

IFRS fokussiert Standardentwurf eines überarbeiteten Rahmenkonzepts



Der International Accounting Standards Board (IASB) hat am 28. Mai 2015 den Standardentwurf ED/2015/3 **Conceptual Framework for Financial Reporting** veröffentlicht. Dieser enthält die Vorschläge für ein umfassend überarbeitetes und ergänztes Rahmenkonzept. Da in einigen Standards und Interpretationen des IASB Zitate aus dem Rahmenkonzept sowie Querverweise auf dieses enthalten sind, wurde gleichzeitig der ED/2015/4 **Updating References to the Conceptual Framework** veröffentlicht, der entsprechende Aktualisierungen dieser Zitate und Querverweise vorschlägt.

Das Rahmenkonzept enthält keinen expliziten Erstanwendungszeitpunkt, sodass eine überarbeitete Version grundsätzlich mit der Veröffentlichung anzuwenden wäre. Obwohl das Rahmenkonzept in erster Linie Auswirkungen auf den IASB und seine Arbeit hat, wird im Standardentwurf ED/2015/4 eine Übergangsfrist von 18 Monaten vorgeschlagen, wobei eine freiwillige vorzeitige Anwendung erlaubt wäre. Weiterhin wird darin vorgeschlagen die Änderungen rückwirkend anzuwenden, mit Ausnahme der Änderungen an IFRS 3 **Unternehmererwerbe**.

Der IASB hat für die beiden Standardentwürfe eine sechsmonatige Kommentierungsfrist eingeräumt, die am 26. Oktober 2015 endet.

Die Eckpunkte der vorgeschlagenen neuen Regelungen im Überblick

- Der IASB hat einen umfassenden Standardentwurf mit vorgeschlagenen Änderungen am derzeitigen Rahmenkonzept veröffentlicht, der die Bereiche abdeckt, bei denen Überarbeitungsbedarf gesehen wurde.
- Gleichzeitig wurde ein weiterer Standardentwurf veröffentlicht, der die Aktualisierung von Querverweisen in bestehenden Standards und Interpretationen auf das Rahmenkonzept vorschlägt.
- Das vorgeschlagene überarbeitete Rahmenkonzept enthält acht Kapitel:
 - Kapitel 1 & 2 – Die Zielsetzung der Rechnungslegung für allgemeine Zwecke und Qualitative Merkmale entscheidungsnützlicher Finanzinformationen: Der IASB schlägt die Einführung von Leitlinien zu Verantwortlichkeit der Unternehmensleitung („stewardship“), primäre Abschlussadressaten, Bewertungsunsicherheit, wirtschaftlichem Gehalt und zur Vorsicht („prudence“) vor.
 - Kapitel 3 – Abschlüsse und Berichtseinheit: Der IASB beschreibt die Funktion des Abschlusses und führt Vorschläge zu Definition und Abgrenzung des berichtenden Unternehmens ein.
 - Kapitel 4 – Die Elemente des Abschlusses: Der IASB schlägt klarere Definitionen für Vermögenswerte und Schulden vor und unterlegt diese durch umfangreiche Leitlinien.
 - Kapitel 5 – Ansatz und Ausbuchung: Der IASB schlägt die Klarstellung vor, dass im Abschluss nur Elemente erfasst werden können, welche die Definition eines Elements des Abschlusses erfüllen. Als Ansatzvorschriften werden drei Kriterien aufgestellt: Relevanz, wirklichkeitstreu Darstellung sowie Kosten-Nutzen-Einschränkung. Die vorgeschlagenen Änderungen der Ausbuchungsvorschriften sollen zu einer wirklichkeitstreu Darstellung der zurückbehaltenen Vermögenswerte und Schulden sowie der Änderung in den Vermögenswerten und Schulden des Unternehmens führen.
 - Kapitel 6 – Bewertung: Der IASB schlägt die Beschreibung verschiedener Bewertungsmaßstäbe und die bei deren Auswahl zu berücksichtigenden Faktoren vor.
 - Kapitel 7 – Darstellung und Angaben: Der IASB schlägt grundlegende Konzepte vor, die bestimmen, welche Informationen in den Abschluss aufzunehmen und wie diese darzustellen sowie zu erläutern sind. Daneben wird erörtert, wie über den finanziellen Erfolg („financial performance“) zu berichten ist, einschließlich der Nutzung des sonstigen Ergebnisses.
 - Kapitel 8 – Kapital- und Kapitalerhaltungsgrundsätze: Der IASB schlägt in diesem Bereich keine Änderungen vor.
- Die Kommentierungsfrist endet am 26. Oktober 2015.

Hintergrund

Das derzeitige Rahmenkonzept wurde im Jahr 1989 noch von der Vorgängerorganisation des IASB, dem International Accounting Standards Committee, verabschiedet. Seitdem ist es in weiten Teilen unverändert geblieben. Im Jahr 2004 hatten der IASB und der amerikanische Standardsetzer Financial Accounting Standards Board (FASB) ein Gemeinschaftsprojekt zur Überprüfung und Weiterentwicklung des Rahmenkonzepts begonnen, das in mehrere Phasen unterteilt war. Aufgrund geänderter Prioritäten sowie eines aus Sicht der Boards zu langsamen Projektfortschritts wurde das Projekt 2010 jedoch eingestellt. Bis dahin war lediglich die damalige Phase A „Zielsetzung und qualitative Eigenschaften“ abgeschlossen, die im September 2010 zur Einfügung der Kapitel 1 und 3 in das bestehende Rahmenkonzept führte. Zu Phase D „Berichtseinheit“ wurden ein Diskussionspapier und ein Entwurf veröffentlicht, eine endgültige Ausarbeitung aber nicht mehr beendet. Zu den Phasen B „Elemente und Ansatz“ und C „Bewertung“ führten die Boards zahlreiche Diskussionen, ohne dass Konsultationsdokumente veröffentlicht wurden. Die übrigen Phasen blieben bis auf wenige Ausnahmen unbearbeitet.

Bei der 2011 durchgeführten Agendakonsultation sprachen sich viele Befragte für eine Wiederaufnahme des Projekts aus, nicht zuletzt aufgrund der vielen konzeptionellen Sachverhalte, mit denen sich der IASB in seinen laufenden Projekten konfrontiert sieht. Der IASB hat das Projekt daher im September 2012 erneut in sein Arbeitsprogramm aufgenommen, allerdings nicht als gemeinsames Projekt mit dem FASB. Dabei liegt der Schwerpunkt nicht mehr auf einer grundlegenden Überarbeitung, sondern beschränkt sich auf bisher unregelte Themengebiete sowie solche, die erkennbare Defizite aufweisen. Als erster Schritt erfolgte im Juli 2013 die Veröffentlichung des Diskussionspapiers **A Review of the Conceptual Framework for Financial Reporting**. Die dazu erhaltenen Rückmeldungen flossen in die Beratungen des IASB ein, die zu den nun veröffentlichten Standardentwürfen führten.

Die wesentlichen Änderungen der Überarbeitung des Rahmenkonzepts im Detail

Das im Standardentwurf vorgeschlagene überarbeitete Rahmenkonzept gliedert sich in eine Einführung, acht Kapitel sowie zwei Anhänge. Die wesentlichen Aussagen der einzelnen Kapitel werden nachfolgend dargestellt.

Einführung

Dieser Abschnitt enthält Hintergrundinformationen und erläutert den Zweck des Rahmenkonzepts sowie dessen Rang innerhalb der Hierarchie von IASB-Verlautbarungen. Demnach dient das Rahmenkonzept in erster Linie dazu, den IASB bei der Entwicklung neuer Standards auf Basis einheitlicher Konzepte zu unterstützen. Daneben hilft es Erstellern bei der Entwicklung von Rechnungslegungsmethoden, wenn sich kein Standard ausdrücklich auf einen Geschäftsvorfall oder ein Ereignis bezieht bzw. beim Vorliegen von Bilanzierungswahlrechten, und unterstützt alle Abschlussadressaten beim Verständnis und bei der Interpretation einzelner Standards. Das Rahmenkonzept selbst wäre demnach kein Standard und ginge daher keiner spezifischen Regelung im Rang vor. Falls neu entwickelte Regelungen im Widerspruch zu Aspekten des Rahmenkonzepts stehen sollten, so ist vom IASB auf diesen Umstand hinzuweisen und die Gründe für die Abweichung sind in der Grundlage für Schlussfolgerungen darzulegen.

Kapitel 1 – Die Zielsetzung der Rechnungslegung

Dies ist das erste der beiden Kapitel, die im Rahmen des gemeinsam mit dem FASB betriebenen Projekts in 2010 abgeschlossen und daher vom IASB keiner grundlegenden Überprüfung mehr unterzogen wurden. Das Kapitel enthält Ausführungen zur Zielsetzung der Rechnungslegung und zu Informationen über die wirtschaftlichen Ressourcen und Ansprüche einer Berichtseinheit sowie über Veränderungen in den Ressourcen und Ansprüchen. Die Rückmeldungen zum Diskussionspapier haben jedoch gezeigt, dass gewisse Aspekte der abgeschlossenen Kapitel nochmals zu betrachten sind. Folglich hat der IASB neben redaktionellen Änderungen Leitlinien zur Verantwortlichkeit der Unternehmensleitung („stewardship“) und deren Beurteilung durch die Nutzer von Abschlussinformationen aufgenommen.

Danach benötigen die Abschlussadressaten entsprechende Informationen, um beurteilen zu können, wie effizient und effektiv die Unternehmensleitung mit den Ressourcen des Unternehmens umgegangen ist. Diese Informationen besitzen zudem einen Prognosewert und können zur Schätzung der zukünftigen Nettozahlungsmittelzuflüsse herangezogen werden. Sie sind weiterhin entscheidungsrelevant für bestehende Investoren und andere Geldgeber, die über das Handeln der Unternehmensleitung abstimmen oder dies anderweitig beeinflussen können.

Kapitel 2 – Qualitative Merkmale entscheidungsnützlicher Finanzinformationen

Dieses Kapitel erläutert die qualitativen Merkmale entscheidungsnützlicher Finanzinformationen und unterteilt diese in die grundlegenden qualitativen (Relevanz und wirklichkeitsgetreue Darstellung) und die verstärkenden qualitativen Merkmale (Vergleichbarkeit, Nachprüfbarkeit, Zeitnähe, Verständlichkeit). Auch in diesem aus 2010 stammenden Kapitel werden nur begrenzte Änderungen vorgeschlagen. Diese beinhalten die Einführung der Bewertungsunsicherheiten in den Abschnitt Relevanz sowie die Wiedereinführung von Vorsicht („prudence“) als Bestandteil einer wirklichkeitsgetreuen Darstellung.

Der Standardentwurf nennt die Bewertungsunsicherheiten als einen Faktor, der die Relevanz von Finanzinformationen beeinträchtigen kann. Bewertungsunsicherheiten treten nur auf, wenn Preise oder Werte von Vermögenswerten und Schulden nicht direkt beobachtbar sind und stattdessen geschätzt werden müssen. Im Standardentwurf wird klargestellt, dass Schätzungen für sich genommen die Relevanz nicht untergraben, aber anzugeben und zu erläutern sind. Demzufolge kann eine hohe Bewertungsunsicherheit die Relevanz beeinflussen, der IASB macht jedoch deutlich, dass Posten mit einem hohen Ausmaß an Bewertungsunsicherheit immer noch relevante Informationen liefern können.

Gemäß dem Standardentwurf bedeutet wirklichkeitsgetreue Darstellung die Bereitstellung von Informationen zum tatsächlichen Inhalt eines wirtschaftlichen Phänomens statt zu seiner rechtlichen Form. Insbesondere wenn die rechtliche Form vom wirtschaftlichen Gehalt abweicht, würden Informationen ausschließlich zur rechtlichen Form nicht zu einer wirklichkeitsgetreuen Darstellung führen.

Die Neutralität von Abschlüssen wird durch die Ausübung von Vorsicht unterstützt. Im Standardentwurf wird Vorsicht definiert als das umsichtige Fällen von Ermessensentscheidungen unter Unsicherheitsbedingungen. Unter dem so definierten Begriff der Vorsicht sind Vermögenswerte und Schulden weder über- noch unterbewertet.

Kapitel 3 – Abschlüsse und Berichtseinheit

Dieses Kapitel erörtert die Zielsetzung von Abschlüssen und die berichtenden Unternehmen, die Abschlüsse aufstellen (Berichtseinheit). Der IASB schlägt vor, dieses Kapitel dem Rahmenkonzept hinzuzufügen.

Zielsetzung von Abschlüssen

Finanzberichte für allgemeine Zwecke („general purpose financial statements“) geben Auskunft über die wirtschaftlichen Ressourcen eines Unternehmens, Ansprüche gegen das Unternehmen und Änderungen dieser Ressourcen und Ansprüche. Die Zielsetzung von Abschlüssen ist die Zurverfügungstellung von Informationen über Vermögenswerte, Schulden, Eigenkapital, Erträge und Aufwendungen eines Unternehmens, die für Abschlussadressaten entscheidungsnützlich sind, um die Aussichten für zukünftige Nettozahlungsmittelzuflüsse in das Unternehmen einzuschätzen und den verantwortungsvollen Umgang der Unternehmensleitung mit den Ressourcen des Unternehmens zu beurteilen. Dies erfolgt in einer Vermögensaufstellung („statement of financial position“) und in Darstellung(en) des finanziellen Erfolgs („statement(s) of financial performance“) sowie durch relevante Angaben. Abschlüsse werden aus Sicht des Unternehmens als Ganzes aufgestellt und nicht aus Sicht einzelner Gruppen von Investoren, Kapitalgebern oder anderen Gläubigern.

Der Standardentwurf enthält weiterhin die Annahme der Unternehmensfortführung, die weitgehend unverändert aus dem bisherigen Rahmenkonzept übernommen wurde.

Die Berichtseinheit

Der Standardentwurf enthält Vorschläge zur Festlegung der Berichtseinheit („reporting entity“) und deren Abgrenzung. Dieser Themenbereich wird im derzeitigen Rahmenkonzept nicht behandelt. Bei der Entwicklung dieser Vorschläge hat der IASB die Rückmeldungen berücksichtigt, die er zum im März 2010 gemeinsam mit dem FASB veröffentlichten Standardentwurf **Conceptual Framework for Financial Reporting – The Reporting Entity** erhalten hat.

Das berichtende Unternehmen ist ein Unternehmen, das freiwillig oder verpflichtend einen Abschluss für allgemeine Zwecke aufstellt. Dabei muss es sich nicht notwendigerweise um eine rechtliche Einheit handeln. Berichtseinheit kann ebenso ein Teil eines Unternehmens als auch zwei oder mehrere Unternehmen zusammen sein.

Im Standardentwurf wird vorgeschlagen, dass die Abgrenzung des berichtenden Unternehmens, das ein oder mehrere Tochtergesellschaften besitzt, auf Grundlage des Beherrschungskonzepts („control“) zu erfolgen hat. Somit kann die Berichtseinheit wie folgt bestimmt werden:

- a) Nur direkte Beherrschung: Aufstellung nicht konsolidierter Abschlüsse, in denen das Mutterunternehmen nur seine eigenen Vermögenswerte und Schulden ausweist; oder
- b) Direkte und indirekte Beherrschung: Aufstellung konsolidierter Abschlüsse, in denen das berichtende Unternehmen sowohl seine eigenen Vermögenswerte und Schulden als auch die seiner Tochtergesellschaften ausweist.

Im Standardentwurf wird darauf hingewiesen, dass konsolidierte Abschlüsse im Allgemeinen den Abschlussadressaten entscheidungsnützlichere Informationen bieten als nicht konsolidierte. In der Grundlage für Schlussfolgerungen vermerkt der IASB, dass auch Letztere nützliche Informationen bereitstellen können, gleichwohl sind sie kein Ersatz für konsolidierte Abschlüsse. Sofern ein Unternehmen, das verpflichtend konsolidierte Abschlüsse aufstellen muss, zusätzlich freiwillig oder verpflichtend auch nicht konsolidierte Abschlüsse aufstellt, so hat es in diesen anzugeben, wo die Abschlussadressaten Zugang zu den konsolidierten Abschlüssen erhalten können.

Praxishinweis

Im Standardentwurf erkennt der IASB an, dass zusammengefasste Abschlüsse („combined financial statements“) von zwei oder mehr Unternehmen ohne Mutter-Tochter-Verhältnis in bestimmten Fällen entscheidungsnützliche Informationen für die Abschlussadressaten darstellen können. Doch obwohl das Konzept zusammengefasster Abschlüsse im Standardentwurf enthalten ist, so fehlt es doch an Hinweisen, wann und wie solche Abschlüsse aufzustellen sind. Der IASB ist jedoch der Auffassung, dass die Entwicklung entsprechender Leitlinien besser auf Ebene eines Standardprojekts als beim Rahmenkonzept vorgenommen werden sollte.

Kapitel 4 – Die Elemente des Abschlusses

Dieses Kapitel erörtert die Definitionen der Elemente eines Abschlusses. Im Standardentwurf werden Vermögenswerte, Schulden und Eigenkapital (Information über die Vermögenssituation des berichtenden Unternehmens) sowie Erträge und Aufwendungen (Informationen über die finanzielle Leistungsfähigkeit) definiert. Dabei sind die Definitionen von Vermögenswerten und Schulden nunmehr klarer gefasst und durch umfangreiche Leitlinien unterlegt.

Definition von Vermögenswert, Schuld und Eigenkapital

	Derzeitige Definition	Vorgeschlagene Definition
Vermögenswert	Ein Vermögenswert ist eine in der Verfügungsmacht des Unternehmens stehende Ressource, die ein Ergebnis von Ereignissen der Vergangenheit darstellt und von der erwartet wird, dass dem Unternehmen aus ihr künftiger wirtschaftlicher Nutzen zufließt.	Ein Vermögenswert ist eine gegenwärtige wirtschaftliche Ressource, die vom Unternehmen als Ergebnis von Ereignissen der Vergangenheit kontrolliert wird. Eine wirtschaftliche Ressource ist ein Recht, das das Potenzial aufweist, wirtschaftlichen Nutzen zu erzeugen.
Schuld	Eine Schuld ist eine gegenwärtige Verpflichtung des Unternehmens, die aus Ereignissen der Vergangenheit entsteht und deren Erfüllung für das Unternehmen erwartungsgemäß mit einem Abfluss von Ressourcen mit wirtschaftlichem Nutzen verbunden ist.	Eine Schuld ist eine gegenwärtige Verpflichtung des Unternehmens, eine wirtschaftliche Ressource als Ergebnis von Ereignissen der Vergangenheit zu übertragen.
Eigenkapital	Eigenkapital ist der Residualanspruch an den Vermögenswerten des Unternehmens nach Abzug aller seiner Schulden.	[Keine Änderung der derzeitigen Definition]

Der Wahrscheinlichkeitsgesichtspunkt in den Definitionen von Vermögenswerten und Schulden

Die Definitionen von Vermögenswerten und Schulden im derzeitigen Rahmenkonzept verlangen eine Erwartung hinsichtlich des Zuflusses künftigen wirtschaftlichen Nutzens oder des Abflusses von Ressourcen mit wirtschaftlichem Nutzen. Zusätzlich verlangen die derzeitigen Ansatzvorschriften für Vermögenswerte und Schulden, dass der Zu- oder Abfluss künftigen wirtschaftlichen Nutzens wahrscheinlich sein muss. Diese Definitionen wurden teilweise dahingehend interpretiert, dass ein Vermögenswert oder eine Schuld nicht existiert bzw. nicht anzusetzen ist, wenn nicht eine bestimmte Wahrscheinlichkeitsschwelle überschritten wird. Eine solche Interpretation wirft die Frage auf, ob beispielsweise eine gekaufte Option, deren Ausübung nicht erwartet wird, als Vermögenswert anzusehen ist oder ob eine gegebene Garantie, deren Inanspruchnahme als unwahrscheinlich angesehen wird, eine Verbindlichkeit darstellt. Weiterhin ist unklar, ob sich die Bezugnahme auf Erwartungen und wahrscheinliche Zu- oder Abflüsse auf die Unsicherheit, ob ein Vermögenswert oder eine Schuld überhaupt existiert (z.B. ein Rechtsstreit über das Vorliegen einer Verpflichtung), oder die Unsicherheit über das resultierende Ergebnis (z.B. Unsicherheit, ob eine Forderung eingetrieben werden kann oder ob eine Option ausgeübt wird) bezieht.

Der IASB vertritt hierbei die Auffassung, dass die Definitionen von Vermögenswerten und Schulden keine „erwarteten“ oder „wahrscheinlichen“ Zu- oder Abflüsse erfordern. Es ist ausreichend, dass eine Ressource oder eine Verpflichtung das „Potenzial aufweist, wirtschaftlichen Nutzen zu erzeugen oder zu übertragen“. Dieses Verständnis spiegelt sich in den vorgeschlagenen Definitionen wider. So stellt zum Beispiel eine jederzeitige Verpflichtung, bei Eintritt eines bestimmten, unsicheren und außerhalb der Kontrolle des Unternehmens stehenden Ereignisses Ressourcen zu übertragen (z.B. eine Garantieverpflichtung oder ein Versicherungsvertrag), eine Verbindlichkeit dar, auch wenn die Verpflichtung bedingt ist. Die Unsicherheit im Hinblick auf das resultierende Ergebnis kann allerdings die Bewertung des Vermögenswerts oder der Schuld beeinflussen.

Fokus auf Rechten

Die derzeitige Vermögenswertdefinition verwendet den Begriff „Ressource“. Die vorgeschlagene Definition verwendet den Begriff „wirtschaftliche Ressource“ („economic resource“), der definiert wird als „ein Recht, das Potenzial aufweist, wirtschaftlichen Nutzen zu erzeugen“. Der IASB bevorzugt den Begriff „wirtschaftliche Ressource“, da dieser hervorhebt, dass es sich bei der entsprechenden Ressource beispielsweise nicht um einen dinglichen Gegenstand (etwa eine Sachanlage) handelt, sondern um das Recht (oder ein Bündel von Rechten) an diesem Gegenstand. Dies stellt eine Verlagerung weg von der Bilanzierung materieller Gegenstände hin zur Bilanzierung unterschiedlicher Rechte, aus denen sich wirtschaftliche Ressourcen zusammensetzen, dar. Nichtsdestotrotz erkennt der IASB an, dass die Beschreibung eines Bündels an Rechten als materieller Gegenstand oftmals zu prägnanten, klaren und verständlichen Informationen führt.

Rechte, die wirtschaftliche Ressourcen begründen, können vielfältig ausgestaltet sein. Sie können vertraglich, gesetzlich oder in ähnlicher Form festgelegt sein, sie können sich aus der faktischen Verpflichtung eines Dritten ergeben oder aus dem rechtlichen Eigentum an materiellen Gegenständen entstehen wie das Recht den Gegenstand zu nutzen, zu verkaufen oder zu verpfänden.

Beherrschung einer wirtschaftlichen Ressource

Im Standardentwurf wird vorgeschlagen, dass die Definition von Beherrschung im Rahmenkonzept mit der Vermögenswertdefinition im Einklang steht. Konkret schlägt der IASB dabei die folgende Definition vor:

„Ein Unternehmen beherrscht eine wirtschaftliche Ressource, wenn es die gegenwärtige Möglichkeit hat, den Nutzen aus der wirtschaftlichen Ressource zu ziehen und deren weitere Nutzung zu bestimmen.“

Die Beurteilung, inwieweit Beherrschung vorliegt, hilft dem Unternehmen bei der Bestimmung, welche wirtschaftlichen Ressourcen es zu bilanzieren hat. Der Standardentwurf enthält das Beispiel eines Unternehmens, das ein anteiliges Recht an einem bebauten Grundstück besitzt, ohne das bebaute Grundstück zu beherrschen. In diesem Fall ist der Vermögenswert des Unternehmens sein Anteil an dem bebauten Grundstück (den es beherrscht) und nicht das gesamte bebaute Grundstück (das es nicht beherrscht).

Gegenwärtige Verpflichtung

Sowohl die derzeitige als auch die vorgeschlagene Schulddefinition verlangen eine gegenwärtige Verpflichtung als Ergebnis aus Ereignissen aus der Vergangenheit. Beim bestehenden Rahmenkonzept ergaben sich in der Praxis Fragen zu Fällen, bei denen Ereignisse der Vergangenheit zu einem Abfluss von wirtschaftlichen Ressourcen führen könnten, das Unternehmen aber noch Möglichkeiten besaß, diesen Abfluss zu vermeiden. Hierbei ist unklar, wie eingeschränkt die Möglichkeit, einen zukünftigen Ressourcentransfer zu vermeiden, sein muss, damit trotzdem ein „gegenwärtige Verpflichtung“ vorliegt. Dementsprechend wird im Standardentwurf vorgeschlagen, dass die folgenden beiden Voraussetzungen für das Vorliegen einer gegenwärtigen Verpflichtung notwendig sind:

- Das Unternehmen hat keine praktische Möglichkeit, den Transfer zu vermeiden, und
- die Verpflichtung ist aus Ereignissen der Vergangenheit entstanden, d.h., das Unternehmen hat den wirtschaftlichen Nutzen bereits erhalten oder Aktivitäten entfaltet, die den Umfang der Verpflichtung festlegen.

Praxishinweis

Der IASB hat keine Änderungen an den Definitionen von Schulden und Eigenkapital vorgeschlagen, um die Probleme zu lösen, die bei der Klassifizierung von Finanzinstrumenten auftreten, die sowohl Merkmale von Eigen- als auch von Fremdkapital aufweisen. Diese Thematik soll im Rahmen des IASB-Forschungsprojekts zu Finanzinstrumenten mit Merkmalen von Eigenkapital behandelt werden.

Definition von Erträgen und Aufwendungen

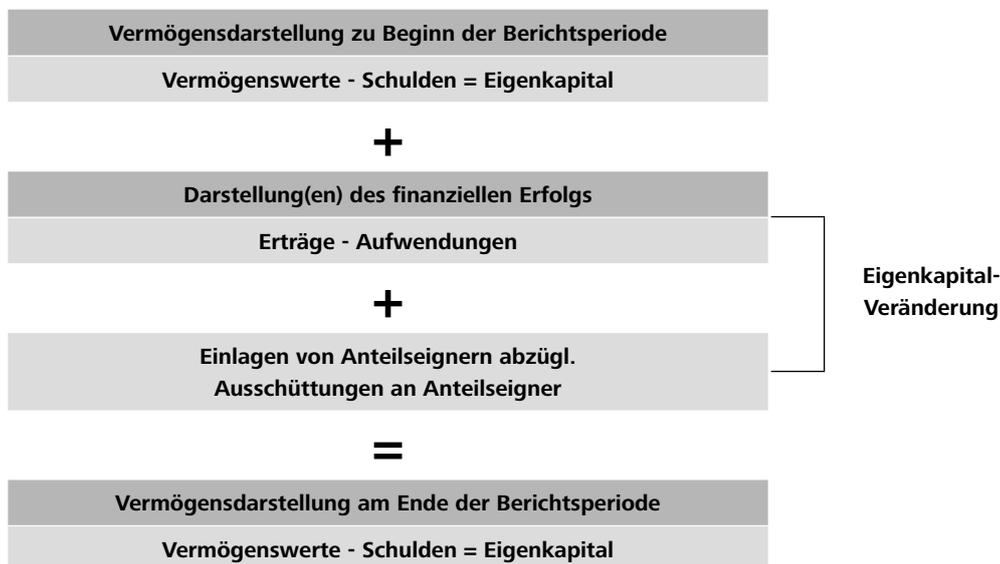
Der IASB schlägt vor, den bisherigen Ansatz, Erträge und Aufwendungen als Änderungen von Vermögenswerten und Schulden zu definieren, beizubehalten. Diese Definitionen haben bisher zu keinen nennenswerten Anwendungsschwierigkeiten geführt, sodass die vorgeschlagenen Änderungen nur dazu dienen, die Definitionen in Einklang mit den geänderten Definitionen für Vermögenswerte und Schulden zu bringen.

Kapitel 5 – Ansatz und Ausbuchung

Ansatz

Der IASB schlägt vor, Ansatz als den Prozess der Erfassung von Objekten, die die Definition eines Elements des Abschlusses erfüllen, zu beschreiben, um diese in die Vermögensdarstellung oder die Darstellung(en) des finanziellen Erfolgs aufzunehmen. Das Objekt ist mit Worten zu beschreiben und mit einem Geldbetrag zu versehen, der in der entsprechenden Darstellung enthalten ist.

Die Vermögensdarstellung enthält nur Posten, welche die Definition von Vermögenswert, Schuld oder Eigenkapital erfüllen, und die Darstellung(en) des finanziellen Erfolgs beinhalten nur Posten, die die Definition von Erträgen und Aufwendungen erfüllen. Gemäß Standardentwurf stehen die erfassten Posten wie folgt miteinander in Beziehung:



Ansatzkriterien

Im Standardentwurf wird zugestanden, dass nicht alle Posten zu erfassen sind. Stattdessen erfasst ein Unternehmen einen Vermögenswert oder eine Schuld, wenn der Ansatz dem Abschlussadressaten Folgendes bietet:

- Relevante Informationen über den Vermögenswert oder die Schuld und über jegliche Erträge, Aufwendungen und Änderungen im Eigenkapital
- Eine wirklichkeitsgetreue Darstellung des Vermögenswerts oder der Schuld und jeglicher Erträge, Aufwendungen und Änderungen im Eigenkapital
- Informationen, die zu einem Nutzen führen, der die Kosten für deren Bereitstellung übersteigt

Praxishinweis

Die bestehenden Ansatzkriterien (Wahrscheinlichkeit eines künftigen wirtschaftlichen Nutzens und verlässliche Bewertung) haben in der Vergangenheit zu Problemen geführt. Einige Standards (z.B. IFRS 9 **Finanzinstrumente**) verwenden das Wahrscheinlichkeitskriterium überhaupt nicht, während in anderen Standards der Begriff „wahrscheinlich“ nicht eindeutig verwendet wird. Das Kriterium der verlässlichen Bewertung war dagegen oftmals mit der Bewertungsunsicherheit verknüpft. Daher schlägt der IASB vor, das Wahrscheinlichkeitskriterium zu streichen und das Kriterium der verlässlichen Bewertung in das neue Relevanzkriterium zu integrieren.

Im Standardentwurf wird bestätigt, dass Ermessensausübung notwendig ist bei der Bestimmung, ob ein Posten anzusetzen ist, und dass die Ansatzvorschriften in einzelnen Standards variieren können. Die Funktion des Anhangs ist bei der Ansatzentscheidung ebenfalls zu berücksichtigen, insbesondere wenn ein Posten, der die Definition eines Abschlusselements erfüllt, nicht angesetzt wird.

Relevanz wird von Unsicherheiten beeinflusst, insbesondere wenn unsicher ist, ob ein Vermögenswert oder eine Schuld existiert, ob Zu- oder Abflüsse wirtschaftlichen Nutzens unwahrscheinlich sind oder ob alle verfügbaren relevanten Bewertungen hochgradig unsicher sind. Wenn keine Bewertung möglich ist, kann ein Posten nicht angesetzt werden.

Praxishinweis

Im Diskussionspapier wurde explizit ausgeführt, dass die Erfassung eines selbst erschaffenen Geschäfts- oder Firmenwertes unnötig wäre, um die Zielsetzung der Finanzberichterstattung zu erreichen, da dies eine Unternehmensbewertung erfordern würde. Im Standardentwurf wird diese Aussage nicht wiederholt. Gleichwohl macht der IASB in der Grundlage für Schlussfolgerungen klar, dass er weiterhin von der Stichhaltigkeit dieser Aussage überzeugt ist.

Im Standardentwurf wird offengelassen, ob Posten wie Know-how oder Kunden- und Lieferantenbeziehungen anzusetzen sind, da es sich dabei nicht um vertragliche oder gesetzliche Rechte handelt. Es wird darauf hingewiesen, dass der Ansatz solcher Posten möglicherweise nicht zu relevanten Informationen führt aufgrund der Unsicherheit, ob ein Vermögenswert existiert, sowie der Schwierigkeit, diesen gesondert identifizieren zu können.

Ebenso kann die Entscheidung, eine Schuld anzusetzen, problematisch sein, insbesondere wenn zur Unsicherheit hinsichtlich des Vorliegens einer Verpflichtung noch eine geringe Wahrscheinlichkeit des Abflusses wirtschaftlicher Ressourcen und ein hoher Grad an Bewertungsunsicherheit hinzukommen.

Eine geringe Wahrscheinlichkeit des Zu- oder Abflusses wirtschaftlichen Nutzens verhindert per se nicht den Ansatz, insbesondere wenn sich die geringe Wahrscheinlichkeit in der Bewertung des Vermögenswerts oder der Schuld widerspiegelt und zusätzlich erläuternde Angaben erfolgen.

Hinsichtlich wirklichkeitsgetreuer Darstellung ist zu berücksichtigen, dass sich Ansatz oder Nichtansatz auf Eigenkapital, Erträge und Aufwendungen auswirkt. So führt beispielsweise der Nichtansatz eines Vermögenswerts zu Aufwendungen, was wiederum zu einer irreführenden Darstellung führen kann.

Ausbuchung

Ausbuchung wird beschrieben als das vollständige oder teilweise Entfernen eines bisher angesetzten Vermögenswerts oder einer bisher angesetzten Schuld aus der Vermögensdarstellung des Unternehmens. Eine Ausbuchung ist nicht sachgerecht, wenn das Unternehmen die Beherrschung über eine wirtschaftliche Ressource behält. Ein Indikator dafür, dass weiterhin Beherrschung vorliegt, ist das weiterhin existierende Ausgesetztsein gegenüber den positiven und negativen Schwankungen des Betrags an wirtschaftlichem Nutzen aus der wirtschaftlichen Ressource.

Die Ausbuchung übertragener Vermögenswerte und Schulden sowie die fortgesetzte Erfassung etwaiger zurückbehaltener Teile sollen zu einer wirklichkeitsgetreuen Darstellung der zurückbehaltenen Vermögenswerte und Schulden sowie der Änderung in den Vermögenswerten und Schulden des Unternehmens führen. Für Fälle, in denen diese beiden Ziele nicht erreicht werden können, sieht der Standardentwurf Alternativen vor, etwa durch gesonderten Ausweis oder erläuternde Angaben.

Führen Vertragsänderungen zu weiteren Rechten oder Verpflichtungen, die sich deutlich von den ursprünglichen Vertragsbedingungen unterscheiden, kann es sachgerecht sein, diese Ergänzungen als neue Vermögenswerte oder Schulden zu behandeln. Ist dies nicht der Fall, so kann es sachgerecht sein, die neuen Rechte oder Verpflichtungen als Teil derselben Bilanzierungseinheit zu behandeln, die auch die bestehenden Rechte oder Verpflichtungen umfasst.

Kapitel 6 – Bewertung

Laut Standardentwurf beschreibt das Rahmenkonzept Bewertung als den Prozess, Informationen über Vermögensgegenstände, Schulden, Eigenkapital, Erträge und Aufwendungen eines Unternehmens quantitativ in Geldbeträgen auszudrücken.

Ein Bewertungsmaßstab ist ein kennzeichnendes Merkmal des zu bewertenden Postens. Der Standardentwurf sieht grundsätzlich zwei Bewertungsmaßstäbe vor: historische Anschaffungskosten („historical cost“) und Gegenwartswert („current value“).

Historische Anschaffungskosten

Der Schwerpunkt bei der Bewertung zu historischen Anschaffungskosten liegt auf der Transaktion oder dem Ereignis der Vergangenheit, die/das zu einem Vermögenswert, einer Schuld, Erträgen oder Aufwendungen geführt haben. Bei einem Vermögenswert sind die historischen Anschaffungskosten bei der erstmaligen Erfassung die für den Erwerb oder die Herstellung des Vermögenswerts angefallenen Kosten. Diese sind die erbrachte Gegenleistung sowie bestimmte angefallene Transaktionskosten. Bei einer Schuld sind diese die Gegenleistung abzüglich angefallener Transaktionskosten. In der Folgebewertung werden keine Anpassungen für Preisänderungen vorgenommen, sondern nur für Verbrauch, Wertminderung und Erfüllung.

Erträge und Aufwendungen, die zu historischen Anschaffungskosten bewertet werden, können trotz des Vergangenheitsbezugs einen Prognosewert („predictive value“) haben, d.h., das Unternehmen kann die Auswirkung solcher Änderungen auf künftige Zahlungsströme oder Margen beurteilen. Sie können außerdem in Vergleichen mit früheren Schätzungen von Zahlungsströmen oder Margen als Bestätigung („confirmatory value“) dienen.

Informationen über historische Anschaffungskosten können oftmals einfach und kostengünstig bereitgestellt werden. Daneben sind sie verständlich und leicht zu überprüfen.

Andererseits können Informationen über historische Anschaffungskosten von Vermögenswerten und Schulden in bestimmten Fällen weniger relevant als Informationen über Gegenwartswerte sein, insbesondere wenn wesentliche Wert- oder Preisänderungen auftreten. Gleichartige Vermögenswerte und Schulden, die zu unterschiedlichen Zeiten erworben oder eingegangen wurden, werden dann in der Vermögensdarstellung mit verschiedenen Werten angesetzt.

Gegenwartswert

Gegenwartswerte beinhalten den beizulegenden Zeitwert („fair value“) sowie den Nutzungswert für Vermögenswerte („value in use“) und den Erfüllungswert für Schulden („fulfilment value“).

Der Standardentwurf wiederholt die in IFRS 13 **Bewertung zum beizulegenden Zeitwert** gegebene Definition des beizulegenden Zeitwerts, d.h., der beizulegende Zeitwert ist der Preis, den man in einer gewöhnlichen Transaktion zwischen Marktteilnehmern am Bewertungsstichtag beim Verkauf eines Vermögenswerts erhalten würde oder bei der Übertragung einer Schuld zu zahlen hätte. Der Standardentwurf enthält eine Liste mit Faktoren, die im beizulegenden Zeitwert enthalten sind:

- Schätzungen künftiger Zahlungsströme
- Unsicherheit in Bezug auf Höhe und zeitlichen Anfall der künftigen Zahlungsströme (einschließlich der eigenen Kreditwürdigkeit)
- Zeitwert des Geldes
- Preis für die Übernahme des Unsicherheitsrisikos
- weitere Faktoren (z.B. Liquidität)

Angefallene Transaktionskosten werden bei der Bewertung von Vermögenswerten oder Schulden zum beizulegenden Zeitwert nicht berücksichtigt.

Die Bewertung von Vermögenswerten oder Schulden zum beizulegenden Zeitwert hat einen Prognosewert, da diese Bewertung die Erwartungen der Marktteilnehmer hinsichtlich Höhe, zeitlichem Anfall und Unsicherheit der Zahlungsströme enthält. Sie kann ebenso zur Bestätigung früherer Schätzungen dienen. Zum beizulegenden Zeitwert bewertete Erträge und Aufwendungen können nur dann als Prognose und Bestätigung dienen, wenn sie aufgliedert werden (z.B. in die vom Markt erwartete Rendite, die durch die Nutzung des Vermögenswerts durch das Unternehmen erwirtschaftete Rendite und die Auswirkungen von Änderungen der Erwartungen der Marktteilnehmer).

Wenn die Geschäftstätigkeit nicht auf den Verkauf von Waren oder die Übertragung von Schulden ausgerichtet ist, führt eine Bewertung von Erträgen und Aufwendungen zum beizulegenden Zeitwert nicht zu entscheidungsnützlichen Informationen für die Abschlussadressaten. Andererseits wird die Vergleichbarkeit erhöht, da gleichartige Vermögenswerte und Schulden mit denselben Beträgen angesetzt werden, unabhängig davon, zu welchem Zeitpunkt sie erworben oder eingegangen wurden.

In aktiven Märkten ist die Bestimmung des beizulegenden Zeitwerts einfach und verständlich, verbunden mit dem Vorteil der externen Nachprüfbarkeit. Ist der beizulegende Zeitwert dagegen nicht direkt verfügbar, so ist er mittels Bewertungsverfahren zu bestimmen. Der Standardentwurf weist auf die mit Bewertungsverfahren verbundenen Problembereiche hin:

- Notwendige Schätzungen können aufwendig und kostenintensiv sein
- Inputparameter können subjektiv sein
- Gleichartige Vermögenswerte und Schulden könnten unterschiedlich bewertet werden

Während der beizulegende Zeitwert ein marktspezifischer Wert ist, sind Nutzungswert und Erfüllungswert unternehmensindividuelle Werte. Im Standardentwurf wird vorgeschlagen, den Nutzungswert zu definieren als Barwert der Zahlungsströme, die das Unternehmen aus der fortgesetzten Nutzung und anschließenden Veräußerung des Vermögenswerts zu erzielen erwartet. Erfüllungswert ist der Barwert der Zahlungsströme, die das Unternehmen erwartet, zur Erfüllung seiner Schuld leisten zu müssen. Beide Werte werden durch Bewertungsverfahren ermittelt, die dieselben Faktoren wie bei der Ermittlung des beizulegenden Zeitwerts berücksichtigen, allerdings unter Verwendung unternehmensspezifischer Annahmen anstelle der Annahmen von Marktteilnehmern. Transaktionskosten sind zu berücksichtigen.

Nutzungswert und Erfüllungswert besitzen einen Prognosewert, da sie Informationen über die geschätzten Zahlungs- oder -abflüsse des Vermögenswerts oder der Schuld bereitstellen. Beide dienen zur Bestätigung bei Vergleichen von früheren Werten mit tatsächlichen Resultaten. Da zur Ermittlung der Werte Bewertungsverfahren zum Einsatz kommen, gelten die oben genannten Problembereiche auch hier.

Im Standardentwurf wird eingeräumt, dass der Nutzungswert für einzelne Vermögenswerte, die nur in Verbindung mit anderen genutzt werden können, unangemessen sein könnte. In solchen Fällen ist der Nutzungswert für die Gruppe von Vermögenswerten zu bestimmen und auf diese zu verteilen. Dies führt jedoch dazu, dass der Nutzungswert für regelmäßig wiederkehrende Bewertungen unpraktisch ist. Er ist daher mehr für nicht regelmäßig wiederkehrende Bewertungen sinnvoll, etwa zur Bestimmung des erzielbaren Betrags historischer Anschaffungskosten im Wertminderungsfall.

Auswahl eines Bewertungsmaßstabs

Bewertungsmaßstäbe müssen relevant sein und wirklichkeitsgetreu das darstellen, was sie vorgeben darzustellen. Bei der Auswahl einer der beschriebenen Bewertungsmaßstäbe ist es wichtig, deren Auswirkung auf die Informationen, die in der Vermögensdarstellung und der (den) Darstellung(en) des finanziellen Erfolges gegeben werden, zu berücksichtigen. Zu berücksichtigende Faktoren sind die Art und Weise, in der ein Vermögenswert oder eine Schuld zu künftigen Zahlungsströmen beiträgt, sowie die Besonderheiten des Vermögenswerts oder der Schuld.

Praxishinweis

Die Art und Weise, in der ein Vermögenswert oder eine Schuld zu künftigen Zahlungsströmen beiträgt, hängt von der Art der Geschäftstätigkeit des jeweiligen Unternehmens ab. Ein Gebäude kann zum Beispiel zur Veräußerung gehalten werden oder zur fortgesetzten Eigennutzung.

Ein anderer Faktor ist die Bewertungsunsicherheit. Unterschiedliche Bewertungsmaßstäbe haben einen unterschiedlichen Grad an Unsicherheit. Während Bewertungsunsicherheit nicht das Gleiche ist wie Unsicherheit über das Ergebnis, so hat Letztere doch oftmals Auswirkungen auf Erstere.

Schätzungen können zu wirklichkeitsgetreuer Darstellung führen, wenn sie als solche beschrieben werden, Art und Grenzen des Prozesses zur Erstellung der Schätzung erläutert werden und keine Fehler bei der Auswahl und Anwendung desselben gemacht werden.

Bei der Auswahl eines Bewertungsmaßstabes für einen bestimmten Posten ist auch zu berücksichtigen, welche Bewertungsmaßstäbe für ähnliche Posten herangezogen wurden. Die Verwendung unterschiedlicher Bewertungsmaßstäbe für ähnliche Posten kann zu Bilanzierungsanomalien führen, die wiederum zu weniger entscheidungsnützlichen Informationen führen.

Die Verwendung verschiedener Bewertungsmaßstäbe in einem Abschluss als auch der Wechsel von Bewertungsmaßstäben zwischen den Berichtsperioden können die Verständlichkeit von Abschlüssen beeinträchtigen. Andererseits mag dies dann gerechtfertigt sein, wenn es zu relevanteren Informationen führt.

Wenn ein Unternehmen einen Vermögenswert gegen das Eingehen einer Schuld erwirbt, so werden Vermögenswert und Schuld in der Regel erstmalig in gleicher Höhe bewertet. Erfolgt der Erwerb eines Vermögenswerts oder das Eingehen einer Schuld gegen Hingabe eines anderen Vermögenswerts oder einer anderen Schuld, so bestimmt der anfängliche Wert des erworbenen Vermögenswerts (oder der eingegangenen Schuld), ob aus der Hingabe des anderen Vermögenswerts oder der anderen Schuld ein Ertrag oder Aufwand resultiert. Bei der erstmaligen Erfassung eines Vermögenswerts oder einer Schuld, die im Rahmen einer marktüblichen Transaktion erworben bzw. eingegangen wurden, entspricht der beizulegende Zeitwert den historischen Anschaffungskosten, mit Ausnahme der Transaktionskosten, die in den historischen Anschaffungskosten enthalten sind. Trotzdem ist es notwendig, den jeweils für die erstmalige Erfassung verwendeten Bewertungsmaßstab anzugeben.

Im Standardentwurf wird vorgeschlagen, vom Unternehmen selbst erstellte Vermögenswerte während der Erstellung auf derselben Basis zu bewerten, die auch für die Folgebewertung angewendet wird.

Manchmal kann es sachgerecht sein, einen anderen Bewertungsmaßstab im Anhang anzugeben als den für den Ausweis des Postens in der Vermögensdarstellung gewählten. In anderen Fällen kann es sinnvoll sein, einen Bewertungsmaßstab für Vermögenswerte und Schulden in der Vermögensdarstellung und einen anderen für die mit diesen Vermögenswerten und Schulden in Beziehung stehenden Erträgen und Aufwendungen zu verwenden. Dies erfordert die Existenz des sonstigen Ergebnisses, in dem kumuliert die Unterschiede in den nach den unterschiedlichen Bewertungsmaßstäben ermittelten Buchwerten enthalten sind.

Bewertung des Eigenkapitals

Eigenkapital wird nicht bewertet. Es entspricht der Summe der Buchwerte aller angesetzten Vermögenswerte abzüglich der Buchwerte aller angesetzten Schulden. Gleichwohl können einzelne Eigenkapitalklassen oder -kategorien direkt bewertet werden.

Eigenkapital ist in der Regel positiv. Abhängig von den angesetzten Vermögenswerten und Schulden sowie deren Bewertung kann es aber auch negativ sein.

Kapitel 7 – Darstellung und Angaben

Dieses Kapitel des Standardentwurfs schlägt grundlegende Konzepte vor, die bestimmen, welche Informationen in den Abschluss aufgenommen werden und wie diese darzustellen und zu erläutern sind. In diesem Kapitel wird auch erörtert, wie über den finanziellen Erfolg („financial performance“) zu berichten ist, einschließlich der Verwendung des sonstigen Ergebnisses („other comprehensive income“ – OCI). Das bisherige Rahmenkonzept enthält keine Aussagen zu Darstellung und Angaben.

Zielsetzung und Umfang von Abschlüssen

Im Standardentwurf wird konstatiert, dass der Umfang des Abschlusses von seiner Zielsetzung bestimmt wird. Diese liegt in der Zurverfügungstellung von Informationen über die Vermögenswerte, Schulden, Eigenkapital, Erträge und Aufwendungen eines Unternehmens, die für Abschlussadressaten entscheidungsnützlich sind, um die Aussichten für zukünftige Nettozahlungsmittelzuflüsse in das Unternehmen einzuschätzen und den verantwortlichen Umgang der Unternehmensleitung mit den Ressourcen des Unternehmens zu beurteilen. Diese Informationen werden bereitgestellt durch den Ansatz von Posten in der Vermögensdarstellung und die Darstellung(en) des finanziellen Erfolgs, die die Definition eines Abschlusselements erfüllen, und durch Angaben in anderen Abschlussteilen zu angesetzten und nicht angesetzten Posten, die gleichwohl die Definition von Abschlusselementen erfüllen, Zahlungsströmen sowie Einlagen von und Ausschüttungen an Anteilseigner.

Im Standardentwurf wird ausgeführt, dass zukunftsorientierte Informationen über wahrscheinliche oder mögliche künftige Transaktionen oder Ereignisse nur dann in den Abschluss aufzunehmen sind, wenn dies zu relevanten Informationen führt, die für die Abschlussadressaten für deren Verständnis über die Vermögenswerte und Schulden des Unternehmens, die während oder am Ende der Berichtsperiode vorhanden waren (auch falls nicht angesetzt), sowie über die Erträge und Aufwendungen der Periode hilfreich sind.

Darstellung und Angaben als Kommunikationsinstrument

Effiziente und effektive Kommunikation der im Abschluss enthaltenen Informationen verbessert deren Relevanz, fördert Verständlichkeit und Vergleichbarkeit und trägt zu einer wirklichkeitsgetreuen Darstellung der Vermögenswerte, Schulden, des Eigenkapitals sowie der Erträge und Aufwendungen bei.

Gemäß Standardentwurf beinhaltet eine effiziente und effektive Kommunikation Folgendes:

- Gliederung der Information in strukturierter Form, bei der gleichartige Posten zusammen und unterschiedliche Posten getrennt berichtet werden
- Aggregation von Informationen, damit diese nicht durch unnötige Details überlagert werden

- Verwendung von Zielsetzungen und Prinzipien für Darstellung und Angaben anstelle von starren Regeln, die zu einer rein mechanistischen Einhaltung führen

Praxishinweis

Der IASB arbeitet zudem an seiner „Disclosure Initiative“, einer Ansammlung von Implementierungs- und Forschungsprojekten mit dem Ziel, die Angaben in der IFRS-Finanzberichterstattung zu verbessern. In der Grundlage für Schlussfolgerungen erklärt der IASB, dass er im Rahmen dieser Initiative bemüht ist, zusätzliche spezifische Leitlinien zur Verfügung zu stellen, die die Anwendung der im Standardentwurf vorgeschlagenen Konzepte zu Darstellung und Angaben fördern sollen.

Informationen über den finanziellen Erfolg

Um die genannte effiziente und effektive Kommunikation der Informationen über den finanziellen Erfolg zu erreichen, sind in der (den) Darstellung(en) des finanziellen Erfolgs angesetzten Erträge und Aufwendungen in die folgenden Bestandteile zu gliedern:

- a) Gewinn- und Verlustrechnung oder
- b) Sonstiges Ergebnis (OCI)

Die Frage, ob die Darstellung(en) des finanziellen Erfolgs in einer oder in zwei getrennten Darstellungen zu erfolgen hat, wird im Standardentwurf nicht behandelt. Insofern umfasst der verwendete Begriff Gewinn- und Verlustrechnung sowohl die Einzeldarstellung als auch den GuV-Teil der Gesamtdarstellung.

Im Standardentwurf wird die Gewinn- und Verlustrechnung als Hauptinformationsquelle für den finanziellen Erfolg des Unternehmens in der Berichtsperiode bezeichnet und gefordert, eine Summe oder Zwischensumme für den Gewinn oder Verlust auszuweisen. In der Grundlage für Schlussfolgerungen wird ausgeführt, dass der IASB entschieden hat, dass es weder realisierbar noch sachgerecht war, zu versuchen, im Rahmenkonzept zu definieren, wann Ertrags- oder Aufwandsposten in der Gewinn- und Verlustrechnung und wann im sonstigen Ergebnis (OCI) enthalten sein sollen. Stattdessen sind allgemeine Leitlinien zu dieser Frage sowie der nachträglichen Umgliederung („recycling“) enthalten.

Da die Gewinn- und Verlustrechnung die Hauptinformationsquelle für den finanziellen Erfolg des Unternehmens in der Berichtsperiode darstellt, enthält der Standardentwurf die widerlegbare Vermutung, dass darin alle Erträge und alle Aufwendungen enthalten sind. Diese Annahme kann nur widerlegt werden, wenn

- a) die Erträge und Aufwendungen in Beziehung zu Vermögenswerten und Schulden stehen, die zu Gegenwartswerten bewertet sind; und
- b) der Nichtansatz dieser Erträge und Aufwendungen in der Gewinn- und Verlustrechnung die Relevanz der Informationen in der Gewinn- und Verlustrechnung für die Berichtsperiode erhöht.

Diese Annahme kann nur vom IASB bei der Setzung neuer Standards widerlegt werden, nicht jedoch von den Erstellern bei der Anwendung von Standards.

Ein Beispiel für die erhöhte Relevanz durch den Nichtansatz von Erträgen/Aufwendungen in der Gewinn- und Verlustrechnung ist die Verwendung eines Gegenwartswerts für die in der Vermögensdarstellung angesetzten Vermögenswerte und Schulden und die Verwendung eines anderen Bewertungsmaßstabs für die dazu in Beziehung stehenden Erträge und Aufwendungen in der Gewinn- und Verlustrechnung („Duale Bewertung“).

Im Standardentwurf wird auch die Annahme vorgeschlagen, dass Erträge und Aufwendungen, die in einer Periode im sonstigen Ergebnis angesetzt sind, in einer zukünftigen Periode in die Gewinn- und Verlustrechnung umzugliedern sind, wenn dadurch die Relevanz der Informationen in der Gewinn- und Verlustrechnung für diese Periode erhöht wird. Diese Annahme kann widerlegt werden, etwa wenn es keine klare Grundlage zur Bestimmung der Periode gibt,

in der eine Umgliederung zu einer erhöhten Relevanz der Informationen führt. Fehlt eine solche Grundlage, so könnte dies ein Indiz dafür sein, dass diese Erträge oder Aufwendungen nicht im sonstigen Ergebnis angesetzt werden sollten.

Kapitel 8 – Kapital- und Kapitalerhaltungsgrundsätze

Der Inhalt dieses Kapitels wurde mit Ausnahme kleinerer Änderungen aus Konsistenz- oder Terminologiegründen unverändert aus dem bisherigen Rahmenkonzept übernommen.

Der IASB vermerkt in der Grundlage für Schlussfolgerungen, dass er eine Erörterung und Überarbeitung von Kapitalerhaltungskonzepten in einem Projekt zur Bilanzierung von Hochinflation als sinnvoller erachtet. Entsprechende Arbeiten sind derzeit aber nicht geplant.

Abweichende Meinungen einiger IASB-Mitglieder

Drei IASB-Mitglieder haben gegen die Veröffentlichung des Standardentwurfs gestimmt. Die in den Alternative Views dargelegten Gründe hierfür werden nachfolgend zusammengefasst wiedergegeben:

- Der Standardentwurf enthält keine konzeptionelle Basis zur Abgrenzung der Gewinn- und Verlustrechnung und des sonstigen Ergebnisses sowie der Frage, welche Erträge und Aufwendungen wie zugeordnet werden. Die Tatsache, dass gegenüber dem derzeitigen Rahmenkonzept keine Verbesserung erfolgt ist, wird als verpasste Gelegenheit angesehen.
- Die im Standardentwurf vorgeschlagenen begrenzten Änderungen an der Definition von Schulden stellen keine nützliche Grundlage für die künftige Entwicklung eines Standards zur Abgrenzung von Eigen- und Fremdkapital dar. Mögliche Konzepte zur Abgrenzung von Eigen- und Fremdkapital wurden im Standardentwurf nicht angemessen adressiert bzw. erläutert. Die Verlagerung des Themas auf ein Forschungsprojekt wird kritisch gesehen.
- Der Entscheidung, das Vorsichtsprinzip wieder einzuführen, und der Erörterung der Bewertungsmaßstäbe „historische Anschaffungskosten“ und „Gegenwartswert“ wurde widersprochen.
- Mehr Zeit auf die Entwicklung von Konzepten zur Darstellung des finanziellen Erfolgs sowie zu Darstellung und Angaben allgemein zu verwenden, wäre für den IASB Pflicht und Chance zugleich gewesen.

Ihre Ansprechpartner

Jens Berger

Tel: +49 (0)69 75695 6581

jensberger@deloitte.de

Kai Haussmann

Tel: +49 (0)69 75695 6556

khaussmann@deloitte.de

Hinweis

Bitte schicken Sie eine E-Mail an mdorbath@deloitte.de, wenn Sie Fragen zum Inhalt haben, dieser Newsletter an andere oder weitere Adressen geschickt werden soll oder Sie ihn nicht mehr erhalten wollen.

Für weitere Informationen besuchen Sie unsere Webseite auf www.deloitte.com/de

Die Deloitte & Touche GmbH Wirtschaftsprüfungsgesellschaft („Deloitte“) als verantwortliche Stelle i.S.d. BDSG und, soweit gesetzlich zulässig, die mit ihr verbundenen Unternehmen und ihre Rechtsberatungspraxis (Deloitte Legal Rechtsanwaltsgesellschaft mbH) nutzen Ihre Daten im Rahmen individueller Vertragsbeziehungen sowie für eigene Marketingzwecke. Sie können der Verwendung Ihrer Daten für Marketingzwecke jederzeit durch entsprechende Mitteilung an Deloitte, Business Development, Kurfürstendamm 23, 10719 Berlin, oder kontakt@deloitte.de widersprechen, ohne dass hierfür andere als die Übermittlungskosten nach den Basistarifen entstehen.

Deloitte bezieht sich auf Deloitte Touche Tohmatsu Limited („DTTL“), eine „private company limited by guarantee“ (Gesellschaft mit beschränkter Haftung nach britischem Recht), ihr Netzwerk von Mitgliedsunternehmen und ihre verbundenen Unternehmen. DTTL und jedes ihrer Mitgliedsunternehmen sind rechtlich selbstständig und unabhängig. DTTL (auch „Deloitte Global“ genannt) erbringt selbst keine Leistungen gegenüber Mandanten. Eine detailliertere Beschreibung von DTTL und ihren Mitgliedsunternehmen finden Sie auf www.deloitte.com/de/UeberUns.

Deloitte erbringt Dienstleistungen aus den Bereichen Wirtschaftsprüfung, Steuerberatung, Consulting und Corporate Finance für Unternehmen und Institutionen aus allen Wirtschaftszweigen; Rechtsberatung wird in Deutschland von Deloitte Legal erbracht. Mit einem weltweiten Netzwerk von Mitgliedsgesellschaften in mehr als 150 Ländern und Gebieten verbindet Deloitte herausragende Kompetenz mit erstklassigen Leistungen und steht Kunden so bei der Bewältigung ihrer komplexen unternehmerischen Herausforderungen zur Seite. Making an impact that matters – für mehr als 210.000 Mitarbeiter von Deloitte ist dies gemeinsame Vision und individueller Anspruch zugleich.

Diese Veröffentlichung enthält ausschließlich allgemeine Informationen, die nicht geeignet sind, den besonderen Umständen des Einzelfalls gerecht zu werden und ist nicht dazu bestimmt, Grundlage für wirtschaftliche oder sonstige Entscheidungen zu sein. Weder die Deloitte & Touche GmbH Wirtschaftsprüfungsgesellschaft noch Deloitte Touche Tohmatsu Limited, noch ihre Mitgliedsunternehmen oder deren verbundene Unternehmen (insgesamt das „Deloitte Netzwerk“) erbringen mittels dieser Veröffentlichung professionelle Beratungs- oder Dienstleistungen. Keines der Mitgliedsunternehmen des Deloitte Netzwerks ist verantwortlich für Verluste jedweder Art, die irgendjemand im Vertrauen auf diese Veröffentlichung erlitten hat.