von Standards darauf, dass durch deren Anwendung Informationen zur Verfügung gestellt werden, die für eine Vielzahl primärer Nutzer Relevanz besitzen, wobei die Regelungen in ganz unterschiedlichen Branchen anwendbar sein müssen. Bemerkenswert ist in diesem Zusammenhang die vom IASB getroffene Schlussfolgerung, dass die in den IFRS niedergelegten Anforderungen lediglich eine Basis darstellen würden, welche Informationen im IFRS-Abschluss anzugeben seien. Es genüge nicht, die Regelungen unreflektiert (im Sinne eines Automatismus) anzuwenden, sondern es seien in Abhängigkeit vom Informationsbedürfnis der primären Nutzer und bezogen auf die spezifischen Gegebenheiten des Unternehmens standardmäßig geforderte Informationen wegzulassen oder aber es sei über die Anforderungen in den IFRS hinauszugehen.

Diese Schlussfolgerung geht über die bislang im Rahmenkonzept und den IFRS enthaltenen Formulierungen hinaus, betont in besonderem Maße die Bedeutung des Ermessens (Judgement) bei den Wesentlichkeitsentscheidungen und konkretisiert somit weiter die entsprechenden Ergänzungen von IAS 1 Darstellung des Abschlusses, die im Dezember 2014 veröffentlicht wurden und für ab dem 1. Januar 2016 beginnende Geschäftsjahre anzuwenden sind. Aus dem Fokus auf das Ermessen ergibt sich auch, dass unterschiedliche Umstände dazu führen können, dass identische Informationen für das eine berichtende Unternehmen als wesentlich und für ein anderes als unwesentlich einzustufen sind. Darüber hinaus hat die Wesentlichkeitseinschätzung eines Unternehmens in Bezug auf eine spezifische Information zu jedem Abschlussstichtag aufs Neue zu erfolgen, sodass eine identische Information in einem Jahr wesentlich und in einem anderen unwesentlich sein kann – abhängig von den spezifischen Umständen, in denen sich das Unternehmen zum jeweiligen Zeitpunkt befindet. Schließlich ist darauf zu achten, dass es auch spezifische Sachverhalte und Ereignisse gibt, die entweder einzeln oder in Summe per se als wesentlich zu klassifizieren sind.

Hinweis

Entscheidend, so der IASB, sei nicht, ob eine einzelne Information dazu geeignet ist, die Entscheidungen von primären Nutzern zu beeinflussen, sondern ob diese Information im Lichte des IFRS-Abschlusses als Gesamtkonstrukt und unter den jeweiligen vorliegenden Umständen entscheidungsbeeinflussend sein könnte. Auf pauschale (quantitative) Wesentlichkeitsschwellen sei hierbei nicht abzustellen, sodass es auch für den Standardsetzer nicht angezeigt sei, in einzelnen Standards quantitative Wesentlichkeitsschwellen vorzugeben. Darüber hinaus sind bei der Anwendung des Wesentlichkeitskonzepts ohnehin immer auch qualitative Aspekte zu berücksichtigen.

Im Praxisleitfaden wird weiter erläutert, dass die Angabe von unwesentlichen Informationen zwar nicht unzulässig sei, dass eine Überfrachtung mit derartigen Informationen aber nützliche Informationen überdecken könne, sodass hier eine Grenze der Zulässigkeit der Angabe unwesentlicher Informationen gesehen werden kann. Hierbei ist darauf zu achten, dass eine im Hinblick auf den Ausweis in der Bilanz oder der Gesamtergebnisrechnung erfolgende Aggregation für sich genommen unwesentlicher Posten nicht automatisch bedeutet, dass die Darstellung dieser Posten im Anhang ebenfalls auf der gleichen Aggregationsebene erfolgen darf. Weist ein Unternehmen aus Wesentlichkeitsgründen bspw. seine sämtlichen zum beizulegenden Zeitwert bilanzierten finanziellen Vermögenswerte in einem Bilanzposten aus, kann es dennoch erforderlich sein, im Anhang unterschiedliche Klassen von finanziellen Vermögenswerten darzustellen, sofern bei der Bewertung der Vermögenswerte sehr unterschiedliche Verfahren und Inputfaktoren verwendet wurden.

Ein Weglassen von Informationen im IFRS-Abschluss kann keinesfalls mit der Begründung erfolgen, dass diese Informationen bereits an anderer Stelle außerhalb des Abschlusses (bspw. in einer Ad-hoc-Mitteilung) erfolgt ist, da der IFRS-Abschluss als ein umfassendes, in sich geschlossenes Dokument anzusehen ist.

Der IASB thematisiert im Praxisleitfaden des Weiteren den Zusammenhang zwischen der Informationsdarstellung in Bilanz und Gesamtergebnisrechnung einerseits sowie dem Anhang andererseits. Hierbei ist u.a. auf eine angemessene und aussagekräftige Verbindung zwischen den einzelnen Abschlussbestandteilen zu achten. Dass die Einschätzung der Wesentlichkeit sowohl auf Ebene der einzelnen Abschlussbestandteile als auch auf Ebene des IFRS-Abschlusses als einheitlichem Informationsinstrument zu erfolgen hat, macht der IASB mit dem Vorschlag des folgenden Prozessablaufs deutlich:

- 1) Einschätzung, welche Informationen in Bilanz und/oder Gesamtergebnisrechnung auszuweisen ist
- 2) Einschätzung, welche Informationen in den Anhang aufzunehmen und wie prominent sie dort darzustellen sind
- 3) Würdigung der Informationsdarstellung im Abschluss als Ganzem

Dem dritten Schritt kommt eine besondere Bedeutung zu, da hierbei nicht nur eine sachgerechte Ausbalancierung der Informationsvermittlung zwischen den einzelnen Abschlussbestandteilen hergestellt werden muss, sondern erneut einzuschätzen ist, ob die in den ersten beiden Schritten vorgenommenen Einstufungen von Informationen als wesentlich oder unwesentlich auch im Rahmen der Würdigung auf Ebene des Abschlusses als Ganzem sachgerecht sind. Hierbei ist u.a. zu berücksichtigen, dass Informationen in Bilanz und Gesamtergebnisrechnung von Nutzern üblicherweise eine größere Aufmerksamkeit erhalten als Informationen im Anhang und welche Informationen sich in besonderem Maße dazu eignen, eine verständliche Verbindung zwischen Bilanz/Gesamtergebnisrechnung und Anhang herzustellen.

Hinweis

Bei der Einschätzung, ob Informationen als wesentlich einzustufen sind oder nicht, darf keine Beschränkung auf das aktuelle Geschäftsjahr erfolgen. So können bspw. Informationen über einen im Vorjahr oder in einer früheren Berichtsperiode durchgeführten Unternehmenszusammenschluss auch für das aktuelle Geschäftsjahr wesentlich sein, wenn diese für die Abschlussadressaten erforderlich sind, um die Auswirkungen des Unternehmenszusammenschlusses auf die aktuelle Berichtsperiode zu verstehen. Anders könnte es sich hingegen bspw. bei einer im Vorjahr vorgenommenen Wertminderung einer Anlage verhalten, sofern im aktuellen Jahr keine Wertminderung erfasst werden muss.

Den letzten Teil des Leitfadens bildet schließlich ein Abschnitt zur Wesentlichkeit von Auslassungen und Fehlern: Es ist entsprechend zu ermitteln, ob diese einen Einfluss auf die Entscheidungen der primären Nutzer haben könnten. Hierfür genügt es nicht, bspw. schlicht den Ergebniseffekt zu betrachten, denn auch sich betragsmäßig ausgleichende Fehler oder Auslassungen können für sich genommen wesentlich sein und müssten in diesem Fall korrigiert werden. Des Weiteren dürfte eine vom Unternehmen zwecks Erreichung bestimmter Zwecke absichtlich vorgenommene unrichtige Darstellung von Informationen stets als wesentlich zu qualifizieren sein.

Erstmalige Anwendung und Übergangsvorschriften

Der Entwurf des freiwillig anzuwendenden Praxisleitfadens enthält naturgemäß keinen vorgeschlagenen Zeitpunkt des Inkrafttretens und auch keine Übergangsvorschriften. Der IASB weist zudem darauf hin, dass die noch ausstehenden Arbeiten am Rahmenkonzept sowie insbesondere auch der weitere Fortgang des Projekts zu den Offenlegungsgrundsätzen zu Änderungen des Praxisleitfadens auch nach seiner endgültigen Verabschiedung führen könnten.

Ihre Ansprechpartner

Jens Berger

Tel: +49 (0)69 75695 6581

jensberger@deloitte.de

Dr. Stefan Schreiber

Tel: +49 (0)30 25468 303

stschreiber@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.

Für weitere Informationen besuchen Sie unsere Webseite auf www.deloitte.com/de

Die Deloitte & Touche 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.

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, Steuerberatung, Corporate Finance 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 220.000 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 & Touche 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.

© 2015 Deloitte & Touche GmbH Wirtschaftsprüfungsgesellschaft

Stand 11/2015