



iGAAP fokussiert Finanzberichterstattung

IASB veröffentlicht neuen Standard zu reduzierten Offenlegungsanforderungen für Tochterunternehmen

Der International Accounting Standards Board (IASB) hat am 9. Mai 2024 den Standard [IFRS 19 Subsidiaries without Public Accountability: Disclosures](#) veröffentlicht, mit dem es qualifizierten Tochterunternehmen ermöglicht wird, die vollständigen IFRS, aber mit reduzierten Angabevorschriften anzuwenden.

Die Regelungen gelten für nicht öffentlich rechenschaftspflichtige Tochterunternehmen, die in einen IFRS-Konzernabschluss einbezogen werden. Die Anwendung des neuen Standards ist optional und vereinfacht die Erstellung des Abschlusses eines qualifizierten Tochterunternehmens, indem es ihm gestattet wird, bei der Erstellung seines lokalen Abschlusses die Rechnungslegungsmethoden des Konzerns anzuwenden, vorausgesetzt dass die Anwendung der IFRS in der entsprechenden Jurisdiktion für den Einzel- oder Teilkonzernabschluss zulässig ist. Durch die Anwendung von IFRS 19 kann eine Angleichung des Einzel- oder Teilkonzernabschlusses an das zu Konsolidierungszwecken erstellte Reporting Package erreicht und das Führen einer doppelten Buchhaltung (gemäß IFRS für KMU oder lokalen Rechnungslegungsvorschriften) vermieden werden.

IFRS 19 kann erstmalig auf Geschäftsjahre angewendet werden, die am oder nach dem 1. Januar 2027 beginnen. Eine vorzeitige Anwendung ist zulässig.

Hintergrund

Im Rahmen der Stellungnahmen zur Agendakonsultation 2015 hatten einige der Befragten auf ein Problem hingewiesen, das Tochterunternehmen betrifft, die kleine und mittelgroße Unternehmen sind und die für Konsolidierungszwecke im Rahmen eines Reporting Packages Zahlen an ihr Mutterunternehmen melden, die die Bilanzierungs-, Bewertungs- und Darstellungsvorschriften der vollständigen IFRS anwenden. Für diese Tochterunternehmen sei die Anwendung der IFRS für KMU für ihren Einzelabschluss¹ nicht attraktiv, da dies bedeuten würde, dass sie zwei Buchungskreise führen müssten. Stattdessen würden diese Unternehmen weniger umfangreiche Angabevorschriften für einen IFRS-Abschluss begrüßen, da dies die Kosten für die Erstellung ihres Einzelabschlusses reduzieren würde, ohne dass Informationen, die von den Adressaten ihrer Abschlüsse benötigt werden, wegfallen. In den entsprechenden Rückmeldungen wurde gegenüber dem International Accounting Standards Board (IASB) daher angeregt, die Entwicklung eines IFRS mit reduzierten Angabevorschriften in Betracht zu ziehen.

Der IASB nahm diesen Vorschlag auf und veröffentlichte im Juli 2021 den Entwurf eines solchen neuen Standards als ED/2021/7 (vgl. hierzu unseren entsprechenden [IFRS fokussiert-Newsletter](#)).

Zum Standardentwurf waren nahezu 70 Stellungnahmen eingegangen, über die der IASB ab Juni 2022 beraten hatte. Im finalen Standard wurden im Vergleich zum Standardentwurf weder der Anwendungsbereich noch die grundsätzliche Struktur der Regelungen geändert.

Anwendungsbereich

IFRS 19 **Subsidiaries without Public Accountability: Disclosures** sieht vor, dass ein Unternehmen diesen Standard dann und nur dann in seinem Einzelabschluss oder Teilkonzernabschluss anwenden darf, wenn es am Ende der Berichtsperiode

- ein Tochterunternehmen gemäß Definition in IFRS 10 **Konzernabschlüsse** ist,
- nicht öffentlich rechenschaftspflichtig ist und
- ein oberstes oder zwischengeschaltetes Mutterunternehmen hat, das einen der Öffentlichkeit zugänglichen Konzernabschluss erstellt, der mit den IFRS-Standards übereinstimmt.

Optionale Anwendung für
nicht öffentlich
rechenschaftspflichtige
Tochterunternehmen

Ein Unternehmen ist öffentlich rechenschaftspflichtig, wenn

- seine Schuld- oder Eigenkapitalinstrumente an einem öffentlichen Markt gehandelt werden oder es im Begriff ist, solche Instrumente zum Handel an einem öffentlichen Markt auszugeben (eine in- oder ausländische Börse oder ein OTC-Markt, einschließlich lokaler und regionaler Märkte) oder
- es als eine seiner Haupttätigkeiten treuhänderisch Vermögenswerte für eine große Gruppe von Außenstehenden hält, wobei der IASB davon ausgeht, dass die meisten Banken, Kreditgenossenschaften, Versicherungsgesellschaften, Wertpapiermakler/-händler, Investmentfonds und Investmentbanken dieses Kriterium erfüllen würden.

Falls es sich bei dem Tochterunternehmen um ein Teilkonzern-Mutterunternehmen handelt und IFRS 19 in dessen Einzelabschluss angewendet werden soll, hat das Tochterunternehmen dabei die eigene öffentliche Rechenschaftspflicht unabhängig von der anderer Konzerngesellschaften oder des Konzerns als Ganzes zu beurteilen.

¹ Die Erleichterungen gelten gleichermaßen für einen Teilkonzernabschluss, den ein Tochterunternehmen aufstellt.

Für ein Unternehmen, das die genannten Bedingungen erfüllt, ist die Anwendung optional, d.h. das Unternehmen kann sich für die Anwendung des Standards entscheiden und diese Entscheidung später widerrufen. Ein Unternehmen kann sich dafür entscheiden, IFRS 19 mehr als einmal anzuwenden - beispielsweise kann ein Unternehmen, das diesen Standard in einer früheren Periode, aber nicht in der unmittelbar vorangegangenen angewendet hat, sich dafür entscheiden, IFRS 19 in der laufenden Periode erneut anzuwenden. Der Wechsel zwischen Anwendung und Nichtanwendung des Standards darf jedoch nicht zum Unterlassen von Angaben zu Vergleichswerten oder anderen relevanten verbalen und beschreibenden Informationen führen.

Logik zum Wechsel zwischen Anwendungen und Nichtanwendung des IFRS 19		
Einzelabschluss TU	Vergleichsperiode Anwendung IFRS 19	Vergleichsperiode Nichtanwendung IFRS 19
Berichtsperiode Anwendung IFRS 19	Keine Besonderheiten	Angaben entspr. IFRS 19 + Ergänzung um <u>diese</u> Angaben für die Vergleichsperiode
Berichtsperiode Nichtanwendung IFRS 19	Angaben entspr. der einschlägigen IFRS + Ergänzung um <u>diese</u> Angaben für die Vergleichsperiode	Keine Besonderheiten

Für den Wechsel zwischen Anwendung und Nichtanwendung von IFRS 19 greifen die Vorschriften gemäß IAS 8 **Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden, Änderungen von Schätzungen und Fehler**, insbesondere hinsichtlich der Änderung von Rechnungslegungsmethoden, nicht.

Außerdem darf IFRS 19 für den Einzelabschluss eines Teilkonzern-Mutterunternehmens angewendet werden, auch wenn er für den vom Unternehmen erstellten Teilkonzernabschluss keine Anwendung findet.

Für Tochterunternehmen, die erstmals einen IFRS-Abschluss aufstellen und sich für die Anwendung des neuen Standards entscheiden, wurden reduzierte Angabevorschriften definiert. Jedoch erfüllt die erstmalige Anwendung bzw. Nichtanwendung des Standards allein nicht die Voraussetzung des IFRS 1 **Erstmalige Anwendung der IFRS** im Sinne der Erstellung eines ersten IFRS-Abschlusses.

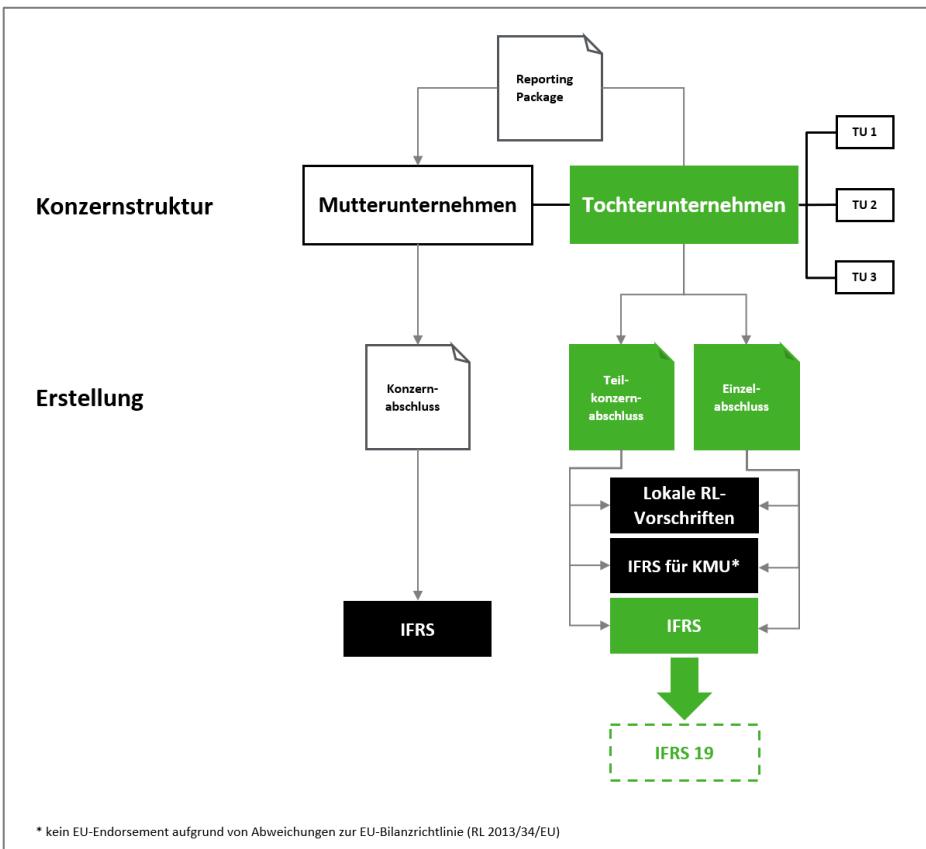


Abb.: Darstellung der Anwendungsvoraussetzungen für IFRS 19 hinsichtlich der Konzernstrukturen

Die Erleichterungen im Einzelnen

Aufbau des Standards und Angabevorschriften

IFRS 19 ist ein reiner Offenlegungsstandard. Ein qualifiziertes Tochterunternehmen, das IFRS 19 anwendet, wendet zugleich die Bilanzierungs-, Bewertungs- und Darstellungsvorschriften anderer IFRS an, mit Ausnahme der in diesen enthaltenen Angabevorschriften. Stattdessen wendet das Tochterunternehmen die Angabevorschriften in IFRS 19 an. So sind beispielsweise für die Berichterstattung über Vorräte zum einen die Ansatz-, Bewertungs- und Darstellungsvorschriften von IAS 2 **Vorräte** und zum anderen die Angabevorschriften in IFRS 19 im Unterabschnitt „IAS 2 Vorräte“ anstelle der Ausweisvorschriften in IAS 2 selbst anzuwenden.

Die Anwendung der reduzierten Offenlegungsanforderungen gemäß IFRS 19 ist in der Entsprechenserklärung (statement of compliance) ausdrücklich und klar darzustellen.

Der neue Standard enthält etwa 270 Textziffern, wobei IFRS 19 nach den einzelnen IFRS-Standards gegliedert sowie durch drei Anhänge ergänzt ist. Bei der Entwicklung dieser Textziffern ging der IASB von den Angabevorschriften im IFRS für KMU aus und passte diese dort an, wo sie von denen in den vollständigen IFRS abweichen, indem er Angabevorschriften für Themen oder Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden hinzufügte, die in den vollständigen IFRS adressiert werden, aber im IFRS für KMU nicht enthalten sind. Außerdem strich der Board Angabevorschriften zu Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden, die im IFRS für KMU, aber nicht in den vollständigen IFRS enthalten sind.

Der neue Standard sieht für fast alle IFRS-Standards reduzierte Angabevorschriften vor, verzichtet hierauf aber im Hinblick auf die Angabevorschriften in IAS 33 **Ergebnis je Aktie** und IFRS 8 **Geschäftssegmente**, da diese beiden Standards nur von öffentlich

Erleichterungen gegliedert nach IFRS-Standards

rechenschaftspflichtigen Unternehmen anzuwenden sind. Sollte ein Unternehmen IAS 33 und IFRS 8 freiwillig anwenden, sind alle Angabevorschriften zu beachten. Auch bei IFRS 17 **Versicherungsverträge** wurde auf jegliche Reduzierung der Angabevorschriften verzichtet, da es nach Ansicht des IASB in den ersten Jahren der Anwendung von IFRS 17 im Interesse der Abschlussadressaten sei, dass vollständige Angaben gemacht werden.

Mögliche Vorteile einer IFRS 19 Anwendung

Die reduzierten Offenlegungsanforderungen des IFRS 19 stellen nach Meinung des IASB eine Möglichkeit zur Vereinfachung sowie Kosten- und Zeitersparnis für die Abschlusserstellung qualifizierter Tochterunternehmen dar, die die Nützlichkeit der Informationen für Abschlussadressaten nicht gefährdet. Dabei variieren die Vorteile je nach Ausgangssituation des Anwenders und umfassen

- **Reduktion der Angaben:** Qualifizierte Tochterunternehmen, die für Einzel- bzw. Teilkonzernabschlüsse die vollständigen IFRS anwenden, können sowohl die Effizienz in der Abschlusserstellung als auch in deren Prüfung erhöhen;
- **Eliminierung doppelter Buchführungsaufzeichnungen:** Anwender, die bislang die Bilanzierungs- und Bewertungsvorschriften der vollständigen IFRS für Reportingzwecke an die Konzernmutter, jedoch aufgrund der umfangreichen Angabevorschriften für Einzel- bzw. Teilkonzernabschlusszwecke, den IFRS für KMU oder lokale Rechnungslegungsvorschriften anwenden, können ihre Rechnungslegungsmethoden vereinheitlichen;
- **Reduktion des Bedarfs an Spezialwissen:** Die Möglichkeit einer Anwendung der vollständigen IFRS in Kombination mit reduzierten Offenlegungsanforderungen kann den Bedarf an Spezialwissen über lokale Rechnungslegungsvorschriften reduzieren, womit eine Kosteneinsparung im Hinblick auf die Aus- und Weiterbildung von Fachkräften sowie eine gesteigerte Fachkräftemobilität einhergeht

Aktualisierung des Standards

Um die Aktualität und Konsistenz mit anderen geänderten bzw. neuen Standards sicherzustellen, sind laufende Anpassungen des IFRS 19 notwendig. Diese Anpassungen werden, nach Abschluss des jeweiligen Standardsetzungsverfahrens, im Anhang des neuen Standards bzw. den Änderungen eines bestehenden Standards veröffentlicht. Für die Entwicklung von IFRS 19 wurden Angabevorschriften anderer Standards mit dem Stand 28. Februar 2021 berücksichtigt. Alle Ergänzungen und Änderungen von Angabevorschriften seit diesem Zeitpunkt werden in einem sog. Catch-up Exposure Draft berücksichtigt, der für Juli 2024 erwartet wird.

Laufende Aktualisierung des neuen Standards

Erstanwendungszeitpunkt und Übergangsvorschriften

IFRS 19 kann erstmalig auf Geschäftsjahre angewendet werden, die am oder nach dem 1. Januar 2027 beginnen. Eine vorzeitige Anwendung ist zulässig, muss jedoch angegeben werden.

Hinweis

Eine Anwendung von IFRS 19 durch ein qualifiziertes Tochterunternehmen mit Sitz in Deutschland in dessen Einzelabschluss wäre derzeit gemäß § 325 Abs. 2a HGB lediglich für Offenlegungszwecke zulässig und hätte keine befreiende Wirkung für die Aufstellung des Aufschlusses nach HGB, so dass die wesentliche Zielsetzung von IFRS 19 ins Leere laufen würde.

Aus Sicht eines Mutterunternehmens mit Sitz in Deutschland, das einen Konzernabschluss aufstellen muss, könnten sich jedoch im Hinblick auf qualifizierte Tochterunternehmen mit Sitz in Jurisdiktionen, wo die Anwendung der vollständigen IFRS im Einzel- und Konzernabschluss zulässig ist, Kostenersparnisse und Vereinfachungen bei der Aufstellung von Einzel- und Teilkonzernabschlüssen realisieren lassen. Für Tochterunternehmen mit Sitz in der Europäischen Union setzt die Anwendung von IFRS 19 eine erfolgreiche Indossierung voraus.

Ihre Ansprechpartner

Jens Berger

Tel: +49 (0)69 75695-6581
jenberger@deloitte.de

Christiane Hold

Tel: +49 (0)40 32080-1606
chold@deloitte.de

Dr. Heike Bach

Tel: +49 (0)69 75695-6470
hbach@deloitte.de

Susanne Schramm

Tel: +49 (0)89 29036-8044
sschramm@deloitte.de

Hinweis

Bei Fragen wenden Sie sich bitte an
mdorbath@deloitte.de.

Deloitte.

Deloitte bezieht sich auf Deloitte Touche Tohmatsu Limited (DTTL), ihr weltweites Netzwerk von Mitgliedsunternehmen und ihre verbundenen Unternehmen (zusammen die „Deloitte-Organisation“). DTTL (auch „Deloitte Global“ genannt) und jedes ihrer Mitgliedsunternehmen sowie ihre verbundenen Unternehmen sind rechtlich selbstständige und unabhängige Unternehmen, die sich gegenüber Dritten nicht gegenseitig verpflichten oder binden können. DTTL, jedes DTTL-Mitgliedsunternehmen und verbundene Unternehmen haften nur für ihre eigenen Handlungen und Unterlassungen und nicht für die der anderen. DTTL erbringt selbst keine Leistungen gegenüber Kunden. Weitere Informationen finden Sie unter www.deloitte.com/de/UeberUns.

Deloitte bietet branchenführende Leistungen in den Bereichen Audit und Assurance, Steuerberatung, Consulting, Financial Advisory und Risk Advisory für nahezu 90% der Fortune Global 500®-Unternehmen und Tausende von privaten Unternehmen an. Rechtsberatung wird in Deutschland von Deloitte Legal erbracht. Unsere Mitarbeitenden liefern messbare und langfristig wirkende Ergebnisse, die dazu beitragen, das öffentliche Vertrauen in die Kapitalmärkte zu stärken, die unsere Kunden bei Wandel und Wachstum unterstützen und den Weg zu einer stärkeren Wirtschaft, einer gerechteren Gesellschaft und einer nachhaltigen Welt weisen. Deloitte baut auf eine über 175-jährige Geschichte auf und ist in mehr als 150 Ländern tätig. Erfahren Sie mehr darüber, wie die rund 457.000 Mitarbeitenden von Deloitte das Leitbild „making an impact that matters“ täglich leben: www.deloitte.com/de.

Diese Veröffentlichung enthält ausschließlich allgemeine Informationen. Weder die Deloitte GmbH Wirtschaftsprüfungsgesellschaft noch Deloitte Touche Tohmatsu Limited (DTTL), ihr weltweites Netzwerk von Mitgliedsunternehmen noch deren verbundene Unternehmen (zusammen die „Deloitte-Organisation“) erbringen mit dieser Veröffentlichung eine professionelle Dienstleistung. Diese Veröffentlichung ist nicht geeignet, um geschäftliche oder finanzielle Entscheidungen zu treffen oder Handlungen vorzunehmen. Hierzu sollten Sie sich von einem qualifizierten Berater in Bezug auf den Einzelfall beraten lassen.

Es werden keine (ausdrücklichen oder stillschweigenden) Aussagen, Garantien oder Zusicherungen hinsichtlich der Richtigkeit oder Vollständigkeit der Informationen in dieser Veröffentlichung gemacht, und weder DTTL noch ihre Mitgliedsunternehmen, verbundene Unternehmen, Mitarbeitenden oder Bevollmächtigten haften oder sind verantwortlich für Verluste oder Schäden jeglicher Art, die direkt oder indirekt im Zusammenhang mit Personen entstehen, die sich auf diese Veröffentlichung verlassen. DTTL und jede ihrer Mitgliedsunternehmen sowie ihre verbundenen Unternehmen sind rechtlich selbstständige und unabhängige Unternehmen.