

Weg von der Checkliste, hin zum Judgement

Was das IFRS Practice Statement 2 „Making Materiality Judgements“ bewirken will

Gernot Hebestreit und Evelyn Teitler-Feinberg



WP/StB Professor Dr. **Gernot Hebestreit**, Wirtschaftsprüfer/Steuerberater in eigener Praxis sowie Honorarprofessor an der Westfälischen Wilhelms-Universität, Münster. Email: gernot.hebestreit@hebestreit-consulting.de



Dr. **Evelyn Teitler-Feinberg**, Inhaberin von Teitler Consulting, Accounting + Communication, Zürich. Email: consulting@teitler.ch

Der Entwurf des *Practice Statement* (Leitliniendokument) zur Wesentlichkeitseinschätzung vom Oktober 2015¹ wurde im September 2017 mit wesentlichen Änderungen umgesetzt und veröffentlicht. Da ein *Practice Statement* Leitlinien enthält, ist es nicht bindend und kann sofort angewendet werden. Das *Practice Statement* ist im Zusammenhang mit ED/2017/6 – Definition von Wesentlichkeit² und der Angabeninitiative (*Disclosure Initiative*) des IASB zu sehen. Der vorliegende Beitrag zeigt die grundlegenden Elemente des *Practice Statement 2* (PSt 2) auf und weist auf weitere geplante Änderungen hin.

1. Ziele und Struktur des *Practice Statement*

PSt2 beabsichtigt, Erstellern von Abschlüssen bzw. Finanzberichten für allgemeine Zwecke **Hilfestellung bei Wesentlichkeitsentscheidungen** im Rahmen der Aufstellung dieser Abschlüsse bzw. Berichte zu leisten. Zu diesem Zweck werden auf 34 Seiten eine Übersicht über die allgemeinen Eigenschaften von Wesentlichkeit gegeben, die Wechselwirkung mit nationalem Recht und nationalen Regulierungen erörtert, der neu eingeführte vierstufige Prozess zur Ermittlung von wesentlichen Informationen vorgestellt und Einzelfälle, wie z.B. bei Vorjahresinformationen, Fehlern, *Covenants* und unterjährigen Finanzberichten, behandelt (vgl. die Abb. 1). Das Filestück des PSt2 ist ein beispielhaftes **vierstufiges Prüfverfahren**, das den Wesentlichkeitstest fassbarer gestalten soll. Zahlreiche Beispiele illustrieren die Leitlinien. Als Ergebnis sollen primären Adressaten (bestehende und potenzielle Anleger, Kapital- und andere Kreditgeber) entscheidungsnützlichere Informationen als bisher erhalten.

2. Wesentlichkeit

PSt2 basiert auf der Definition der Wesentlichkeit gemäß dem *Conceptual Fra-*

mework: „Information is material if omitting it or misstating it could **influence decisions that users make on the basis of financial information about a specific reporting entity**. In other words, materiality is an entity-specific aspect of relevance based on the nature or magnitude, or both, of the items to which the information relates in the context of an individual entity's financial report“.³ IAS 1.7 und IAS 8.5 enthalten ähnliche Definitionen.

Bei der Wesentlichkeitseinschätzung ist zu beurteilen, ob die Informationen Entscheidungen der Adressaten beeinflussen können; es kommt nicht drauf an, dass die Adressaten ihre Entscheidungen tatsächlich ändern.

Wesentlichkeitseinschätzungen sind für die **Erfassung, Bewertung Darstellung und Offenlegung** zu treffen. Bei diesen Einschätzungen sind nicht die Informationsbedürfnisse aller, sondern nur der primären Adressaten zugrunde zu legen.⁴ Es ist zu beurteilen, ob vernünftigerweise erwartet werden kann, dass die betref-

Keywords:

- IAS 1
- IAS 8
- Wesentlichkeit
- Verschleierung
- *Practice Statement 2*
- primäre Abschlussadressaten

¹ Vgl. hierzu *Teitler-Feinberg/Hebestreit*, IRZ 2016, 277 ff.

² Vgl. hierzu IRZ 2017, 396, sowie *Busch/Zwirner*, IRZ 2018, 13 ff.

³ Vgl. Conceptual Framework QC 11.

⁴ Vgl. PSt 2.6.

fende Information Entscheidungen dieser Adressaten beeinflussen kann. Dabei kommt es nicht drauf an, dass die primären Adressaten aufgrund der Information ihre Entscheidungen tatsächlich ändern.

Als **primäre Adressaten** werden gegenwärtige oder zukünftige Eigen- und Fremdkapitalgeber angesehen.⁷ Die Informationsbedürfnisse eines einzelnen primären Adressaten sind nicht relevant. Es ist vielmehr das gemeinsame Informationsbedürfnis einzelner Gruppen von Eigen- oder Fremdkapitalgebern ausschlaggebend. Dabei ist jede Gruppe für sich zu betrachten.⁸ Hierbei kann davon ausgegangen werden, dass diese Gruppen grundlegende Kenntnisse über das Unternehmen haben und in der Lage sind, die Finanzberichterstattung zu verstehen und zu analysieren. Siehe hierzu das Beispiel 1.

Gemäß PSt 2 steht für primäre Adressaten die erwartete Rendite ihrer Investition im Vordergrund. Hierfür sind diese Adressaten insbesondere auf Informationen über die **Höhe, den Zeitpunkt und die Unsicherheit zukünftiger Cashflows** angewiesen. Ferner werden Informationen benötigt, um zu beurteilen, wie effektiv und effizient Unternehmensleitung und Überwachungsorgan die **Unternehmensressourcen** einsetzen.⁹ Dabei ist es unerheblich, ob diese Informationen den primären Adressaten auf anderen Kanälen bereits zugänglich waren.

Die Beurteilung der Wesentlichkeit hat auf der Grundlage **unternehmensspezifischer Umstände** und **externer Faktoren** zu erfolgen und muss aufgrund von im Zeitablauf unweigerlich eintretenden Veränderungen an jedem Stichtag erneut vorgenommen werden.

Soweit **nationale Vorschriften** die Angabe unwesentlicher Informationen fordern, steht dies PSt 2 nicht entgegen, solange hierdurch keine wesentlichen Informationen verschleiert werden. Umgekehrt dürfen keine wesentlichen Informationen weggelassen werden, auch wenn diese Informationen nach nationalen Vorschriften nicht offengelegt werden müssen.¹⁰

⁵ Vgl. Project Summary and Feedback Statement zu PSt 2, September 2017, 4.
⁶ Vgl. PSt 2, S. 16.
⁷ Vgl. PSt 2.13 und ED/2017/6 – Definition of Material, Amendment Proposals for IAS 1.7 and IAS 8.5.
⁸ Vgl. PSt 2.22 f.
⁹ Vgl. PSt 2.18 f.
¹⁰ Vgl. PSt 2.27 f.

Beispiel 1: Informationsbedürfnisse primärer Adressaten¹¹

Sachverhalt:

20 Gesellschafter sind mit je 5% an einem Unternehmen beteiligt. Ein Gesellschafter ist an Informationen über die Investitionen des Unternehmens in einem bestimmten Land interessiert, weil er in diesem Land ein weiteres Unternehmen betreibt.

Lösung:

Das Unternehmen kommt zu dem Schluss, dass diese Information bei vernünftiger Betrachtung Entscheidungen anderer Gesellschafter nicht beeinflussen wird. Angaben zu den Investitionen sind daher nicht erforderlich.

3. Vier Schritte zur Wesentlichkeitseinschätzung

PSt 2 führt ein vierstufiges Prüfverfahren ein, das zu einem Abschluss für allge-

meine Zwecke bzw. einem Finanzbericht führen soll, der alle wesentlichen Informationen enthält; vgl. hierzu die Abb. 2.

¹¹ Vgl. PSt 2 Beispiel E.

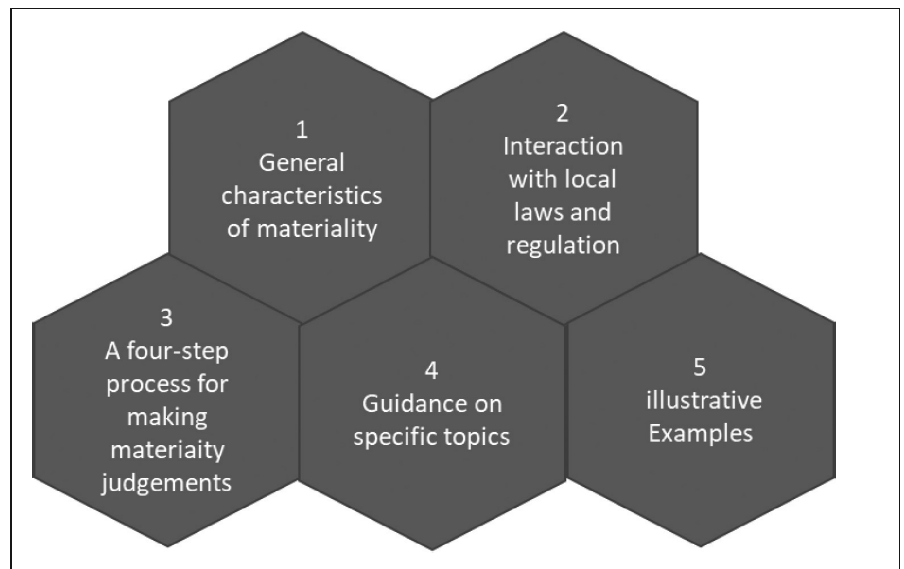


Abb. 1: Struktur des Practice Statement 2⁵

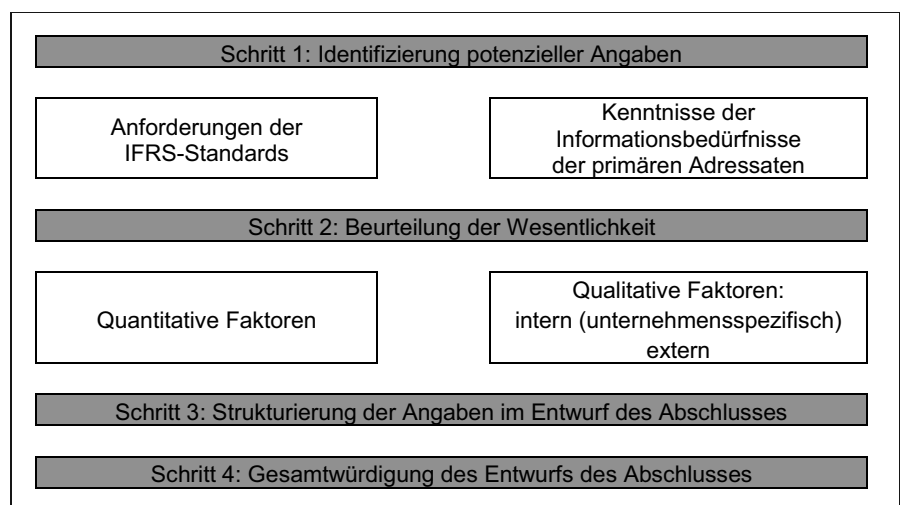


Abb. 2: Das vierstufige Verfahren zur Ermittlung wesentlicher Informationen⁶

Schritt 1: Identifizierung

Identifizierung von Informationen über Transaktionen, Ereignisse und Bedingungen, die aus Sicht der primären Adressaten **potenziell wesentlich** sind, unabhängig davon, ob diese Informationen durch einen IFRS vorgeschrieben werden.¹² In diesem Schritt dürfen **Kosten-/Nutzenüberlegungen** keine Rolle spielen, außer es wird in einem IFRS darauf hingewiesen.¹³ Als Ergebnis von Schritt 1 ergibt sich eine **Liste potenziell wesentlicher Informationen**. Siehe hierzu das Beispiel 2.

Bei der Identifizierung wesentlicher Informationen dürfen Kosten-/Nutzenüberlegungen keine Rolle spielen.

Schritt 2: Beurteilung

Beurteilung, ob diese Informationen wesentlich sind. Dabei sind **quantitative** (relative Größe¹⁶) **und qualitative Faktoren** (Natur und Wesen der Information) zu berücksichtigen.¹⁷ Als Bezugsgrößen zur Festlegung der quantitativen

Wesentlichkeit werden oft Umsätze, Rendite, Bilanz- und Cashflow-Kennzahlen herangezogen.¹⁸ **Wird die quantitative Wesentlichkeitsschwelle erreicht, dann muss die qualitative Wesentlichkeit nicht mehr geprüft werden.**¹⁹ Um die qualitative Wesentlichkeit zu beurteilen, sind sowohl

- interne (unternehmungsspezifische) als auch
- externe Faktoren

heranzuziehen, oft auch gleichzeitig für die gleiche Information. Unternehmensspezifische Gesichtspunkte sind z.B. die Einbindung von nahestehenden Personen, unübliche Charakteristika und Bedingungen einer Transaktion und Entwicklungen, die wesentlich von bereits kommunizierten Informationen abweichen.²⁰ Externe Faktoren werden u.a. bestimmt durch die geographische Lage (z.B. können in bestimmten Staaten Sonderfaktoren herrschen), die Branche (z.B. könnte für Luxusgüter die Nachfrage einbrechen) oder auch den Zustand des wirtschaftlichen Umfelds, in dem das Unternehmen tätig ist (z.B. bei einer Rezession in einem für das Unternehmen wichtigen Absatzmarkt).²¹ Sollte ein Risiko, dem andere Unternehmen der gleichen Branche ausgesetzt sind, das Unternehmen nicht treffen, dann kann auch dieser Umstand wesentlich sein.²² **Je mehr qualitative Faktoren zutreffen, desto eher ist eine Information wesentlich.**²³ Sind die primären Adressaten an einer qualitativen Information sehr interessiert, dann soll dies allein den Ausschlag für eine Offenlegung geben.²⁴ Als Ergebnis von Schritt 2 ergibt sich die **Liste wesentlicher Informationen**. Siehe hierzu die Beispiele 3 und 4.

Beispiel 2: Wesentlichkeitseinschätzungen, die zu Angaben führen können, die über einen IFRS hinausgehen¹⁴

Sachverhalt:

Ein Unternehmen hat seine wesentlichen Aktivitäten in einem Land, das sich verpflichtet hat, die Nutzung Karbon-basierter Energien zu reduzieren und daher beabsichtigt, im kommenden Jahr entsprechende Gesetze zu erlassen. Das Unternehmen betreibt ein Kohlekraftwerk in diesem Land. Aufgrund der beabsichtigten Gesetzgebung nimmt das Unternehmen im Berichtsjahr eine Wertminderung auf den erzielbaren Betrag des Kraftwerks vor. Ein Firmenwert oder ein immaterieller Vermögenswert mit unbegrenzter Lebensdauer sind in der zahlungsmittelgenerierenden Einheit nicht enthalten.

Lösung:

IAS 36.123 erfordert in diesem Fall keine Angabe der Annahmen, die das Unternehmen dem Wertminderungstest zugrunde gelegt hat. Das Unternehmen hat aber entschieden, dass die Offenlegung der Annahme über die Wahrscheinlichkeit der geplanten Gesetzgebung zur Reduzierung Karbon-basierter Energien und ihre Auswirkungen auf den erzielbaren Betrag des Kohlekraftwerks die Entscheidungen der primären Adressaten beeinflussen können. Aus diesem Grund werden Angaben über die geplante Gesetzgebung, den Umsetzungsplan und die Auswirkungen in den Abschluss aufgenommen, obwohl IAS 36 unter den gegebenen Annahmen keine entsprechende Angabe erfordert.

Beispiel 3: Transaktion mit einer nahestehenden Person, die als unwesentlich beurteilt wird¹⁵

Sachverhalt:

Nach Einschätzung des Unternehmens sind Erfolgskennzahlen für die primären Adressaten von Interesse. Das Unternehmen unterhält eine große Fahrzeugflotte und hat in der Berichtsperiode ein voll abgedrucktes Fahrzeug zum Zeitwert an eine nahestehende Person veräußert.

Lösung:

Nach Einschätzung des Unternehmens ist der Einfluss dieser Transaktion auf die Ertragslage aus quantitativer Sicht unwesentlich. Die Tatsache, dass das Fahrzeug an eine nahestehende Person verkauft wurde, könnte jedoch Entscheidungen der primären Adressaten beeinflussen. Da das Fahrzeug zum Zeitwert übertragen wurde und der Buchgewinn unwesentlich ist, kommt das Unternehmen zu dem Schluss, dass die Transaktion auch aus qualitativer Sicht unwesentlich ist, selbst wenn der Erwerber eine nahestehende Person ist. Entsprechend werden in den Abschluss keine Informationen über die Transaktion aufgenommen.

Je mehr qualitative Faktoren zutreffen, desto eher ist eine Information wesentlich.

¹² Vgl. PSt 2.35 und 38.

¹³ Vgl. PSt 2.37.

¹⁴ Vgl. PSt 2 Beispiel C.

¹⁵ Vgl. PSt 2 Beispiel J.

¹⁶ Vgl. PSt 2.41 ff. und 44 f.

¹⁷ Vgl. PSt 2.41 ff. und 46 ff.

¹⁸ Vgl. PSt 2.45.

¹⁹ Vgl. PSt 2.53.

²⁰ Vgl. PSt 2.48.

²¹ Vgl. PSt 2.49.

²² Vgl. PSt 2.51.

²³ Vgl. PSt 2.52.

²⁴ Vgl. PSt 2.55.

Beispiel 4: Einfluss externer, qualitativer Faktoren auf die Wesentlichkeits-einschätzung²⁵**Sachverhalt:**

Eine international operierende Bank hält in geringer Höhe Anleihen aus einem Land, das sich in gravierenden wirtschaftlichen Schwierigkeiten befindet. Andere international agierende Banken mit ähnlicher Geschäftstätigkeit haben Anleihen aus diesem Land in wesentlichem größerem Umfang im Bestand und sehen sich daher einem größeren Ausfallrisiko ausgesetzt.

Lösung:

IFRS 7.31 fordert die Angabe von Informationen, die eine Beurteilung ermöglichen, ob und inwieweit ein Unternehmen am Berichtsstichtag Risiken aus Finanzinstrumenten unterliegt. Zur Beurteilung, ob Informationen über den Anleihebestand wesentlich sind, bezieht die Bank das Engagement der anderen Banken in diesem Land mit ein. Die Tatsache, dass die Bank im Vergleich ein relativ geringes Exposure aufweist, ist für die primären Adressaten hilfreich, um zu beurteilen, wie effektiv die Unternehmensleitung die Ressourcen des Unternehmens vor diesem Länderrisiko geschützt hat. Die Bank kommt daher zu dem Schluss, dass die Angabe wesentlich ist und nimmt entsprechende Informationen in den Abschluss auf.

Beispiel 5: Angabe neuer Vorjahresinformationen²⁶**Sachverhalt:**

In der vorhergehenden Berichtsperiode hatte das Unternehmen nur einen niedrigen Fremdkapitalbestand. Angaben nach IFRS 7.39(a) sind deshalb aufgrund von Unwesentlichkeit unterblieben. In der laufenden Berichtsperiode hat das Unternehmen den Fremdkapitalbestand signifikant erhöht und kommt daher zu dem Schluss, dass Informationen über die Fälligkeit der finanziellen Verpflichtungen wesentlich sind und tabellarisch dargestellt werden.

Lösung:

Das Unternehmen hat zu beurteilen, ob Vorjahresangaben zur Höhe und Fälligkeit der finanziellen Verpflichtungen nunmehr wesentlich sind und wenn ja, zumindest in beschreibender Form in den Abschluss aufzunehmen [Anmerkung der Verfasser: Das IASB drückt sich hier vor einer konkreten Aussage. U.E. sollten in diesem Fall Vorjahresangaben in die Tabelle aufgenommen werden].

Schritt 3: Strukturierung

Die Angaben sind im Entwurf des Abschlusses so zu strukturieren, dass die Informationen für die primären Adressaten **klar, prägnant und präzise** sind. Um dieses Ziel zu erzielen, sollten²⁷

- wesentliche Tatsachen betont werden;
- die Informationen auf das Unternehmen maßgeschneidert werden;
- die Beschreibungen der Transaktionen, Ereignisse und Bedingungen das richtige Ausmaß treffen: Wichtiges darf nicht unterdrückt und Unwichtiges darf nicht breitgeschlagen werden;
- die Bezüge zwischen den Informationen hergestellt werden;
- aussagekräftige Formate, z.B. in Tabellenform, gewählt werden;

f. die Informationen so strukturiert und präsentiert werden, dass eine maximale zwischenbetriebliche und intertemporäre Vergleichbarkeit ermöglicht wird;

g. inhaltliche Wiederholungen vermieden werden;

h. unwesentliche Informationen, solche die wesentlich sind, nicht verschleiern.

Das Ergebnis von Schritt 3 ist der **(erste) Entwurf des vollständigen Abschlusses** für allgemeine Zwecke.

Schritt 4: Gesamtwürdigung

In Schritt 4 wird dieser Entwurf im Hinblick auf **Vollständigkeit, Klarheit und Verständlichkeit** geprüft. Bei der Beurteilung, ob das **Gesamtbild** stimmt, ist zu prüfen, ob²⁸

- alle relevanten Zusammenhänge und Bezüge zwischen den einzelnen Informationen identifiziert worden sind;
- individuell unwesentliche Informationen ggf. in ihrer Gesamtheit wesentlich sind;
- die Darstellung im Abschluss so klar und prägnant ist, dass Verschleierungen vermieden werden;
- der Abschluss eine den tatsächlichen Verhältnissen entsprechende Darstellung der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage verkörpert.

Die Beurteilung im Kontext des Gesamtabschlusses kann dazu führen, dass wieder in Schritt 2 des Prüfverfahrens eingestiegen wird und im Ergebnis²⁹

- zusätzliche Informationen offengelegt werden;
- wesentliche Informationen detaillierter erläutert werden;
- bisher als wesentlich eingestufte Informationen jetzt eliminiert werden;
- die Struktur des Abschlusses geändert werden muss;
- Informationen stärker hervorgehoben werden müssen.

Das Ergebnis von Schritt 4 ist der **(finale) Entwurf des vollständigen Abschlusses** für allgemeine Zwecke.

4. Einzelfälle

Als Ergebnis des vierstufigen Prüfprozesses können mehr oder weniger **Vorjahresinformationen** offenzulegen sein als im Vorjahresabschluss enthalten.³⁰ Vgl. das Beispiel 5.

Das Unternehmen hat zu beurteilen, ob Vorjahresangaben zur Höhe und Fälligkeit der finanziellen Verpflichtungen nunmehr wesentlich sind und wenn ja, zumindest in beschreibender Form in den Abschluss aufzunehmen [Anmerkung der Verfasser: Das IASB drückt sich hier vor einer konkreten Aussage. U.E. sollten in diesem Fall Vorjahresangaben in die Tabelle aufgenommen werden].

Für die Beurteilung der Wesentlichkeit von im Abschluss enthaltenen (kumulier-

²⁵ Vgl. PSt 2 Beispiel K.

²⁶ Vgl. PSt 2 Beispiel L.

²⁷ Vgl. PSt 2.56.

²⁸ Vgl. PSt 2.62.

²⁹ Vgl. PSt 2.60 f. und 63.

³⁰ Vgl. PSt 2.68.

Beispiel 6: Beurteilung von kumulierten Fehlern³¹**Sachverhalt:**

Ein Unternehmen hat vor drei Jahren eine Anlage erworben, die eine Nutzungsdauer von 50 Jahren und einen Restwert von 20% der Anschaffungskosten hat. Die Anlage wurde vor drei Jahren in Betrieb genommen, aber bisher nicht abgeschrieben (kumulierter Fehler). In jeder der hiervon betroffenen Berichtsperioden hat das Unternehmen den individuellen und kumulierten Fehler als unwesentlich beurteilt. Anhaltspunkte für eine fehlerhafte Wesentlichkeitseinschätzung liegen nicht vor. In der laufenden Berichtsperiode hat das Unternehmen begonnen, die Anlage planmäßig abzuschreiben. Gleichzeitig hat sich die Ertragslage des Unternehmens signifikant verschlechtert.³²

Lösung:

Bei der Beurteilung der Wesentlichkeit des kumulierten Fehlers kommt das Unternehmen in der laufenden Berichtsperiode zu dem Ergebnis, dass dieser Fehler nunmehr wesentlich ist und wendet daher IAS 8 zur Korrektur des Fehlers an.

Beispiel 7: Beurteilung der Wesentlichkeit von Informationen über Kreditvereinbarungen³³**Sachverhalt:**

Zur Überbrückung von Liquiditätsengpässen hat ein Unternehmen in der Berichtsperiode einen langfristigen Bankkredit erhalten. Die Kreditvereinbarung enthält die Bedingung, dass zu jedem Bilanzstichtag ein bestimmter Verschuldungsgrad einzuhalten ist. Bei Verletzung dieser Bedingung ist der Kredit sofort zur Rückzahlung fällig. Die Angabe dieser Bedingung ist nach nationalen Vorschriften nicht erforderlich.

Lösung:

IFRS 7.31 fordert die Angabe von Informationen, die den Adressaten eine Beurteilung der am Bilanzstichtag bestehenden Risiken aus Finanzinstrumenten ermöglichen. Bei Erstellung des Abschlusses schätzt das Unternehmen ein, ob Existenz, Art und Umfang der Kreditbedingung wesentliche Informationen darstellen. Es berücksichtigt dabei die Auswirkungen einer Verletzung der Bedingung und ihre Eintrittswahrscheinlichkeit. Das Unternehmen kommt zu dem Schluss, dass jedwede schnellere Rückführung des Kredits die Finanzlage und die Cashflows und damit auch die Entscheidungen der primären Adressaten bei vernünftiger Betrachtung beeinflussen würde.

Szenario 1:

Die Kreditbedingung wurde auf der Grundlage der aktuellen 3-Jahresplanung unter Berücksichtigung eines 10%igen Sicherheitszuschlags ermittelt.

In diesem Szenario geht das Unternehmen davon aus, dass die Eintrittswahrscheinlichkeit einer Verletzung der Kreditbedingung höher als gering (remote) ist, auch wenn es in der Vergangenheit stets die Planung realisiert hat und ein Sicherheitszuschlag erfolgt ist. Aus diesem Grund erfolgen Angaben über Existenz, Art und Umfang der Kreditbedingung.

Szenario 2:

Die Kreditbedingung wurde auf der Grundlage der aktuellen 3-Jahresplanung unter Berücksichtigung eines 200%igen Sicherheitszuschlags ermittelt.

In diesem Szenario geht das Unternehmen davon aus, dass die Eintrittswahrscheinlichkeit einer Verletzung der Kreditbedingung gering (remote) ist. Wesentliche Entscheidungsgründe sind die Planungstreue in der Vergangenheit und die Höhe des Sicherheitszuschlags. Aus diesem Grund erfolgen keine Angaben über Existenz, Art und Umfang der Kreditbedingung, auch wenn eine Verletzung die Entscheidungen der primären Adressaten bei vernünftiger Betrachtung beeinflussen kann.

ten) **Fehlern** gelten die gleichen Anforderungen wie für die Abgrenzung von wesentlichen und unwesentlichen Informationen. Insbesondere kommen die Schritte 1, 2 und 4 des vierstufigen Prüfprozesses zur Anwendung.³⁴ Siehe das Beispiel 6.

Im Fall von **Kreditvereinbarungen** oder der Verletzung von Kreditbedingungen (*Covenants*) ist zunächst zu beurteilen, inwieweit Angaben über das Bestehen derartiger Vereinbarungen und *Covenants* erforderlich sind. Sollte der vierstufige Prüfprozess zu dem Ergebnis führen, dass

- a) die Verletzung der *Covenants* wesentliche Auswirkungen auf die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage des Unternehmens hat oder haben kann, und
- b) eine Nichteinhaltung dieser *Covenants* möglich oder gar wahrscheinlich ist,

dann ist auf das Bestehen entsprechender *Covenants* und auf die Auswirkungen ihrer Nichteinhaltung im Abschluss hinzuweisen.³⁵ Bei einer nur geringen Wahrscheinlichkeit (i.S.v. IAS 37.28) der Verletzung einer Kreditbedingung ist hingegen keine Angabe erforderlich. Vgl. das Beispiel 7.

Bei **unterjähriger Finanzberichterstattung** ist die Wesentlichkeit anhand der Informationen der Zwischenberichtsperiode zu beurteilen. Bei einer Quartalsberichterstattung ist die Wesentlichkeit sowohl in Bezug auf das Quartal als auch die kumulierte Zwischenberichtsperiode zu prüfen.³⁶ Wesentliche Informationen, die bereits im vorhergehenden Jahres- oder Konzernabschluss angegeben wurden, und bei denen sich keine Änderungen in der Zwischenberichtsperiode ergeben haben, müssen bzw. sollten nicht in den unterjährigen Finanzbericht aufgenommen werden.³⁷ Siehe das Beispiel 8.

Es bleibt nur die bereits bekannte Schlussfolgerung, dass Wesentlichkeit von den jeweiligen Verhältnissen des Einzelfalls abhängt und keine noch so ausführliche Leitlinien dem Ersteller die Entscheidung abnehmen, was wesentlich und was unwesentlich ist.

³¹ Vgl. PSt 2 Beispiel O.

³² Vgl. PSt 2.79(a).

³³ Vgl. PSt 2 Beispiel P.

³⁴ Vgl. PSt 2.75.

³⁵ Vgl. PSt 2.82 f.

³⁶ Vgl. PSt 2.85.

³⁷ Vgl. PSt 2.87.

Beispiel 8: Beurteilung der Wesentlichkeit von Angaben für den Zwischen- und Jahresabschluss³⁸**Sachverhalt:**

Ein Unternehmen hat Kennzahlen zur Ertrags- und Finanzlage als für seine primären Adressaten von Interesse identifiziert. In der laufenden Berichtsperiode hat das Unternehmen den Bau eines neuen chemischen Produktionsverfahrens abgeschlossen, das allen umweltrechtlichen Anforderungen für die Herstellung und Lagerung gefährlicher Chemikalien entspricht. Das Produktionsverfahren erfüllt die Anforderungen von IAS 16.11.

Lösung:

IAS 16.74(b) fordert die Angabe von Aufwendungen der Berichtsperiode, die unter Sachanlagen im Bau aktiviert wurden. Für den Halbjahresabschluss schätzt das Unternehmen diese Angabe sowohl in quantitativer als auch qualitativer Hinsicht als wesentlich ein und nimmt entsprechende Informationen in den Anhang auf.

Im zweiten Halbjahr fallen keine weiteren Aufwendungen an. Bei der Erstellung des Jahresabschlusses kommt das Unternehmen unter Berücksichtigung quantitativer und qualitativer Faktoren zu dem Schluss, dass die Angabe unwesentlich ist. Angaben nach IAS 16.74(b) unterbleiben daher.

IASB geht davon aus, dass hierdurch klarer wird, dass zukünftig Informationen unterbleiben können, wenn die Wahrscheinlichkeit, dass diese Informationen die Entscheidungen der Adressaten beeinflussen, gering ist.^{42,43}

Im Ergebnis der Angleichung der Definitionen und zusätzlichen Klarstellungsvorschläge im Entwurf sieht der IASB **keine bedeutenden praktischen Auswirkungen** auf die Beurteilung von Wesentlichkeit.⁴⁴

Unschön an diesem Projekt: Falls die Definitionsänderungen umgesetzt werden, dann müssen das Rahmenkonzept sowie auch das in diesem Beitrag vorgestellte PSt2 wieder angepasst werden.

6. Fazit

Wer erwartet hat, dass nun alle Fragen beantwortet sind, wird enttäuscht. Einige, aber bei Weitem nicht alle Fragen werden geklärt und es bleibt nur die bereits bekannte Schlussfolgerung, dass Wesentlichkeit von den jeweiligen Verhältnissen des Einzelfalls abhängt und keine noch so ausführlichen Leitlinien dem Ersteller die Entscheidung abnehmen, was wesentlich und was unwesentlich ist. Bei konsequenter und mutiger Anwendung kann eine Reduzierung des Berichtsvolumens eintreten. Im Zweifel werden Unternehmen „sicherheitshalber“ unverändert Angaben aufnehmen, selbst wenn sie meinen, dass diese unwesentlich sind.

IRZ

³⁸ Vgl. PSt 2 Beispiel R.

³⁹ Vgl. IRZ 2017, 396.

⁴⁰ Vgl. ED/2017/6 – Definition of Material, Amendment Proposals for IAS 1.7 and IAS 8.5, S. 4.

⁴¹ Vgl. ED/2017/6 – Definition of Material, Amendment Proposals for IAS 1.7 and IAS 8.5.

⁴² Vgl. ED/2017/6 – Definition of Material, BC 5(a) und 9(b)(i).

⁴³ Zu weiteren Einzelheiten vgl. Busch/Zwirner, IRZ 2018, 13 ff.

⁴⁴ Vgl. ED/2017/6 – Definition of Material, BC21.

5. Beabsichtigte Änderungen von IAS 1 und IAS 8 bezüglich der Wesentlichkeit

Durch ED/2017/6 – „Definition von Wesentlichkeit“³⁹ wird der Wesentlichkeitsbegriff angepasst. Hieraus werden sich Auswirkungen auf die zurzeit in IAS 1 und IAB 8 enthaltenen Definitionen ergeben. Die Kommentierungsfrist endete am 15. Januar 2018. Eine Veröffentlichung der Rückmeldungen zum Standardentwurf ist für März 2018 vorgesehen. Ein Zeitpunkt des Inkrafttretens ist noch nicht festgelegt.

Die geplanten Änderungen von IAS 1 und IAS 8 streben eine **Vereinheitlichung der verschiedenen Definitionen** an. Ebenfalls ist vorgesehen, Elemente in IAS 1 in die Definition der Wesentlichkeit zu integrieren, um deren Bedeutung hervorzuheben. Zudem soll die Klarheit der Erläuterungen, welche die Definition des Wesentlichkeitsbegriffes begleiten, verbessert werden.⁴⁰

Die vorgeschlagene Definition lautet: *„Informationen sind wesentlich, wenn vernünftigerweise zu erwarten ist, dass*

*ihre Auslassung, fehlerhafte Darstellung oder Verschleierung („obscuring“) die auf der Basis des Abschlusses für allgemeine Zwecke ... getroffenen Entscheidungen der primären Adressaten dieses Abschlusses beeinflussen.“*⁴¹

Folgende drei Elemente der geplanten Definition verdienen Beachtung:

- 1. Verschleierung** von Informationen (*obscuring information*): Dieses Element ist neu in der Definition, war aber schon in IAS 1.30A zu finden: Verschleierung entsteht, wenn wesentliche Informationen zusammen mit unwesentlichen Informationen aufgeführt oder wesentliche Posten unterschiedlicher Art oder Funktion zusammengefasst werden.
- Aus den „Adressaten“ werden wie in PSt 2 **„primäre Adressaten“**.
- Die geltende Definition spricht nur von *„könnten beeinflussen“*, die vorgeschlagene von *„... vernünftigerweise ... beeinflussen könnten“*. Das bisher benutzte *„beeinflussen könnten“* ist amorpher wie das vorgeschlagene *„vernünftigerweise zu erwarten“*. Das