

An aerial photograph of a city canal, likely in Stockholm, Sweden. The canal is the central focus, with several bridges crossing it. The buildings on either side are multi-story, with some featuring green roofs. The sky is filled with soft, grey clouds, suggesting an overcast day. The overall scene is a mix of urban architecture and natural waterways.

Am 27. März 2018 hat das International Accounting Standards Board (IASB) einen Exposure Draft (ED) mit dem Titel „Accounting Policy Changes - Proposed Amendments to IAS 8“ (Änderung von Bilanzierungsmethoden - Anpassungen von IAS 8; ED/2018/1) veröffentlicht.³ Darin schlägt es bezüglich der freiwilligen Änderung einer Rechnungslegungsmethode infolge einer vom IFRS Interpretations Committee (IFRS IC) veröffentlichten Agenda-Entscheidung die Befreiung von der rückwirkenden Umsetzung der Änderung vor.



Anpassungen von IAS 8 hinsichtlich der freiwilligen Änderung von Bilanzierungsmethoden

Wichtige Fakten im Überblick

- ▶ Das IASB wurde gebeten, die Vorschrift in IAS 8 *Rechnungslegungsmethoden, Änderungen von rechnungslegungsbezogenen Schätzungen und Fehler*, dass Änderungen der Rechnungslegungsmethoden rückwirkend anzuwenden sind, es sei denn, dies ist undurchführbar, zu überdenken.
- ▶ Im ED schlägt das IASB für den Spezialfall, dass eine freiwillige Methodenänderung infolge einer Agenda-Entscheidung des IFRIC IC vorgenommen wird, eine Befreiung von der allgemeinen Pflicht zur rückwirkenden Umsetzung der Änderung vor.
- ▶ Die Kommentierungsfrist für dieses Diskussionspapier endete bereits am 27. Juli 2018. Das IASB würdigt derzeit die Rückmeldungen sowie neuere Erkenntnisse. Ein konkreter Zeitpunkt für die Finalisierung und Verabschiedung der Änderungen ist noch nicht bekannt.

³ Vgl. IASB: *Accounting Policy Changes. Proposed amendments to IAS 8: an overview, May 2018* (www.ifrs.org/-/media/project/accounting-policy-changes/ias8exposuredraftoverview.pdf)



Anpassungen von IAS 8 hinsichtlich der freiwilligen Änderung von Bilanzierungsmethoden

Hintergrund

IAS 8 *Rechnungslegungsmethoden, Änderungen von rechnungslegungsbezogenen Schätzungen und Fehler* enthält die Vorschrift, dass Änderungen der Rechnungslegungsmethoden rückwirkend anzuwenden sind, es sei denn, dies ist undurchführbar. Das IASB wurde gebeten, diese Vorschrift zu überdenken, da dies der Zielsetzung der vom IFRS IC veröffentlichten Agenda-Entscheidungen zuwiderlaufe. Die nicht verbindlichen Erläuterungen, die Bestandteil der Agenda-Entscheidungen sind, sollen die effektive und einheitliche Anwendung der IFRS unterstützen. Das Board schlägt daher eine punktuelle Änderung vor, um Änderungen von Rechnungslegungsmethoden, die aus Agenda-Entscheidungen resultieren, zu erleichtern. Im Zusammenhang mit dem ED hat das IASB ein Dokument „Accounting Policy Changes. Proposed amendments to IAS 8: an overview“ herausgegeben, in dem die Änderungen im Überblick dargestellt werden. Dieser Artikel ist an das Dokument angelehnt.

Die vorgeschlagene Änderung wurde bewusst eng gefasst und hätte nach Auffassung des IASB weder Auswirkungen auf den nicht verbindlichen Charakter der Agenda-Entscheidungen noch auf die in IAS 8 enthaltene Vorschrift, freiwillige Änderungen von Rechnungslegungsmethoden rückwirkend anzuwenden. Das Board beabsichtigt, eine neue Undurchführbarkeitsschwelle einzuführen, die auf einer Kosten-Nutzen-Analyse basiert, d. h., das Unternehmen muss den erwarteten Nutzen für die Abschlussadressaten und die Kosten, die dem Unternehmen durch die rückwirkende Anwendung der Änderungen von Rechnungslegungsmethoden entstehen, gegeneinander abwägen.

Die Bedeutung von Agenda-Entscheidungen für die von einem Unternehmen angewandten Rechnungslegungsmethoden

Eine Agenda-Entscheidung ist eine vom IFRS Interpretations Committee veröffentlichte Entscheidung, in der die Gründe dargelegt werden, warum eine bestimmte Fragestellung nicht in das Arbeitsprogramm des IFRS IC aufgenommen wurde.



Agenda-Entscheidungen enthalten häufig Erläuterungen zur Anwendung der in den IFRS enthaltenen Grundsätze und Anforderungen.

Das IFRS IC erörtert anwendungsbezogene Fragen, die von interessierten Parteien eingereicht wurden, und entscheidet, ob diese im Rahmen der Standardsetzung zu behandeln sind. Beschließt das IFRS IC, dass dies nicht notwendig ist (weil es beispielsweise zu der Feststellung gelangt ist, dass die Standards ausreichend Informationen enthalten, anhand derer Unternehmen ihre Bilanzierung festlegen können), veröffentlicht es eine Agenda-Entscheidung, in der es seine Gründe darlegt.

Agenda-Entscheidungen enthalten oft Erläuterungen, um Unternehmen bei der Anwendung der IFRS Hilfestellung zu geben, indem sie ausführen, wie die einschlägigen Grundsätze und Anforderungen in den Standards auf die eingereichte Frage anzuwenden sind. Die Erläuterungen in den Agenda-Entscheidungen dienen dem Zweck, eine einheitliche Anwendung der Standards zu fördern. Eine Agenda-Entscheidung kann daher neue Informationen enthalten, die Unternehmen veranlassen können, ihre bisherige Rechnungslegungsmethode anzupassen.

Da Agenda-Entscheidungen nicht verbindlich sind, ist eine daraus resultierende Änderung der Rechnungslegungsmethode gemäß IAS 8 freiwilliger Natur. Anders als bei zwingend anzuwendenden Änderungen, die sich aus neuen IFRS ergeben, können weder das Board noch das IFRS IC in einer Agenda-Entscheidung festlegen, wie und wann Unternehmen solche Änderungen von Rechnungslegungsmethoden umsetzen müssen. Unternehmen wenden daher die Vorschriften des IAS 8 für freiwillige Änderungen von Rechnungslegungsmethoden an, wenn sie ihre Rechnungslegung aufgrund einer Agenda-Entscheidung ändern.

Anwendung von Änderungen der Rechnungslegungsmethoden

Freiwillige Änderungen von Rechnungslegungsmethoden sind rückwirkend anzuwenden, wobei Vergleichsinformationen anzu-





Anpassungen von IAS 8 hinsichtlich der freiwilligen Änderung von Bilanzierungsmethoden

passen sind. Wenn die rückwirkende Anwendung gemäß IAS 8 jedoch undurchführbar (*impracticable*) ist, kann eine Ausnahmeregelung in Anspruch genommen werden. In einem solchen Fall ist die neue Methode ab dem Zeitpunkt anzuwenden, zu dem dies frühestens möglich ist.

Die Anwendung einer Vorschrift ist undurchführbar, wenn sie trotz aller angemessenen Bemühungen des Unternehmens nicht möglich ist.

Der Exposure Draft sieht keine Neuregelung dieser in IAS 8 enthaltenen Ausnahmvorschrift für die Anwendung von Änderungen der Rechnungslegungsmethode vor. Stattdessen schlägt er – zusätzlich zur Undurchführbarkeitsschwelle – eine alternative Schwelle vor, um die freiwillige Anwendung von Änderungen der Rechnungslegungsmethode aufgrund einer Agenda-Entscheidung zu erleichtern. Die vorgeschlagene Schwelle basiert auf einer Abwägung des erwarteten Nutzens für die Abschlussadressaten und der Kosten für das Unternehmen. Sie ist jedoch kein „Freifahrtschein“ für eine prospektive Anwendung, sondern soll ein ausgewogenes Kosten-Nutzen-Verhältnis bei der erstmaligen Anwendung von Änderungen der Rechnungslegungsmethoden, die aus Agenda-Entscheidungen resultieren, sicherstellen.

Die vorgeschlagene Schwelle

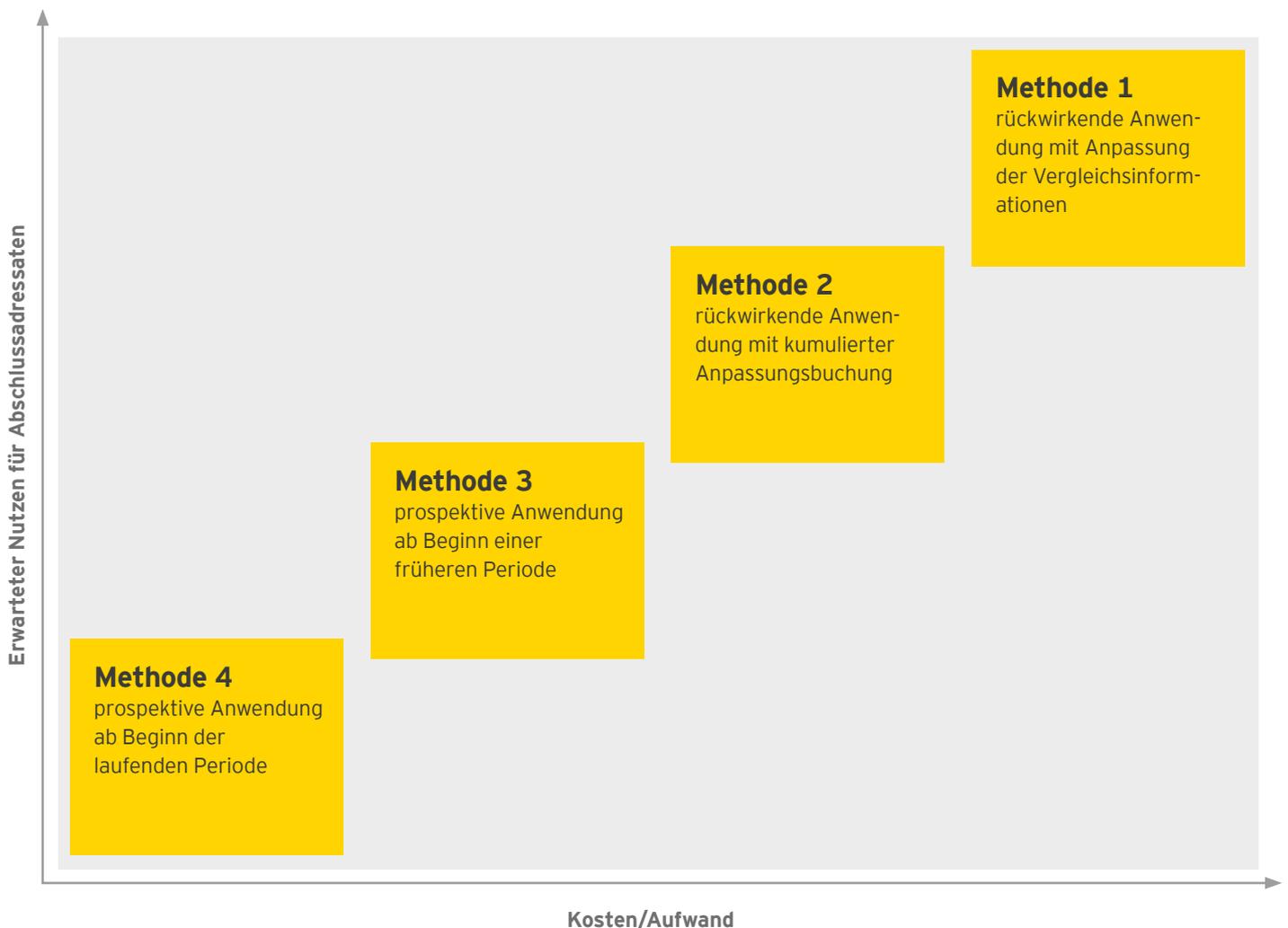
Bei Anwendung der vorgeschlagenen Kosten-Nutzen-Schwelle auf Änderungen der Rechnungslegungsmethoden aufgrund von Agenda-Entscheidungen haben Unternehmen Folgendes zu berücksichtigen:

- ▶ die zusätzlichen Kosten und den zusätzlichen Aufwand, die sie vernünftigerweise erwarten würden, um die Auswirkung der Änderung zu bestimmen, und
- ▶ wie sich das Fehlen von solchen Informationen, die durch die rückwirkende Anwendung bereitgestellt würden, auf die Entscheidungen auswirken kann, die Abschlussadressaten auf der Grundlage des Abschlusses treffen.



Das nachfolgende Schaubild⁴ veranschaulicht die unterschiedlichen Anwendungsmethoden. Grundsätzlich bietet eine rückwirkende Anwendung mit Anpassung der Vergleichsinformationen einen größeren Nutzen für Abschlussadressaten als eine pro-

spektive Anwendung. Die Umstellung von prospektiver auf rückwirkende Anwendung mit Anpassung der Vergleichsinformationen dürfte aber auch mit höheren Kosten und einem höheren Aufwand für das Unternehmen verbunden sein.



⁴ Vgl. IASB: Accounting Policy Changes. Proposed amendments to IAS 8: an overview, May 2018, S. 4.



Anpassungen von IAS 8 hinsichtlich der freiwilligen Änderung von Bilanzierungsmethoden

Anwendung der vorgeschlagenen Schwelle in der Praxis

Das folgende Beispiel⁵ zeigt, wie die vorgeschlagene Kosten-Nutzen-Schwelle anzuwenden ist.

Es wird angenommen, dass Unternehmen A auf seinen Jahresabschluss für das Geschäftsjahr zum 31. Dezember 20X7 eine Änderung einer Rechnungslegungsmethode anwendet, die aus einer Agenda-Entscheidung resultiert. Unternehmen A weist eine Vergleichsperiode aus. Die nachfolgende Tabelle zeigt, welche Überlegungen und Folgen sich aus einer solchen Änderung der Rechnungslegungsmethode ergeben. Nach aktuellem Stand ermittelt Unternehmen A, welche der nachstehenden Methoden 1 bis 4 es anwenden muss, indem es beurteilt, welche Methode durchführbar ist. Der Änderungsvorschlag sieht dagegen vor, dass Unternehmen A eine Beurteilung des erwarteten Nutzens und der erwarteten Kosten vornimmt, um die geeignete Methode auszuwählen.



⁵ Vgl. IASB: Accounting Policy Changes. Proposed amendments to IAS 8: an overview, May 2018, S. 5.



Anwendungsmethode	Diese Methode wäre anzuwenden, wenn ...	Auswirkungen auf den Jahresabschluss 20X7 von Unternehmen A
Methode 1 rückwirkende Anwendung mit Anpassung der Vergleichsinformationen	... der erwartete Nutzen aus der Anpassung aller dargestellten Perioden - als ob die neue Rechnungslegungsmethode stets angewandt worden wäre - die Kosten für die rückwirkende Anwendung mit Anpassung der Vergleichsinformationen übersteigt.	<ul style="list-style-type: none"> ▶ Unternehmen A wendet die neue Rechnungslegungsmethode sowohl auf 20X6 als auch auf 20X7 an. ▶ Zum 1. Januar 20X6 wird eine kumulierte Anpassungsbuchung vorgenommen, die den kumulierten Effekt der rückwirkenden Anwendung vor diesem Datum darstellt.
Methode 2 rückwirkende Anwendung mit kumulierter Anpassungsbuchung	... der erwartete Nutzen aus der Anwendung der neuen Rechnungslegungsmethode zu Beginn der laufenden Periode - als ob die neue Rechnungslegungsmethode stets angewandt worden wäre - die Kosten für die rückwirkende Anwendung mit kumulierter Anpassungsbuchung übersteigt (und die Kosten den erwarteten Nutzen aus Methode 1 übersteigen).	<ul style="list-style-type: none"> ▶ Unternehmen A wendet die neue Rechnungslegungsmethode auf 20X7 an. ▶ Zum 1. Januar 20X7 wird eine kumulierte Anpassungsbuchung vorgenommen, die den kumulierten Effekt der rückwirkenden Anwendung vor diesem Datum darstellt.
Methode 3 prospektive Anwendung ab Beginn einer früheren Periode	... der erwartete Nutzen aus der Anwendung der neuen Rechnungslegungsmethode auf neue Geschäftsvorfälle, Ereignisse oder Bedingungen ab dem Beginn einer früheren Periode die Kosten für die prospektive Anwendung ab Beginn einer früheren Periode übersteigt (und die Kosten den erwarteten Nutzen aus den Methoden 1 und 2 übersteigen).	<ul style="list-style-type: none"> ▶ Unternehmen A wendet die neue Rechnungslegungsmethode auf neue Geschäftsvorfälle, Ereignisse oder Bedingungen an, die nach dem 1. Januar 20X6 (dem frühesten Datum, an dem der erwartete Nutzen die Kosten übersteigt) eintreten. ▶ Für Geschäftsvorfälle, Ereignisse oder Bedingungen, die vor diesem Datum eintreten, werden keine Anpassungen vorgenommen.
Methode 4 prospektive Anwendung ab Beginn der laufenden Periode	... der erwartete Nutzen aus der Anwendung der neuen Rechnungslegungsmethode auf neue Geschäftsvorfälle, Ereignisse oder Bedingungen ab dem Beginn der laufenden Periode die Kosten für die prospektive Anwendung ab Beginn der laufenden Periode übersteigt (und die Kosten den erwarteten Nutzen aus den Methoden 1, 2 und 3 übersteigen).	<ul style="list-style-type: none"> ▶ Unternehmen A wendet die neue Rechnungslegungsmethode nur auf neue Geschäftsvorfälle, Ereignisse oder Bedingungen an, die nach dem 1. Januar 20X7 eintreten. ▶ Für Geschäftsvorfälle, Ereignisse oder Bedingungen, die vor diesem Datum eintreten, werden keine Anpassungen vorgenommen.



Anpassungen von IAS 8 hinsichtlich der freiwilligen Änderung von Bilanzierungsmethoden

Erwarteter Nutzen und erwartete Kosten

Der Exposure Draft enthält Leitlinien dazu, wie ein Unternehmen zu beurteilen hat, ob der erwartete Nutzen für Abschlussadressaten die Kosten, die dem Unternehmen für die Ermittlung der Auswirkungen der Änderung der Rechnungslegungsmethode entstünden, übersteigt. Bei dieser Beurteilung muss das Unternehmen Ermessensentscheidungen treffen und alle relevanten Tatsachen und Umstände berücksichtigen. Die vorgeschlagene Schwelle ist nicht auf die Beurteilung der Kosten beschränkt, da eine solche isolierte Betrachtung die Bedeutung des Informationsbedarfs der Abschlussadressaten außer Acht ließe.





Welche Fragen zöge ein Unternehmen bei der Beurteilung des erwarteten Nutzens und der erwarteten Kosten für die Ermittlung der Auswirkungen der Änderung der Rechnungslegungsmethode ins Kalkül?

Hier einige Beispiele

- ▶ Verfügt das Unternehmen bereits über die Informationen? Falls dies nicht der Fall ist: Können die Informationen ohne erhebliche zusätzliche Kosten oder erheblichen zusätzlichen Aufwand beschafft oder entwickelt werden?
- ▶ Welche Bedeutung hat eine mögliche Abweichung von der rückwirkenden Anpassung? Je größer die Abweichung, desto höher die Wahrscheinlichkeit, dass die Entscheidungen eines Abschlussadressaten beeinflusst werden könnten.
- ▶ Wie umfangreich ist die Änderung? Welche Art von Entscheidungen der Abschlussadressaten könnte betroffen sein, wenn die neue Rechnungslegungsmethode nicht rückwirkend angewendet wird?
- ▶ Welche Relevanz hat die Änderung? Sind die Auswirkungen auf einen bestimmten Posten beschränkt oder betreffen sie den gesamten Jahresabschluss?
- ▶ Welche Auswirkungen hat die Änderung auf Trendinformationen? Wirkt sich die Änderung beispielsweise auf häufige oder wiederkehrende Geschäftsvorfälle aus oder treten die von der Änderung betroffenen Geschäftsvorfälle weniger häufig auf?

Unsere Sichtweise

Die vorgeschlagenen Änderungen dürften Bilanzierenden Erleichterungen und Klarstellungen in Bezug auf die Anwendung von Agenda-Entscheidungen an die Hand geben. Für die grundsätzliche Frage der Abgrenzung von freiwilligen Änderungen einer Rechnungslegungsmethode und Fehlerkorrekturen liefert der ED hingegen keine zusätzlichen Regelungen.

Zu bestimmen, wann die rückwirkende Durchführung einer Änderung unterbleiben darf, weil die erwarteten Kosten den erwarteten Nutzen übersteigen, dürfte in der Praxis schwierig sein.

Unseres Erachtens sind weitere Regelungen und Klarstellungen zur Verbindlichkeit und zum Zeitpunkt der Anwendung von IFRIC-IC-Agenda-Entscheidungen notwendig.