



IFRS fokussiert

IASB veröffentlicht Praxisleitfaden zur Anwendung des Wesentlichkeitskonzepts in der Bilanzierung

Das Wichtigste in Kürze

- Mit dem vorliegenden Praxisleitfaden verfolgt der IASB das Ziel, das für die Bilanzierungspraxis sehr wichtige Konzept der Wesentlichkeit zu konkretisieren und somit besser verständlich zu machen. Der Leitfaden soll 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 Praxisleitfaden des IASB hat zwar den üblichen öffentlichen Konsultationsprozess (Due Process) durchlaufen; es handelt sich aber „nur“ um ein sog. Practice Statement, d.h. um einen nicht verpflichtend anzuwendenden Leitfaden, der die bereits geltenden Regelungen zur Wesentlichkeit konkretisiert und erläutert.
- 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 nutzerabhängig ist und somit bezogen auf unterschiedliche Unternehmen auch unterschiedlich ausfallen kann.
- Zeitgleich mit der Entwicklung des Praxisleitfadens hat der IASB Änderungen an IAS 1 **Darstellung des Abschlusses** und IAS 8 **Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden, Änderungen von Schätzungen und Fehler** erarbeitet, durch die das Konzept der Wesentlichkeit weiter verfeinert werden soll. Der Änderungsentwurf wurde vom IASB am 14. September 2017 veröffentlicht (siehe hierzu unseren entsprechenden IFRS fokussiert Newsletter auf www.iasplus.de).

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. Der IASB plant, das Rahmenkonzept noch im Jahr 2017 endgültig zu verabschieden.

Hintergrund

Der Entwurf eines Praxisleitfadens zur Anwendung der Wesentlichkeit in IFRS-Abschlüssen (ED/2015/8 **Application of Materiality to Financial Statements**), auf dem der am 14. September 2017 publizierte Praxisleitfaden mit der offiziellen Bezeichnung **„Making Materiality Judgements – Practice Statement 2“** basiert, wurde vom IASB am 28. Oktober 2015 veröffentlicht. Er hatte 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, im Rahmen des Enforcement Feststellungen wegen unterlassener Informationsbereitstellung zu erhalten, sei es im Anhang oder in anderen Teilen des IFRS-Abschlusses. Dies kann zu einer Überfrachtung des Abschlusses mit nicht entscheidungsrelevanten Informationen führen. Es ist ausdrückliches Ziel des IASB, den Anwendern durch geeignete Erläuterungen eine Grundlage für die Entscheidung zu geben, welche Informationen bei der Erstellung des Abschlusses als wesentlich angesehen werden und unter welchen Umständen Informationen nicht in den Abschluss aufgenommen werden sollten.

Anwendungsbereich

Der IASB weist ausdrücklich darauf hin, dass der Praxisleitfaden nicht Teil der verbindlich anzuwendenden IFRS ist, sondern eine Hilfestellung bei der Anwendung des Wesentlichkeitskonzepts darstellt. Er umfasst alle Teile des IFRS-Abschlusses (d.h. nicht nur die Angaben im Anhang), richtet sich 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 Leitfaden 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. Ebenso bleibt abzuwarten, welchen Status die Enforcement-Institutionen (z.B. die Deutsche Prüfstelle für Rechnungslegung) dem Praxisleitfaden beimessen werden.

Wesentlichkeit als unternehmens- und nutzerspezifisches Konzept

Der Praxisleitfaden basiert auf der im aktuellen Entwurf des Rahmenkonzepts enthaltenen Definition von Wesentlichkeit. Nach dieser sind Informationen dann als wesentlich einzustufen, 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. Wesentlichkeit ist ausdrücklich ein unternehmensspezifisches Konzept, wobei die in diesem Zusammenhang erforderlichen Ermessensentscheidungen im Hinblick auf die Informationsbedürfnisse der primären Nutzer von IFRS-Abschlüssen zu treffen sind.

Als drei wesentliche Kategorien von primären Nutzern nennt der IASB aktuelle und potenzielle Investoren, Kreditgeber und sonstige Fremdkapitalgeber und betont, dass es hierbei vor allem um Nutzer ginge, die nicht in der Position sind, Informationen direkt vom Unternehmen anzufordern, und somit ganz überwiegend auf die Bereitstellung von öffentlich zugänglichen Informationen angewiesen sind. Das berichtende Unternehmen

kann davon ausgehen, dass diese Nutzer über ein gewisses Verständnis von geschäftlichen und wirtschaftlichen Aktivitäten verfügen und dazu in der Lage sind, die ihnen zur Verfügung gestellten Informationen gewissenhaft zu analysieren. Die Informationsbereitstellung muss somit nicht so ausführlich sein, wie wenn „Laien“ die Zielgruppe der berichtenden Unternehmen wären.

Die Informationsbereitstellung des jeweiligen Unternehmens hängt davon ab, welche Entscheidungen seine primären Nutzer auf Basis des IFRS-Abschlusses treffen und welche Informationen sie hierfür benötigen. Der IASB nennt hier exemplarisch Informationen über die Ressourcen eines Unternehmens, bestehende Ansprüche gegenüber dem Unternehmen sowie die Effektivität und Effizienz der Leitungs- und Kontrollorgane desselben. In diesem Zusammenhang wird allerdings auch klargestellt, dass ein IFRS-Abschluss nicht sämtliche Informationen liefern kann, die primäre Nutzer für ihre Entscheidungen benötigen. Auch könne es nicht Ziel des Abschlusses sein, die sehr spezifischen Informationsbedürfnisse bestimmter Nutzer zu befriedigen. Vielmehr seien die üblichen Informationsbedürfnisse festzulegen. Dies bedeute indes nicht, dass nur über Sachverhalte zu berichten sei, die für sämtliche primären Nutzer von Bedeutung sind. Der IASB konkretisiert diesen Aspekt mit der Notwendigkeit einer schrittweisen Analyse der erforderlichen Daten, wonach die Informationsbedürfnisse der einzelnen Kategorien von primären Nutzern gesondert ermittelt werden und die entsprechenden Informationen dann für Zwecke der Berichterstattung zusammengeführt werden.

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 Grundlage 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 (und zwar selbst dann, wenn in den IFRS im Hinblick auf die Informationsbereitstellung von Mindestanforderungen gesprochen wird), oder aber es sei über die Anforderungen in den IFRS hinauszugehen. Letzteres bedeutet, dass auch die Bereitstellung von Informationen verpflichtend sein kann, die in den IFRS nicht ausdrücklich gefordert werden. Diesen Ansatz hat der IASB bereits in seinen jüngeren Standards v.a. bei den Angabepflichten einfließen lassen (z.B. IFRS 16 **Leasingverhältnisse**).

Diese Schlussfolgerung geht über die bislang im Rahmenkonzept und in 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 erneut 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.

Zusammenspiel quantitativer und qualitativer Faktoren

Ausschlaggebend, 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 Wesentlichkeitsgrenzen vorzugeben. Darüber hinaus sind bei der Anwendung des Wesentlichkeitskonzepts ohnehin immer auch qualitative Aspekte zu berücksichtigen. Als Beispiele hierfür werden im Praxisleitfaden u.a. Besonderheiten einer Transaktion (bspw. deren Unüblichkeit oder unerwartete Änderungen) sowie der wirtschaftliche, geografische oder politische Kontext von Unternehmensaktivitäten genannt. Des Weiteren kann ein zu berücksichtigender qualitativer Faktor vorliegen, wenn ein Unternehmen im Vergleich zu anderen Unternehmen derselben Branche einem höheren oder niedrigerem Risiko ausgesetzt ist. Der IASB weist schließlich darauf hin, dass qualitative und quantitative Faktoren miteinander interagieren und dass diese Interaktion Einfluss auf die Wesentlichkeitseinschätzung haben kann. So geht der IASB bspw. davon aus, dass das Vorliegen eines qualitativen Faktors die Wesentlichkeitsschwelle bei der Einschätzung eines quantitativen Faktors herabsetzt.

Ort und Menge bereitzustellender Informationen

Im Praxisleitfaden wird weiter erläutert, dass die Bereitstellung von unwesentlichen Informationen zwar nicht unzulässig sei, dass eine Überfrachtung mit derartigen Daten aber nützliche Informationen überdecken könne, sodass hier eine Grenze der Zulässigkeit der Bereitstellung 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) genannt wurden, da der IFRS-Abschluss als ein umfassendes, in sich geschlossenes Dokument anzusehen ist. Hieraus folgt auch, dass auf eine angemessene und aussagekräftige Verbindung zwischen den einzelnen Abschlussbestandteilen zu achten ist. Dabei hat die Einschätzung der Wesentlichkeit sowohl auf Ebene der einzelnen Abschlussbestandteile als auch auf Ebene des IFRS-Abschlusses als einheitlichem Informationsinstrument zu erfolgen.

Prozessmodell der Wesentlichkeitseinschätzung

Als Hilfestellung bei der Anwendung des Wesentlichkeitskonzepts gibt der IASB den berichtenden Unternehmen ein Prozessmodell an die Hand, das laut IASB zwar ausdrücklich als Beispiel zu verstehen ist, das aber dem üblichen Prozessablauf entsprechen dürfte. Es besteht aus den folgenden vier Schritten:

1. Identifizierung von Informationen, die potenziell wesentlich sein könnten (mit besonderem Augenmerk auf die Informationsbedürfnisse der primären Nutzer)
2. Einschätzung, ob die in Schritt 1 gesammelten Informationen tatsächlich wesentlich sind (wobei der Berücksichtigung von quantitativen und qualitativen Faktoren eine besondere Bedeutung zukommt)
3. Organisation der sich aus Stufe 2 ergebenden Informationen (bspw. durch Klassifizierung und Festlegung der Aggregationsebene, um eine klare und verständliche Kommunikation sicherzustellen)
4. Würdigung der Informationsdarstellung im Abschluss als Ganzem

Dem vierten 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 vorangegangenen Schritten vorgenommenen Einstufungen von Informationen als wesentlich oder unwesentlich auch im Rahmen der Würdigung auf Ebene des Abschlusses als Ganzem sachgerecht sind. Die im vierten Schritt anzustellenden Überlegungen können dazu führen, dass einzelne Prozessstufen, insbesondere Schritt 2, erneut zu durchlaufen sind und die Wesentlichkeitseinschätzungen entsprechend modifiziert werden.

Der IASB weist darauf hin, dass die einzelnen Schritte des Prozessmodells entsprechend bei der Entscheidungsfindung anzuwenden sind, ob ein Fehler i.S.v. IAS 8 **Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden, Änderungen von Schätzungen und Fehler** als wesentlich einzustufen ist oder nicht. Dies soll nicht zuletzt durch die identischen Regelungen zur Wesentlichkeit in IAS 1 und IAS 8 sichergestellt werden, wie sie im aktuellen Entwurf zur Änderung von IAS 1 und IAS 8 vom IASB vorgeschlagen werden.

Wie der IASB in einem gesonderten Abschnitt des Praxisleitfadens ausführt, gilt das Prozessmodell grundsätzlich zwar auch für die Berichterstattung über Kreditauflagen (Covenants); es müssten allerdings die folgenden beiden Fragen mit „ja“ beantwortet werden, damit die entsprechenden Informationen nicht als unwesentlich anzusehen seien:

1. Hätte die Nichteinhaltung der Vereinbarungen (Covenant Breach) einen derartigen Einfluss auf die finanzielle Situation des Unternehmens, dass hierdurch Entscheidungen der primären Nutzer beeinflusst würden?
2. Besteht nicht nur eine geringe Wahrscheinlichkeit (Remote Likelihood)², dass es zu einer Nichteinhaltung der vereinbarten Kennzahlen kommen könnte?

Hinweis

Bei der Anwendung des Prozessmodells und somit 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 früher durchgeführten Unternehmenszusammenschluss 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.

Erstmalige Anwendung

Der IASB weist darauf hin, dass der Praxisleitfaden weder bestehende IFRS geändert, noch neue Verpflichtungen eingeführt hat. Er kann in Abschlüssen freiwillig Berücksichtigung finden, die ab dem 14. September 2017 erstellt werden. Übergangsvorschriften enthält der Leitfaden naturgemäß nicht. Der Praxisleitfaden gilt ausdrücklich auch für Zwischenabschlüsse, wobei deren vom Jahresabschluss abweichende Zielsetzung zu berücksichtigen ist, primär über aktuelle Entwicklungen seit dem letzten Jahresabschluss zu berichten.

Hinweis

Der IASB hatte zwar erwogen, die Veröffentlichung des Praxisleitfadens und somit auch dessen Anwendung so lange zu verschieben, bis die noch ausstehenden Arbeiten am Rahmenkonzept sowie am Projekt zu den Offenlegungsgrundsätzen abgeschlossen sind, hat sich letztlich aber dagegen entschieden, da der Leitfaden den Anwendern so schnell wie möglich zur Verfügung gestellt werden sollte und nicht davon auszugehen sei, dass es aufgrund der noch ausstehenden Arbeiten zu Änderungen des Praxisleitfadens kommt.

Das im Praxisleitfaden dargelegte Konzept der Wesentlichkeit wird durch Änderungen an IAS 1 und IAS 8 weiter verfeinert werden. Der vom IASB erarbeitete Änderungsentwurf wurde ebenfalls am 14. September 2017 veröffentlicht (siehe hierzu unseren entsprechenden [IFRS-fokussiert-Newsletter](#)).

² Bei diesem Begriff hat sich der IASB ausdrücklich an der in IAS 37.28 enthaltenen Offenlegungsschwelle orientiert.

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.

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 Rechtsanwalts-gesellschaft 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, 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 irgendetwem im Vertrauen auf diese Veröffentlichung erlitten hat.