

Praxis der IFRS-Berichterstattung

Eine empirische Analyse ausgewählter Anhangangaben
mittelständischer Unternehmen in Zusammenarbeit mit
Prof. Dr. Isabel von Keitz, Fachhochschule Münster



thek im Grundbuch einge
andpfandrecht
IFRS (IAS)
IFRS/IAS (International
Standards/International
ist die im Euroraum
internationale Rechn

Vorwort

Der Anhang gilt gemeinhin als eine der größten Herausforderungen eines IFRS-Abschlusses. So stehen die IFRS-Anwender zunächst vor der Aufgabe, alle möglichen Angabepflichten, die in den verschiedenen Standards und Interpretationen des IASB-Regelwerkes enthalten sind, zusammenzustellen. Dienlich hierbei sind Anhang-Checklisten, die z. B. von Wirtschaftsprüfungsgesellschaften jährlich herausgegeben werden.¹ Aus diesen in den Checklisten zusammengefassten annähernd 1.000 einzelnen Angabepflichten müssen die Unternehmen die herausfiltern, die unter Beachtung der Wesentlichkeit und Wirtschaftlichkeit für sie relevant sind. Wobei das IASB-Regelwerk bisher wenig Hilfestellung bei der Beurteilung der Wesentlichkeit und Wirtschaftlichkeit von Angabepflichten bietet. Im Rahmen der praktischen Umsetzung der (relevanten) Angaben bleibt schließlich vielfach die Frage, in welcher Art und Weise (Form, Detaillierungsgrad etc.) und wo im Anhang die jeweiligen Angaben zu machen sind. Die Adressaten wiederum bemängeln, dass die relevanten, entscheidungsnützlichen Informationen häufig aufgrund der Vielzahl der weniger relevanten Informationen im Anhang untergehen („disclosure overload“), die Angaben vielfach nicht hinreichend unternehmensspezifisch und z. T. wenig verständlich sind.

Der IASB hat diese Disclosure-Problematik erkannt und im Januar 2013 ein Disclosure-Projekt initiiert, mit dem durch verschiedene kurz- bis mittelfristig zu realisierende Teilprojekte der Anhang verbessert werden soll. Mit den im Dezember 2014 verabschiedeten Änderungen des IAS 1 wurde das erste Teilprojekt der Disclosure-Initiative abgeschlossen. Diese Änderungen im IAS 1 sehen u. a. Klarstellungen im Hinblick auf die Wesentlichkeiten von Anhangangaben sowie die Struktur des Anhangs vor. Im Rahmen von weiteren Teilprojekten sollen insbesondere Änderungen des IAS 7 (Kapitalflussrechnung), eine Konkretisierung des Grundsatzes der Wesentlichkeit, übergeordnete Disclosure-Grundsätze erarbeitet sowie die bestehenden Angabepflichten überprüft werden. Wann die einzelnen Teilprojekte abgeschlossen werden und welche konkreten Verbesserungen diese den Erstellern und Adressaten bringen, bleibt abzuwarten. Bis dahin müssen die Unternehmen, unter Beachtung der ab dem 01.01.2016 zu beachtenden Änderungen des IAS 1, die oben genannten Fragen bei der Anhangerstellung wie gehabt nach eigenem Ermessen klären. Die vorliegende Studie soll hierbei Hilfestellung geben.

¹Für eine aktuelle IFRS-Anhangcheckliste von Baker Tilly Roelfs wenden Sie sich bitte an einen der auf Seite 133 genannten Ansprechpartner

Im Rahmen der vorliegenden Studie wurde die praktische Umsetzung ausgewählter, in der Praxis besonders fraglicher Angabepflichten erhoben und ausgewertet. Untersucht wurden die IFRS-Konzernabschlüsse von 54 im TecDAX bzw. SDAX notierten Unternehmen. Die analysierten Erkenntnisse über die Unterschiede in der IFRS-Berichterstattung, die Praxisempfehlungen sowie die anhand von Auszügen aus den Anhängen exemplarisch dargestellte „Best Practice“ der ausgewählten Angabepflichten können allen IFRS-Anwendern in den nächsten Jahren bei der Erstellung ihrer IFRS-Abschlüsse behilflich sein.

Die Analyse wurde in 2015 unter der Leitung von Prof. Dr. Isabel von Keitz, FH Münster (MSB | Münster School of Business), in Zusammenarbeit mit Baker Tilly Roelfs, Düsseldorf durchgeführt. Ein besonderer Dank gilt Herrn Claudio Becker, B. A., Herrn Marc Hansmann, M. A. sowie Herrn Clemens Pelster, die bei der Studie mitgewirkt haben.

Prof. Dr. Isabel von Keitz
Fachhochschule Münster

WP/StB Thomas Gloth
Baker Tilly Roelfs

Juli 2016

IFRS UND AUSGEWÄHLTE ANHANGANGABEN



IFRS (IAS)

IFRS/IAS

Inhalt

Vorwort	3
Management Summary	8
Auswahl und Charakterisierung der untersuchten Abschlüsse	11
1. Gliederung und Aufbau der Abschlussbestandteile gem. IAS 1	13
1.1 Regulatorische Anforderungen und deren praktische Anwendung	13
1.2 Praxisempfehlungen	24
1.3 Best Practice-Beispiele	25
2. Angaben zu erstmalig angewandten IFRS gem. IAS 8.28	29
2.1 Regulatorische Anforderungen und deren praktische Anwendung	29
2.2 Praxisempfehlungen	33
2.3 Best Practice-Beispiele	34
3. Angaben zu Annahmen und Schätzungen gem. IAS 1.125ff.	40
3.1 Regulatorische Anforderungen und deren praktische Anwendung	40
3.2 Praxisempfehlungen	44
3.3 Best Practice-Beispiele	44
4. Angaben zu Unternehmenszusammenschlüssen gem. IFRS 3	50
4.1 Regulatorische Anforderungen und deren praktische Anwendung	50
4.2 Praxisempfehlungen	57
4.3 Best Practice-Beispiele	58
5. Angaben zu Wertminderungen nicht finanzieller Vermögenswerte gem. IAS 36	63
5.1 Regulatorische Anforderungen und deren praktische Anwendung	63
5.2 Praxisempfehlungen	71
5.3 Best Practice-Beispiele	72

6.	Angaben zu finanziellen Vermögenswerten gem. IFRS 7	81
6.1	Regulatorische Anforderungen und deren praktische Anwendung	81
6.2	Praxisempfehlungen	88
6.3	Best Practice-Beispiele	89
7.	Angaben zu Pensionszusagen gem. IAS 19	94
7.1	Regulatorische Anforderungen und deren praktische Anwendung	94
7.2	Praxisempfehlungen	101
7.3	Best Practice-Beispiele	102
8.	Angaben zu latenten Steuern gem. IAS 12	106
8.1	Regulatorische Anforderungen und deren praktische Anwendung	106
8.2	Praxisempfehlungen	111
8.3	Best Practice-Beispiele	113
9.	Segmentberichterstattung gem. IFRS 8	116
9.1	Regulatorische Anforderungen und deren praktische Anwendung	116
9.2	Praxisempfehlungen	125
9.3	Best Practice-Beispiele	126
	Literaturverzeichnis	129
	Abkürzungsverzeichnis	130
	Autoren der Studie/Haftungsausschluss	133

Management Summary

In der vorliegenden Studie wurden die IFRS-Konzernabschlüsse 2013 von 54 im SDAX oder TecDAX gelistete Unternehmen untersucht. Dabei stand die Umsetzung von ausgewählten Angabepflichten im Anhang sowie der Aufbau der anderen vier Pflichtbestandteile im Fokus.

In der vorliegenden Studie wurden die IFRS-Konzernabschlüsse 2013 von 54 im SDAX oder TecDAX gelistete Unternehmen untersucht. Dabei stand die Umsetzung von ausgewählten Angabepflichten im Anhang sowie der Aufbau der anderen vier Pflichtbestandteile im Fokus. Die wichtigsten Erkenntnisse zu Umfang, Art und Übersichtlichkeit der erhobenen Anhangangaben sowie der Gestaltung der anderen Abschlussbestandteile und die Praxisempfehlungen für die künftige Abschlusserstellung lassen sich wie folgt zusammenfassen:

- Bereits an der recht unterschiedlichen Reihenfolge der Pflichtbestandteile sowie deren Gliederungen ist erkennbar, wie uneinheitlich der Abschluss insgesamt sowie die einzelnen Bestandteile aufgebaut sind. Dies resultiert letztlich aus den fehlenden bzw. ermessenbehafteten formalen Vorgaben des IASB diesbezüglich und erschwert die Vergleichbarkeit der IFRS-Abschlüsse. Es ist auch nicht erkennbar, dass im Rahmen des Disclosure-Projektes klarere Vorschriften hierzu von Seiten des IASB geplant sind. Insofern wird empfohlen, sich an der gängigen Praxis, wie in Kapitel 1 dargestellt, für die Reihenfolge der Pflichtbestandteile sowie deren Gliederungen zu orientieren und die Navigation der Leser durch ein Inhaltsverzeichnis (inkl. Gliederung des Anhangs) zu erleichtern.
 - Wenngleich der IASB keinen konkreten Aufbau für den Anhang vorschreibt, ist es bewährte Praxis vieler IFRS-Anwender den Anhang wie folgt zu gliedern: allgemeine Angaben zum Unternehmen/Abschluss, angewandte Bilanzierungs- und Bewertungsvorschriften, Erläuterung der GuV-Posten, Erläuterung der Bilanzposten und sonstige Angaben. Ungeachtet dieser einheitlichen Untergliederung platzieren die Unternehmen gleiche Angaben z. T. in unterschiedlichen Abschnitten und/oder zusammenhängende Angabepflichten werden von einem Unternehmen in unterschiedlichen Abschnitten gemacht. Beides erschwert die Lesbarkeit der Abschlüsse für die Adressaten. Insofern wird emp-
-

fohlen, erläuternde Angaben zu einzelnen Bilanzposten und ggf. deren Auswirkungen auf Posten der Gesamtergebnisrechnung entweder komprimiert in einem Anhangsabschnitt auszuführen oder (zumindest) durch Querverweise die Zusammenhänge zu verdeutlichen. Zudem kann durch Zwischenüberschriften sowie Hervorhebungen (z. B. durch Fettdruck) die Übersichtlichkeit der Anhangangaben erhöht werden.

- Wie mit den Änderungen des IAS 1 im Dezember 2014 klargestellt wurde, können und sollten sich Umfang und Detaillierungsgrad der Anhangangaben an der (quantitativen und qualitativen) Wesentlichkeit der relevanten Abschlussposten orientieren. Dementsprechend sollten die Angaben zu Posten, die für die Beurteilung der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage von untergeordneter Bedeutung sind, so kurz wie notwendig gehalten werden. Die Angaben zu den wesentlichen Abschlussposten sollten hingegen entsprechend vollständig und verständlich gemacht werden. Lehrbuchmäßige Ausführungen sind zu vermeiden bzw. unter Berücksichtigung der unternehmensspezifischen Gegebenheiten zu konkretisieren.
 - Vor allem für die Darstellung von quantitativen Angaben, ggf. auch zur übersichtlichen Auflistung von qualitativen Angaben sind Tabellen hilfreich. Für die Gestaltung der Tabellen ist zu beachten, dass insbesondere für Disaggregation von Abschlussposten die Anzahl der Zeilen/Spalten unter Beachtung der Wesentlichkeit bestimmt werden. Die Beschriftung der Zeilen und Spalten sollte möglichst konkret und eindeutig gewählt werden. Vereinzelt kann eine zusätzliche Erläuterung und Konkretisierung in Textform sinnvoll sein. Mögliche Restposten sollten gering gehalten werden. Die Kombination von mehreren Angabepflichten in einer Tabelle darf nicht Zulasten der Übersichtlichkeit und Vollständigkeit der Angaben gehen.
-

- Wenngleich die Prüfung der (Un-)Vollständigkeit der Angaben aufgrund der Unkenntnis über die mögliche Irrelevanz der Angabepflichten nicht systematisch Gegenstand der Untersuchung war, hat sich gezeigt, dass vereinzelt verpflichtende Angaben, z. T. auch trotz erkennbarer Relevanz/Wesentlichkeit, nicht gemacht wurden. In manchen Fällen wären Fehlanzeigen hilfreich, insbesondere dann, wenn der Jahresabschlussadressat z. B. aufgrund der Geschäftstätigkeit des Unternehmens oder der Zwischenüberschriften Angaben im Anhang erwarten kann. Andererseits wurden z. T. Angaben freiwillig gemacht, die über die Mindestanforderungen hinausgingen.

Die Auflistung verdeutlicht das vielfältige Verbesserungspotenzial bei der IFRS-Berichterstattung, welches im Folgenden für die ausgewählten Ausweis- und Angabepflichten konkretisiert wird. Nicht unerwähnt bleiben soll, dass es auch viele Unternehmen gibt, bei denen die Angaben insgesamt vollständig, hinreichend konkret und übersichtlich gemacht wurden. Einige positive Beispiele werden jeweils am Ende der neun Analysefelder auszugsweise als „Best Practice“ dargestellt.

Auswahl und Charakterisierung der untersuchten Abschlüsse

Auswahl der Unternehmen

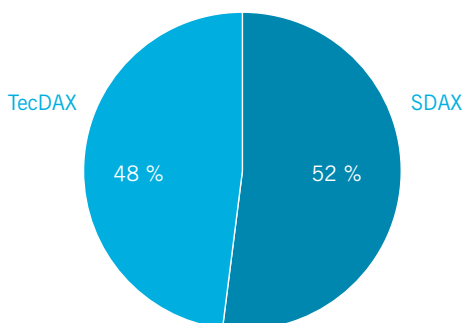
Gegenstand der Untersuchung waren die nach IFRS aufgestellten Konzernabschlüsse von 54 Unternehmen. Analysiert wurden die IFRS-Konzernabschlüsse 2013 bestehend aus Bilanz, Gesamtergebnisrechnung (inkl. GuV), Kapitalflussrechnung, Eigenkapitalveränderungsrechnung und Anhang. Die Angaben im Lagebericht wurden nicht berücksichtigt.

Die Auswahl der 54 Unternehmen erfolgte auf Basis der in der Datenbank EIKON von Thomson Reuters am 14. November 2014 aufgeführten SDAX- und TecDAX-Unternehmen. Von den insgesamt 80 im SDAX oder TecDAX gelisteten Unternehmen wurden 26 Unternehmen von der Analyse ausgeschlossen, da sie mindestens eines der folgenden Kriterien nicht erfüllten:

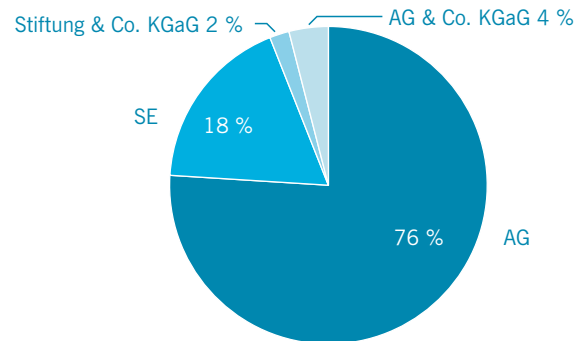
- Sitz in Deutschland,
- Bilanzstichtag zum 31.12.,
- keine Zugehörigkeit zu einer der folgenden Branchen: Banken, Finanzdienstleister, Real Estate, Finanzholding.

In den Abbildungen 1 bis 5 wird verdeutlicht, wie sich die untersuchten 54 Unternehmen hinsichtlich der Indexzugehörigkeit, der Rechtsform, der Unternehmensgröße (Umsatzerlöse und Bilanzsumme) sowie der Branchenzugehörigkeit charakterisieren lassen.

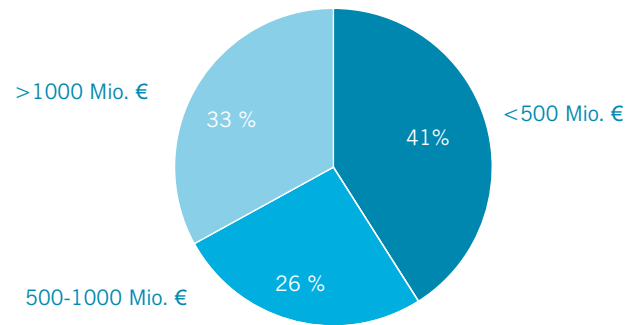
Abbildung 1:
Indexzugehörigkeit
(n = 54)



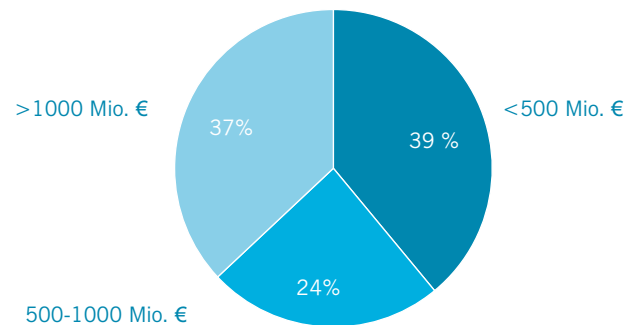
**Abbildung 2:
Rechtsform
(n = 54)**



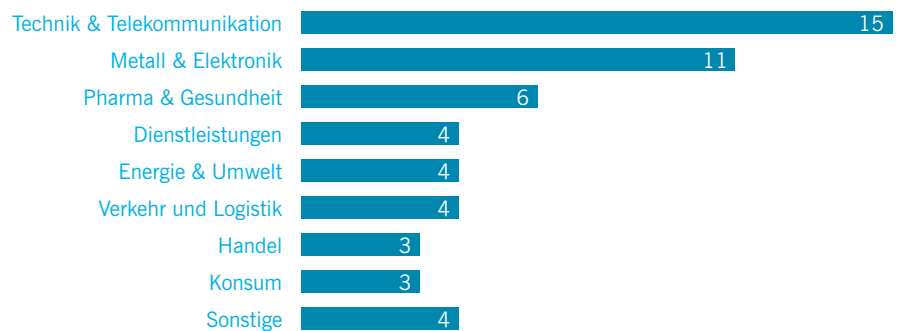
**Abbildung 3:
Umsatzerlöse
(n = 54)**



**Abbildung 4:
Bilanzsumme
(n = 54)**



**Abbildung 5:
Branchenzugehörigkeit
(n = 54)**



1. Gliederung und Aufbau der Abschlussbestandteile gem. IAS 1

1.1 Regulatorische Anforderungen und deren praktische Anwendung

Reihenfolge der Pflichtbestandteile

Gem. IAS 1.10 besteht ein IFRS-Abschluss, und zwar sowohl ein Jahres- als auch ein Konzernabschluss, mindestens aus den folgenden fünf Bestandteilen;

- Bilanz,
- Gesamtergebnisrechnung inkl. GuV (kurz: GER),
- Eigenkapitalveränderungsrechnung (kurz: EK-Spiegel),
- Kapitalflussrechnung (kurz: KFR) sowie
- Anhang.

Diese fünf Pflichtbestandteile sind von allen IFRS-Anwendern unabhängig von Rechtsform, Unternehmensgröße und Kapitalmarktorientierung aufzustellen. In welcher Reihenfolge diese Pflichtbestandteile in dem IFRS-Abschluss zu präsentieren sind, regelt der IASB indes nicht. Gem. IAS 1.11 wird allein gefordert, alle fünf Bestandteile gleichwertig darzustellen.

Die Auswertungen der 54 untersuchten IFRS-Konzernabschlüssen zeigen, dass die Platzierung der Pflichtbestandteile variantenreich ist. Allein der Anhang wird von allen 54 Unternehmen einheitlich als letzter Bestandteil angeführt, was aufgrund des Erläuterungs- und Ergänzungscharakters des Anhangs auch sachgerecht ist. Die Platzierung der anderen vier Bestandteile wird in Tabelle 1 deutlich:

Tabelle 1:
Platzierung von Bilanz, GER EK-Spiegel und KFR (n = 54)

Bestandteile Platzierung	GER	Bilanz	KFR	EK-Spiegel
1. Stelle	69 %	32 %	-	-
2. Stelle	31 %	59 %	9 %	-
3. Stelle	-	9 %	58 %	33 %
4. Stelle	-	-	33 %	67 %

Abbildung 6 verdeutlicht, wie häufig die verschiedenen Varianten der Reihenfolge der Pflichtbestandteile von den 54 Unternehmen gewählt wurden. Die nach Indexzugehörigkeit und Unternehmensgröße differenzierten Auswertungen zu den

Autoren der Studie

Prof. Dr. Isabel von Keitz



Fachhochschule Münster
Correnstraße 25
48149 Münster
i.vonkeitz@fh-muenster.de

Prof. Dr. Isabel von Keitz ist seit März 2001 Professorin für BWL, insb. internationales Rechnungswesen an der Fachhochschule Münster. Ihre Lehr- und Forschungsschwerpunkte umfassen die Rechnungslegung und Berichterstattung nach HGB und IFRS, Finanzkommunikation (auch von mittelständischen Unternehmen), Bilanzanalyse, Intellectual Capital. Zu diesen Themenkomplexen hat Frau von Keitz zahlreiche Publikationen veröffentlicht, empirische Studien durchgeführt und bietet Weiterbildungsseminare an. Zudem ist Frau von Keitz in diesen Bereichen beratend für Unternehmen und Wirtschaftsprüfungsgesellschaften tätig.

Thomas Gloth



Baker Tilly Roelfs
Cecilienallee 6-7
40474 Düsseldorf
thomas.gloth@bakertilly.de

WP/StB Thomas Gloth ist Partner bei Baker Tilly Roelfs in Düsseldorf und dort im Bereich Wirtschaftsprüfung (Audit & Advisory) tätig. Zu seinen Tätigkeitsschwerpunkten zählen die Durchführung von Jahres- und Konzernabschlussprüfungen nach deutschen und internationalen Rechnungslegungsvorschriften sowie die prüfungsnahen Beratung (insbesondere Accounting, Due Diligence-Prüfungen sowie Unternehmensbewertungen). Thomas Gloth ist Mitglied des Arbeitskreises „Lagebericht“ des IDW.

Haftungsausschluss

Alle Angaben wurden sorgfältig recherchiert und zusammengestellt. Für die Richtigkeit und Vollständigkeit des Inhalts sowie für zwischenzeitliche Änderungen übernehmen Redaktion und Baker Tilly Roelfs keine Gewähr. Kein Nachdruck ohne ausdrückliche Genehmigung von Baker Tilly Roelfs. Alle Rechte vorbehalten. Die Studie und ihre Teile sind urheberrechtlich geschützt. Jede Verwertung in anderen als den gesetzlich zugelassenen Fällen bedarf der vorherigen schriftlichen Einwilligung von Baker Tilly Roelfs.

Baker Tilly Roelfs gehört zu den größten partnerschaftlich geführten Beratungsgesellschaften Deutschlands und ist unabhängiges Mitglied im weltweiten Netzwerk Baker Tilly International. Wirtschaftsprüfer, Rechtsanwälte und Steuerberater sowie Unternehmensberater bieten gemeinsam ein breites Spektrum individueller und innovativer Beratungsdienstleistungen an.

Baker Tilly Roelfs entwickelt Lösungen, die exakt auf jeden einzelnen Mandanten ausgerichtet sind und setzt diese mit höchsten Ansprüchen an Effizienz und Qualität um. Auf Basis einer unternehmerischen Beratungsphilosophie stellen die mandatsverantwortlichen Partner interdisziplinäre Teams aus Spezialisten zusammen, die den jeweiligen Projektanforderungen genau entsprechen.

Die interdisziplinären Kompetenzen sind gebündelt in den Competence Centern Financial Services, Fraud • Risk • Compliance, Health Care, Private Clients, Public Sector, Real Estate, Restructuring, Schifffahrt, Sport, Transactions, Valuation sowie Versorgungseinrichtungen.

In Deutschland ist Baker Tilly Roelfs mit 1.025 Mitarbeitern an zwölf Standorten vertreten. Für die Beratung auf globaler Ebene sorgen 165 Partnerunternehmen mit über 28.000 Mitarbeitern in 141 Ländern innerhalb des weltweiten Netzwerks unabhängiger Wirtschaftsprüfungs- und Beratungsgesellschaften Baker Tilly International.

Baker Tilly Roelfs

Cecilienallee 6-7
40474 Düsseldorf

Tel.: +49 211 6901-01
Fax: +49 211 6901-1250

kontakt@bakertilly.de
www.bakertilly.de

An independent member of Baker Tilly International

© 2016 Baker Tilly Roelfs Deutschland 07/2016, alle Rechte vorbehalten



Like us on Facebook