

Aktuelle Herausforderungen in der finanziellen Berichterstattung nach IFRS



Das Berichtsjahr 2018 stellt für die finanzielle Berichterstattung der IFRS Anwender ein besonderes Jahr dar. Mit IFRS 9, dem neuen Standard für Finanzinstrumente sowie IFRS 15, dem neuen Standard für Erlöse aus Verträgen mit Kunden sind zwei wesentliche und komplexe Standards erstmals anzuwenden. Die beiden neuen Standards verlangen verschiedene neue Offenlegungen im Anhang der Konzernrechnung 2018, was eine zusätzliche, nicht zu unterschätzende Herausforderung darstellt. Die SIX Exchange Regulation hat zudem angekündigt, dass sie sich bei ihrer stichprobenweisen Durchsicht der IFRS Abschlüsse von kotierten Unternehmen u.a. auf die qualitativen und quantitativen Offenlegungen zu den neuen Standards konzentrieren will.

Meilenstein in der IFRS Berichterstattung

Mit der Publikation von IFRS 17 zu Versicherungsverträgen im Mai 2018 hat das IASB das letzte von vier wesentlichen Projekten abgeschlossen und damit einen von ihm vor Jahren selbst definierten Meilenstein erreicht. Während IFRS 17 ausserhalb der Versicherungsbranche aber kaum Bedeutung hat, sieht dies für IFRS 9 Finanzinstrumente, IFRS 15 Erlöse aus Verträgen mit Kunden und IFRS 16 Leasingverhältnisse ganz anders aus. IFRS 9 und IFRS 15 sind erstmals für Jahresrechnungen mit Bilanzstichtag 31. Dezember 2018 anzuwenden und beide Standards haben teilweise wesentliche Auswirkungen auf die Konzernrechnung 2018. IFRS 16 tritt dagegen erst 2019 in Kraft (sofern keine frühzeitige Einfüh-

rung erfolgt). Unternehmen, welche Zwischenabschlüsse veröffentlichen, mussten die Implementierung bereits im ersten Quartal bzw. ersten Halbjahr 2018 weitgehend abschliessen und die teilweise wesentlichen Auswirkungen im Bereich der Erfassung, Bewertung und Darstellung in den Zwischenabschlüssen auch ausreichend detailliert und transparent erläutern. Im Finanzbericht für das Gesamtjahr kommen unter Umständen aber noch umfangreiche zusätzliche Offenlegungen im Anhang dazu.

Komplexität im Anhang steigt

IFRS 15 enthält detaillierte und komplexe Regelungen zur Aufteilung der Umsatzerlöse in verschiedene Leistungsverpflichtungen sowie zum Erfassungszeitpunkt und zur Bewertung der Umsatzerlöse. Solche Vorschriften fehlten in den alten Standards und die Offenlegungsvorschriften zur Umsatzlegung waren nicht sehr umfangreich. Entsprechend war es für die Bilanzleser vielfach nicht ersichtlich, wie genau die ordentliche Geschäftstätigkeit einer Unternehmung in der Jahresrechnung abgebildet wird und welches die wesentlichen Einflussfaktoren auf den Umsatz sind. IFRS 15 verlangt nun die Offenlegung von ausreichenden Informationen, die es dem Abschlussadressaten ermöglichen, sich ein Bild von Art, Höhe, Zeitpunkt und Unsicherheit von Erlösen und Zahlungsströmen aus Verträgen mit Kunden zu machen. Um dies zu erreichen, muss ein Unternehmen qualitative und quantitative Angaben zu verschiedenen Aspekten machen. Die folgende Darstellung gibt dazu eine Übersicht:

Bereich	Anhangangaben zu Verträgen mit Kunden
Aufgliederung von Umsatzerlösen	<ul style="list-style-type: none"> • Aufgliederung der Erlöse aus Verträgen mit Kunden in Kategorien, die den Einfluss wirtschaftlicher Faktoren (Art der Produkte und Dienstleistungen, Kundentyp oder Markt) auf Art, Höhe, Zeitpunkt und Unsicherheit von Erlösen und Zahlungsströmen widerspiegeln. • Informationen, die ein Verständnis der Beziehung obiger Angaben zu den Umsatzerlösen gemäss Segmentberichterstattung ermöglichen.
Vertragssalden	<ul style="list-style-type: none"> • Informationen zu den Salden von vertraglichen Vermögenswerten und Verbindlichkeiten sowie zu Forderungen. • Informationen zu Veränderungen (erfasste Erlöse, welche zu Beginn der Periode in den Vertragsverbindlichkeiten enthalten waren, Erlöse für in früheren Perioden erfüllte Leistungsverpflichtungen (z.B. Anpassungen im Transaktionspreis), Unternehmenszusammenschlüsse, Wertminderungen auf Vertragsvermögenswerten, Auswirkungen aus Änderungen in der Bestimmung des Leistungsfortschrittes oder Schätzung des Transaktionspreises etc.) • Erläuterung, wie sich der Zeitpunkt der Erfüllung der Leistungsverpflichtungen zum üblichen Zahlungszeitraum verhält und zur Auswirkung der entsprechenden Faktoren auf die Salden von Vertragsvermögenswerten und -verbindlichkeiten.

Leistungsverpflichtungen

- Beschreibung der Art der Güter oder Dienstleistungen sowie Angaben zum Zeitpunkt, zu dem die entsprechenden Leistungsverpflichtungen normalerweise erfüllt werden.
- Wesentliche Zahlungsbedingungen und Angaben zu variablen Gegenleistungen.
- Informationen zu Rücknahme-, Erstattungs- und ähnlichen Verpflichtungen, Beschreibung von Garantien und damit verbundenen Verpflichtungen.
- Angaben zum Transaktionspreis von ganz oder teilweise noch nicht erfüllten Leistungsverpflichtungen inkl. Angabe zur erwarteten Zeitperiode für die Leistungserfüllung (nur falls die ursprüngliche Laufzeit grösser als ein Jahr ist).

Aktiviertete Vertragskosten

- Angaben zu aktivierten Vertragskosten gegliedert nach Kategorien (z. B. Kosten für die Vertragsakquisition, Vorvertragskosten und Einrichtungskosten) inkl. Angabe der gewählten Abschreibungsmethode sowie des Betrages von Abschreibungen und Wertminderungen.

Wesentliche Ermessensentscheidungen

Angaben zu wesentlichen Ermessensentscheidungen für:

- Die Bestimmung des Erfassungszeitpunktes und der Erfassungsmethode der Umsatzerlöse.
- Die Bestimmung des Transaktionspreises.
- Die Aufteilung des Transaktionspreises.
- Die Bewertung von Retouren und Rückerstattungen.

Der Umfang der offen zu legenden Informationen hängt von verschiedenen Faktoren wie die Art der Geschäftstätigkeit oder die Komplexität der verkauften Güter und Dienstleistungen sowie der bestehenden Kundenverträge ab. Der Umfang wird tendenziell höher sein, wenn z.B. der Umsatz über einen bestimmten Zeitraum erfasst wird, wenn Verträge mit mehreren Leistungskomponenten bestehen oder wenn variable Preisbestandteile vereinbart wurden. In gewissen Fällen wird der Umfang des Anhangs kaum zunehmen, in anderen Fällen können aber mehrere Seiten dazu kommen. Die Herleitung und verständliche Darstellung der Informationen zu IFRS 15 können deshalb für ein Unternehmen eine erhebliche Herausforderung darstellen.

Die Offenlegungsvorschriften zu IFRS 9 sind in IFRS 7 «Finanzinstrumente: Angaben» ergänzt worden. Die geforderten Informationen sollen dem Bilanzleser eine Beurteilung der Bedeutung von Finanzinstrumenten für die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage des Unternehmens sowie von Art und Ausmass der Risiken aus Finanzinstrumenten ermöglichen. Nebst neuen Angaben zu den einzelnen Kategorien von Finanzinstrumenten und zu Hedge Accounting werden v.a. auch zusätzliche Angaben zum Ausfallrisiko und zu den erfassten Wertberichtigungen basierend auf dem neuen Modell der erwarteten Kreditverluste verlangt. Wenn ein Unternehmen keine komplexen Finanzinstrumente hält und

Hedge Accounting gar nicht oder nur in beschränktem Rahmen anwendet, kann sich der Umfang der zusätzlichen Offenlegungen zu IFRS 9 in Grenzen halten (abgesehen von den Erläuterungen zu den Auswirkungen der Erstanwendung). Analog zu IFRS 15 können die zusätzlichen Informationen aber auch einen nicht zu unterschätzenden Zusatzaufwand zur Folge haben.

Verbesserung der Anhangangaben durch immer neue Vorschriften?

Es ist möglich, dass der Umfang der Anhangangaben in der Konzernrechnung 2018 aufgrund der neuen Standards im Vergleich zu den Vorjahren insgesamt ansteigt. Vor allem im Zusammenhang mit IFRS 15 könnte die Zunahme des Umfangs in bestimmten Fällen sogar wesentlich sein. Die IFRS Anwender und die Nutzer von IFRS Jahresrechnungen haben sich in den vergangenen Jahren immer wieder darüber beklagt, dass der Anhang der Konzernrechnung zu umfangreich und nur schwer verständlich sei. Dies wird sich mit den neuen Standards möglicherweise noch verschärfen. Das IASB hat die Kritik aufgenommen und vor einigen Jahren die sogenannte Offenlegungsinitiative (Disclosure Initiative) gestartet. Sie besteht aus diversen Teilprojekten und hat zum Ziel, die Offenlegung in Jahresrechnungen insgesamt effektiver und relevanter zu machen. Es stellt sich dabei die Frage, wie die Offenlegungsvorschriften der erwähnten neuen Standards mit diesem Ziel vereinbar sind.

Im Rahmen der Offenlegungsinitiative wird u.a. die Anwendung der Wesentlichkeit behandelt, da diese die Relevanz von Informationen bestimmt. Bereits in 2016 trat eine entsprechende Anpassung von IAS 1 in Kraft. Sie stellt klar, dass ein Unternehmen darauf achten muss, dass die Aussagekraft und Verständlichkeit von wesentlichen Informationen in der Jahresrechnung nicht durch unwesentliche Informationen verwässert wird. Entsprechend wurde festgehalten, dass Anhangangaben nicht notwendig sind, wenn ihr Inhalt unwesentlich ist. Dies gilt explizit auch dann, wenn ein Standard eine Liste von explizit geforderten Angaben enthält. Im September 2017 hat das IASB zudem das Practice Statement Nr. 2 «Making Materiality Judgements» veröffentlicht. Obwohl die Anwendung nicht obligatorisch ist, stellt das Dokument doch eine praktische Hilfestellung zur Verfügung, wie bei der Beurteilung der Wesentlichkeit vorzugehen ist. Es beschreibt einen Prozess in vier Schritten, der den Anwendern die Ausübung von Ermessen in Bezug auf Wesentlichkeit erleichtern soll. Letztlich verfolgt das IASB das Ziel, von einer reinen Checklistenbasierten Vorgehensweise wegzukommen und die Relevanz

der Informationen in der Jahresrechnung zu erhöhen. Dies wird nur dann erreicht, wenn die zum Verständnis des Abschlusses relevanten Informationen in einer strukturierten und verständlichen Form dargestellt werden. Dies gilt insbesondere auch für die neuen Standards.

Mit der erstmaligen Anwendung von IFRS 9 und IFRS 15 müssen die Unternehmen den Anhang der Konzernrechnung anpassen. Sie sollten dies als Gelegenheit nutzen, die Struktur und den Inhalt des Anhangs grundsätzlich zu überprüfen, wo möglich Anpassungen vorzunehmen und unwesentliche oder nicht relevante Informationen zu entfernen sind. Die Herausforderung dabei ist, ausreichende und verständliche Angaben zu geben, dabei aber gleichzeitig eine Überladung des Anhangs zu verhindern.

Schwerpunkte der SIX Exchange Regulation

Wie eingangs erwähnt, hat die SIX Exchange Regulation IFRS 9 und IFRS 15 als Fokus für ihre stichprobenweise Durchsicht der Jahresabschlüsse 2018 gewählt. Bei IFRS 9



wird sie vor allem die qualitativen und quantitativen Offenlegungen im Zusammenhang mit der erstmaligen Anwendung des Standards und den resultierenden Auswirkungen kritisch würdigen. Bei IFRS 15 werden alle vom Standard geforderten Angaben beurteilt. Als dritten Schwerpunkt hat die SIX zudem angekündigt, dass sie auch die Rechnungslegungsgrundsätze sowie die Angaben zu Schätzungsunsicherheiten bezüglich Relevanz, Verständlichkeit und Aktualität kritisch hinterfragen wird. In Mitteilung Nr. 1/2018 wird explizit empfohlen, zur Beurteilung der Wesentlichkeit und Relevanz von Finanzinformationen das vorher erwähnte Practice Statement Nr. 2 zu berücksichtigen.

Zusammenfassung

Das Berichtsjahr 2018 stellt die IFRS Anwender vor besondere Herausforderungen, da mit IFRS 9 und IFRS 15 zwei wesentliche und komplexe Standards erstmals angewendet werden müssen. Beide Standards enthalten umfangreiche Anforderungen für die Anhangangaben. Die Überarbeitung des Anhangs der Konzernrechnung 2018 ist damit unumgänglich. IFRS Anwender sollten dies als Gelegenheit nut-

zen, Struktur und Inhalt der Erläuterungen im Anhang zu überdenken, wo möglich Verbesserungen einzubauen und unwesentliche und nicht relevante Informationen zu eliminieren sind. Das vom IASB herausgegebene Practice Statement Nr. 2 kann dabei eine praktische Hilfestellung bieten. Die SIX Exchange Regulation richtet ihren Fokus bei der Durchsicht der Jahresabschlüsse 2018 ebenfalls auf die Angaben zu den neuen Standards, die aussagekräftige Beschreibung der Rechnungslegungsgrundsätze insgesamt sowie die Offenlegung wesentlicher Schätzungsunsicherheiten.



Thomas Wicki

International Accounting and Reporting
twicki@kpmg.com

Die hierin enthaltenen Informationen sind allgemeiner Natur und beziehen sich daher nicht auf die Umstände einzelner Personen oder Rechtsträger. Obwohl wir uns bemühen, genaue und aktuelle Informationen zu liefern, besteht keine Gewähr dafür, dass diese die Situation zum Zeitpunkt der Herausgabe oder eine künftige Situation akkurat widerspiegeln. Die genannten Informationen sollten nicht ohne eingehende Abklärungen und professionelle Beratung als Entscheidungs- oder Handlungsgrundlage dienen. Bei Prüfkunden bestimmen regulatorische Vorgaben zur Unabhängigkeit des Prüfers den Umfang einer Zusammenarbeit. Sollten Sie mehr darüber erfahren wollen, wie KPMG AG personenbezogene Daten bearbeitet, lesen Sie bitte unsere Datenschutzerklärung, welche Sie auf unserer Homepage www.kpmg.ch finden.

© 2018 KPMG AG ist eine Tochtergesellschaft der KPMG Holding AG. KPMG Holding AG ist Mitglied des KPMG Netzwerks unabhängiger Mitgliedsfirmen, der KPMG International Cooperative («KPMG International»), einer juristischen Person schweizerischen Rechts. Alle Rechte vorbehalten.