



© DRSC e.V. || Zimmerstr. 30 || 10969 Berlin || Tel.: (030) 20 64 12 - 0 || Fax.: (030) 20 64 12 - 15  
[www.drsc.de](http://www.drsc.de) - [info@drsc.de](mailto:info@drsc.de)

Diese Sitzungsunterlage wird der Öffentlichkeit für die RIC-Sitzung zur Verfügung gestellt, so dass dem Verlauf der Sitzung gefolgt werden kann. Die Unterlage gibt keine offiziellen Standpunkte des RIC wieder. Die Standpunkte des RIC werden in den RIC Interpretationen, den RIC Anwendungshinweisen IFRS und in den Stellungnahmen (Comment Letters) des RIC ausgeführt. Diese Unterlage wurde von einem Mitarbeiter des DRSC für die RIC-Sitzung erstellt.

## RIC – öffentliche SITZUNGSUNTERLAGE

<b>RIC-Sitzung:</b>	<b>44. / 20.01.2011 / 12:45 – 14:00 Uhr</b>
<b>TOP:</b>	<b>Mögliches Thema für ein PAIR</b>
<b>Thema:</b>	<b>Abgrenzung zwischen Änderungen von Rechnungslegungsmethoden und Änderungen von Schätzungen</b>
<b>Papier:</b>	<b>04_1_ReLeMethode_vs_Schaetzg</b>

### Inhaltsübersicht

01 Diese Sitzungsunterlage ist wie folgt strukturiert:

<u>Randziffer</u>	<u>Gegenstand</u>
02 - 04	Vorbemerkung / Hintergrund
05	Fragestellung
06 - 10	Darstellung der zentralen Abgrenzungsfrage (einschließlich einer tabellarischen Übersicht auf Seite 5)
11 - 14	Zusammenfassung von in der Literatur bzw. von Fachleuten vertretenen Standpunkten ⇒ Frage 1 an das RIC
15 - 20	Zur Aussicht auf Annahme des Themas seitens des IFRS IC
15 - 16	a) Erarbeitung einer Interpretation ⇒ Frage 2 an das RIC
17 - 20	b) Klarstellung im Rahmen von AIP ⇒ Frage 3 an das RIC
<b>Anhang 1</b>	Definitionen und Regelungen gem. IAS 8
<b>Anhang 2</b>	Erläuterungen und Beispiele zu den einzelnen Fallkonstellationen der Übersicht auf Seite 5 dieser Sitzungsunterlage
<b>Anhang 3</b>	Diskussion und Beurteilung des Themenvorschlags anhand der vom IFRS IC definierten Kriterien
<b>Anhang 4</b>	Die zur Einfügung in das IASB Due Process Handbook vorgeschlagene Textziffer 65A (AIP-Kriterien)



## Vorbemerkung / Hintergrund

- 02 Ende 2010 hat sich das RIC im Rahmen einer Telefonkonferenz mit einer Themeneingabe befasst, in der es zu klären galt, ob es sich bei einer Anpassung bzw. einer Weiterentwicklung des Verfahrens für die Ableitung der relevanten und den Vorschriften von IAS 19.78-82 entsprechenden Zinssätze (*actuarial assumptions: discount rate*) um
- die Änderung einer Rechnungslegungsmethode (rückwirkende Anwendung) oder
  - die Änderung von Schätzungen (prospektive Anwendung)
- im Sinne von IAS 8 *Rechnungslegungsmethoden, Änderungen von rechnungslegungsbezogenen Schätzungen und Fehler* handelt.
- 03 Unabhängig von der konkreten Themeneingabe vom Dezember 2010 hat das RIC im Rahmen seiner Diskussionen festgestellt, dass es keine eindeutige und allgemein anerkannte Abgrenzung zwischen den beiden Begriffen (Änderung einer Rechnungslegungsmethode und Änderung von Schätzungen) gibt.
- 04 Vor diesem Hintergrund wurde darum gebeten, die Erfolgsaussichten einer Einreichung dieses Themas beim IFRS IC im Rahmen eines *Potential Agenda Item Requests* zu prüfen (d.h.: ist davon auszugehen, dass sich das IFRS IC des Themas annimmt und zur Abgrenzung zwischen der Änderung einer Rechnungslegungsmethode und der Änderung von Schätzungen eine Interpretation erarbeitet bzw. eine entsprechende Klarstellung im Rahmen des *Annual Improvement Process* [AIP] herbeiführt). Dieser Frage geht die vorliegende Sitzungsunterlage nach.

## Fragestellung

- 05 Wie sind in abstrakter Form
- Änderungen von Rechnungslegungsmethoden i.S.v. IAS 8 und
  - Änderungen von (rechnungslegungsbezogenen) Schätzungen i.S.v. IAS 8
- voneinander zu unterscheiden bzw. gegeneinander abzugrenzen?

Diese Fragestellung ergibt sich vor allem deshalb, weil die einschlägigen Standards keine Definition des Begriffs „Schätzung“ enthalten (in IAS 8.5 wird lediglich der Begriff der „Änderung einer rechnungslegungsbezogenen Schätzung“ definiert). Zur begrifflichen Klärung von „Rechnungslegungsmethoden“ (*accounting policies*) finden sich hingegen Ausführungen in IAS 1 und IAS 8.5.



## Darstellung der zentralen Abgrenzungsfrage

- 06 Auf Seite 5 dieser Sitzungsunterlage werden einzelne Abgrenzungsmöglichkeiten in Bezug auf die obige Fragestellung in einer Übersicht dargestellt. In dieser Übersicht wird nach einzelnen, weitgehend der entsprechenden Kommentarliteratur entnommenen Prozess- und Verfahrensschritten bzw. -bestandteilen differenziert, die bei der Auswahl und Anwendung einer Rechnungslegungsmethode (einschließlich notwendiger Schätzungen) zu durchlaufen bzw. auszugestalten sind. In Bezug auf diese einzelnen Schritte und Bestandteile wird jeweils die Frage gestellt, ob bei einer entsprechenden Änderung eine Zurechnung zu den Rechnungslegungsmethoden oder zu den Schätzungen im Sinne von IAS 8 vorzunehmen ist.
- 07 Die Übersicht auf Seite 5 stellt lediglich einen ersten Einstieg in die Fragestellung dar – eine detaillierte Diskussion einzelner Aspekte wird im Rahmen dieser Sitzungsunterlage nicht zur Verfügung gestellt. Sollte das RIC die Einreichung des Themas beim IFRS IC konkret in Erwägung ziehen, ist vorgesehen, eine entsprechend detailliertere Unterlage für eine spätere Sitzung des RIC auszuarbeiten. In der Übersicht auf Seite 5 wird somit nur auf kurze Erläuterungen und Beispiele zu den einzelnen Fallkonstellationen in der **Anlage 2** zu dieser Sitzungsunterlage verwiesen; darüber hinaus sind – soweit aus der Kommentarliteratur ersichtlich – Begründungen angegeben, warum die Einstufung als Änderung einer Rechnungslegungsmethode oder einer Schätzung jeweils als zutreffend angesehen wird.
- 08 Es ist weiter darauf hinzuweisen, dass sich die einzelnen Prozess- und Verfahrensschritte bzw. -bestandteile der Übersicht auf Seite 5 nicht in allen Fällen trennscharf voneinander unterscheiden lassen, so dass teilweise Überschneidungen nicht ausgeschlossen werden können.
- 09 Die in der Übersicht auf Seite 5 angezeigte Zuordnung von Änderungen der Prozess- und Verfahrensschritte bzw. -bestandteile zu
- entweder den Rechnungslegungsmethoden (i.S.v. IAS 8)
  - oder den Schätzungen (i.S.v. IAS 8) andererseits,
- beruht im Wesentlichen auf identifizierten Literaturmeinungen. Soweit unterschiedliche bzw. gegensätzliche Meinungen in der Literatur vorliegen bzw. von Fachleuten vertreten werden, ist dies entsprechend mit „???“ gekennzeichnet; sofern einheitlich oder mit überwiegender Mehrheit eine Zurechnung zu den Rechnungslegungsmethoden oder zu den Schätzungen i.S.v. IAS 8 erfolgt, ist dies durch „✓“ angezeigt. In diesem Zu-



---

sammenhang und zur Vermeidung von Missverständnissen ist bereits an dieser Stelle darauf hinzuweisen, dass teilweise die Auffassung vertreten wird, dass nur in der Fallkonstellation 8 die Änderung einer Schätzung i.S.v. IAS 8 vorliegt, so dass sich schon alleine aus diesem Grund eine Kennzeichnung der Fälle 4 - 7 mit „???“ ergibt.

- 10 Schließlich ist darauf hinzuweisen, dass in diesem Zusammenhang lediglich Meinungen aus deutschen Fachzeitschriften und deutscher Kommentarliteratur verwendet wurden. Die IFRS-Manuals der Big-Four Audit-Firms sind in dieser Hinsicht nicht ergiebig (d.h. diskutieren diesen Aspekt nicht in einem vergleichbaren Detaillierungsgrad):
- KPMG: Insights into IFRS, 7th Edition 2010/11,
  - E&Y: International GAAP 2008,
  - Deloitte: iGAAP 2010 – IFRS reporting in the UK, und
  - PWC: online via PWCinform (sections 5.83-5.96; Abruf: 7.1.2011).

**Übersicht zur Abgrenzung zwischen**

- Rechnungslegungsmethoden (ReLe-Methoden) und
- Schätzungen

**A. Kein Wahlrecht** - feste Vorgabe zur Anwendung einer ReLe-Methode durch IFRS

**B. Wahlrecht** zwischen zumindest zwei unterschiedlichen Methoden

**I. Echte Wahlrechte** - die IFRS erlauben zumindest zwei verschiedene ReLe-Methoden

**II. Unechte** bzw. faktische **Wahlrechte** bzw. Ermessensspielräume  
 (in solchen Fällen sind gem. IFRS keine formalen Auswahlentscheidungen des Bilanzierenden zwischen fixierten Alternativen vorhanden; gleichwohl hat der Bilanzierende im Rahmen der Ermessensspielräume auf einer vorgelagerten Ebene die Möglichkeit, die Financial Statements durch die Ausnutzung dieser Spielräume derart zu gestalten, dass auf Basis dieser Einflussparameter unterschiedliche Wertansätze möglich sind)

**1) Verfahrensspielräume**

**a) Auslegung unbestimmter Rechtsbegriffe**

**aa)** im Rahmen allgemein gültiger und von einem konkreten Bilanzierungsobjekt unabhängiger Regeln und Verfahrensvorschriften

**bb)** im Rahmen einer konkreten Wertfindung

**b) Auswahl von Schätzverfahren bei Unsicherheit**

**2) Individualspielräume**

**a) Auswahl bzw. Festlegung konkreter Prämissen bzw. Parameter**

**b) Bestimmung bzw. Festlegung der Schätzwerte im Einzelfall (individuelle Schätzungen)**

**aa)** auf Basis einer (ggf. nur teilweise) anderen Vorgehensweise im Vergleich zu Vorperioden

**bb)** auf Basis der gleichen Vorgehensweise wie in Vorperioden

Fallvariante zu Erläuterungen und Beispielen => siehe Anlage 2	IAS 8	
	ReLe- Methode	Schätzung
1	✓	
2	✓	
3	✓	
4	???	
5	???	
6	???	
7	???	
8		✓



## Zusammenfassung von in der Literatur bzw. von Fachleuten vertretenen Standpunkten

- 11 Auf Basis der in der Übersicht (Seite 5) dargestellten Positionen kann zunächst die überaus restriktive Position vertreten werden, dass nur im **Fall 8** die Änderung einer Schätzung (i.S.v. IAS 8) vorliegt.
- 12 In Bezug auf die Fallkonstellationen in den vorhergehenden Stufen – **Fälle 4 bis 7** – wird in Teilen der Literatur jeweils argumentiert, dass auch in diesen Fällen Schätzungen vorliegen und es sich bei entsprechenden Änderungen um „Änderungen von Schätzungen“ i.S.v. IAS 8 handelt (für Beispiele und bezüglich identifizierter Begründungen für eine solche Zuordnung wird auf die **Anlage 2** verwiesen).
- 13 Lediglich für die **Fälle 1 - 3** wird in der Literatur durchgehend davon ausgegangen, dass es sich bei Änderungen im Vergleich zu Vorperioden um Änderungen der Rechnungslegungsmethoden i.S.v. IAS 8 handelt.
- 14 Es ist schließlich zu beachten, dass weitere Aspekte in Bezug auf die entsprechenden Zuordnungen, wie sie in der obigen Übersicht dargestellt sind, von Bedeutung sein können, die in dieser Unterlage jedoch zunächst nicht im Detail thematisiert werden. Hierzu zählen u.a.:
  - Willkürfreiheit,
  - unterschiedliche Vorgehensweise für einen jeweiligen Altbestand von Bewertungsobjekten im Vergleich zu Neuzugängen, und
  - Aspekte der Wesentlichkeit.

**Frage 1 an das RIC:** Sind Sie der Auffassung, dass der oben dargestellte Überblick die Bandbreite der unterschiedlichen Auffassungen in Bezug auf die Abgrenzung zwischen Rechnungslegungsmethoden und Schätzungen i.S.v. IAS 8 im Wesentlichen zutreffend widerspiegelt?

Welche ergänzenden Hinweise und Anmerkungen gilt es ggf. zu berücksichtigen?



## Zur Aussicht auf Annahme des Themas seitens des IFRS IC

### a) Erarbeitung einer Interpretation

- 15 Das IFRS IC entscheidet nach Beratung in öffentlicher Sitzung, ob es eine Fragestellung in sein Arbeitsprogramm aufnimmt. Dabei werden die Vorschläge für das Arbeitsprogramm anhand der in **Anlage 3** dieser Sitzungsunterlage aufgeführten Kriterien beurteilt. Eine detaillierte Diskussion, ob für den in dieser Sitzungsunterlage diskutierten Themenvorschlag eine Aufnahme in das Arbeitsprogramm des IFRS IC wahrscheinlich ist, findet sich in der **Anlage 3**. Kurz gefasst wird das Ergebnis dieser Diskussion in der folgenden Tabelle wiedergegeben:

Kriterium	vorl. Einschätzung	Kurzbegründung
a) weit verbreitet / praktische Bedeutung?	erfüllt	wohl für nahezu jeden Abschluss relevant
b) erheblich voneinander abweichende Auslegungen?	nicht erfüllt	1) „erhebliche“ Abweichungen nicht evident oder beobachtbar 2) IFRS-immanente „Lösung“ gem. IAS 8.35 S. 2
c) Verbesserung der Rechnungslegung?	erfüllt, falls Antwort zu b) = ja	sofern unterschiedliche Auslegungen existieren, wird eine Interpretation grds. zu einer Verbesserung führen
d) effiziente Lösung möglich?	erfüllt	grds. keine Gegenargumente erkennbar
e) in angemessener Zeit?	erfüllt	grds. keine Gegenargumente erkennbar
f) kein Konflikt mit einem IASB-Projekt?	erfüllt	kein solches Projekt des IASB erkennbar

- 16 Vor dem Hintergrund einer gesamtheitlichen Würdigung der obigen Ausführungen wird hier die Meinung vertreten, dass das IFRS IC den in dieser Sitzungsunterlage vorgestellten Themenvorschlag aus den folgenden wesentlichen Gründen voraussichtlich **nicht in sein Arbeitsprogramm zur Erarbeitung einer Interpretation aufnehmen würde**:

- (1) gem. para. 24 des IFRIC DUE PROCESS HANDBOOK braucht ein Themenvorschlag nicht alle oben aufgezeigten Kriterien zu erfüllen, um in das Arbeitsprogramm aufgenommen zu werden. In der Vergangenheit hat das IFRS IC jedoch dem Kriterium b) bei der Beurteilung regelmäßig eine herausgehobene Bedeutung zugemessen. Gerade in Bezug auf dieses Kriterium b) sind jedoch die notwendigen,



- erheblich voneinander abweichenden Auslegungen im Rahmen der Berichterstattung durch die Unternehmen nicht erkenn- bzw. beobachtbar. Insofern spricht vieles dafür, dass die Nichterfüllung dieses Kriteriums den Ausschlag für die Ablehnung des Themenvorschlags geben könnte;
- (2) die Formulierung des IAS 8.35 Satz 2 ist ein Indiz dafür, dass den Verfassern des Standards die Schwierigkeit der Abgrenzung im Einzelfall durchaus bewusst war. Daraus lässt sich eine weitgehend klare Vorgehensweise ggf. wie folgt ablesen: zunächst haben sich die Bilanzierenden in angemessener und zumutbarer Weise darum zu bemühen, die Abgrenzungsfrage zu beantworten. Nur wenn nach einem solchen Bemühen eine Klärung nicht möglich ist, greift die „Arbeitserleichterung“ gem. IAS 8.35 Satz 2. Insgesamt handelt es sich hierbei jeweils um einen Vorgang einzelfallorientierter Entscheidungsfindung, so dass kein Bedarf einer (abstrakten) Regelung in Form einer Interpretation durch das IFRS IC gegeben ist;
- (3) würde sich das IFRS IC zu dieser Frage äußern, so würde es sich bei einer entsprechenden Verlautbarung faktisch um Leitlinien der Anwendung (*application guidance*) zu IAS 8 handeln. Die Erarbeitung solcher Verlautbarungen gehört nicht zum Aufgabenbereich des IFRS IC.

**Frage 2 an das RIC:** Schließen Sie sich der vorläufigen Einschätzung an, dass der Themenvorschlag vom IFRS IC voraussichtlich nicht in dessen Arbeitsprogramm zur Erarbeitung einer Interpretation aufgenommen würde?

#### **b) Klarstellung im Rahmen von AIP**

- 17 Seit etwa Mitte / Ende 2009 hat der IASB vorbereitende Arbeiten im Rahmen seines *Annual Improvement Process* (AIP) an das IFRS IC übertragen. Vor diesem Hintergrund könnte seitens des RIC auch in Erwägung gezogen werden, dem IFRS IC die Bearbeitung des in dieser Sitzungsunterlage behandelten Themas im Rahmen von AIP vorzuschlagen, so dass es zu einer unmittelbaren Klarstellung in IAS 8 käme.
- 18 So könnte beispielsweise durch das Einfügen einer Definition des Begriffs „rechnungsbasierte Schätzung“ bzw. durch entsprechende Anpassungen oder Erweiterungen des bestehenden Standardtexts eine für notwendig erachtete Klarstellung her-



beigeführt werden.

- 19 Im August 2010 hat die *IFRS Foundation* ein *Consultation Document* vorgelegt, in dem Kriterien vorgeschlagen wurden, anhand derer über die Aufnahme von Themen in AIP zu entscheiden sein soll. Die Kommentierungsfrist endete am 30. November 2010 – eine Verabschiedung der Kriterien (bzw. der entsprechenden Anpassung des *IASB Due Process Handbook*) steht derzeit noch aus. Gleichwohl soll zu einer ersten Orientierung der hier diskutierte Themenvorschlag anhand der in dem *Consultation Document* vorgestellten Kriterien beurteilt werden. Kurz gefasst wird das Ergebnis dieser vorläufigen Beurteilung in der folgenden Tabelle wiedergegeben (der vollständige Text der zur Einfügung in das *IASB Due Process Handbook* vorgeschlagenen Textziffer 65A wird in **Anlage 4** zu dieser Sitzungsunterlage wiedergegeben):

Kriterium	vorl. Einschätzung	Kurzbegründung
<p><b>a) i) Klarstellung</b>            a) unklare Formulierung?            oder            b) fehlende Regelungen und dadurch „Concern“  <b>und / oder</b>  <b>ii) Korrektur</b>            a) ...            oder            b) ...</p>	<p>ad a) N.A.            ad b) <b>nicht erfüllt</b>            ad a) N.A.            ad b) N.A.</p>	<p>Es wird hier die Ansicht vertreten, dass im diskutierten Kontext keine unklaren Formulierungen im Standard vorliegen – es fehlt vielmehr an der Definition der „<b>rechnungslegungsbezogenen Schätzung</b>“; das Einfügen einer solchen Regelung (hier einer zusätzlichen Definition) ist gem. den vorgeschlagenen Kriterien jedoch nur statthaft, „where an absence of guidance is causing concern“. Ein solcher, eine Anpassung im Rahmen von AIP rechtfertigender „Concern“ ist nicht erkennbar.</p>
<b>b) enger und klar definierter Zweck – Konsequenzen identifiziert und gewürdigt?</b>	<b>erfüllt</b>	grds. keine Gegenargumente erkennbar
<b>c) zeitnahe Lösung?</b>	<b>erfüllt</b>	grds. keine Gegenargumente erkennbar
<b>d) kein Konflikt mit einem IASB-Projekt?</b>	<b>erfüllt</b>	grds. keine Gegenargumente erkennbar

**Hinweis:** es müssen alle 4 Kriterien [a) bis d)] erfüllt sein, damit ein Sachverhalt im Rahmen von AIP berücksichtigt werden kann.



- 20 Vor dem Hintergrund der oben in der Tabelle dargestellten Einschätzung und Begründung wird somit auch für die Adressierung des Themas im Rahmen von AIP die Meinung vertreten, dass das IFRS IC den in dieser Sitzungsunterlage vorgestellten Themenvorschlag voraussichtlich **nicht dem IASB zur Aufnahme in AIP empfehlen würde.**

**Frage 3 an das RIC:** Schließen Sie sich der vorläufigen Einschätzung an, dass der Themenvorschlag voraussichtlich vom IFRS IC nicht dem IASB zur Aufnahme in AIP empfohlen würde?



## Anhang 1

### Definitionen und Regelungen gem. IAS 8

#### *Rechnungslegungsmethode*

- 21 In IAS 8.5 ist der Begriff Rechnungslegungsmethoden wie folgt definiert:
- „**Rechnungslegungsmethoden** sind die besonderen Prinzipien, grundlegende Überlegungen, Konventionen, Regeln und Praktiken, die ein Unternehmen bei der Aufstellung und Darstellung eines Abschlusses anwendet.“
- 22 Änderungen von Rechnungslegungsmethoden werden in IAS 8.14-31 behandelt. Hierbei wird im Standard zwar der Begriff der „Änderungen von Rechnungslegungsmethoden“ verwendet (z.B. IAS 8.19); es wird jedoch nicht weiter definiert oder bzw. umschrieben, in welchen Fällen eine solche Änderung vorliegt.
- 23 Gem. IAS 8.19 (b) wird im Falle der freiwilligen Änderung einer Rechnungslegungsmethode eine rückwirkende Anwendung der Änderung verlangt; darüber hinaus sind die Angabevorschriften des IAS 8.29 zu beachten.

#### *Änderungen von Schätzungen*

- 24 In IAS 8.5 wird wie folgt definiert:
- „Eine **Änderung einer rechnungslegungsbezogenen Schätzung** ist eine Berichtigung des Buchwerts eines Vermögenswerts bzw. einer Schuld, oder der betragsmäßige, periodengerechte Verbrauch eines Vermögenswerts, der aus der Einschätzung des derzeitigen Status von Vermögenswerten und Schulden und aus der Einschätzung des künftigen Nutzens und künftiger Verpflichtungen im Zusammenhang mit Vermögenswerten und Schulden resultiert. Änderungen von rechnungslegungsbezogenen Schätzungen ergeben sich aus neuen Informationen oder Entwicklungen und sind somit keine Fehlerkorrekturen.“
- 25 Änderungen von Schätzungen werden in IAS 8.32-40 behandelt. In IAS 8.32 werden zunächst einige Beispiele für Schätzungen wie folgt aufgezeigt:
- 32 Aufgrund der mit Geschäftstätigkeiten verbundenen Unsicherheiten können viele Posten in den Abschlüssen nicht präzise bewertet werden, sondern nur geschätzt werden. Eine Schätzung erfolgt auf der Grundlage der zuletzt verfügbaren verlässlichen Informationen. Beispielsweise können Schätzungen für folgende Sachverhalte erforderlich sein:
- (a) risikobehaftete Forderungen;
  - (b) Überalterung von Vorräten;
  - (c) der beizulegende Zeitwert finanzieller Vermögenswerte oder Schulden;
  - (d) die Nutzungsdauer oder der erwartete Abschreibungsverlauf des künftigen wirtschaftlichen Nutzens von abschreibungsfähigen Vermögenswerten; und
  - (e) Gewährleistungsverpflichtungen.



26 Im hier diskutierten Zusammenhang ist des Weiteren auf die beiden Tz. 34 und vor allem 35 des IAS 8 zu verweisen:

- 34 Eine Schätzung muss überarbeitet werden, wenn sich die Umstände, auf deren Grundlage die Schätzung erfolgt ist, oder als Ergebnis von neuen Informationen oder zunehmender Erfahrung ändern. Naturgemäß kann sich die Überarbeitung einer Schätzung nicht auf frühere Perioden beziehen und gilt auch nicht als Fehlerkorrektur.
- 35 Eine Änderung der verwendeten Bewertungsgrundlage [*measurement basis*] ist eine Änderung der Rechnungslegungsmethoden und keine Änderung einer rechnungslegungsbezogenen Schätzung. Wenn es schwierig ist, eine Änderung der Rechnungslegungsmethoden von einer Änderung einer rechnungslegungsbezogenen Schätzung zu unterscheiden, gilt die entsprechende Änderung als eine Änderung einer rechnungslegungsbezogenen Schätzung.

27 Darüber hinaus sind gem. IAS 8.39 f. die folgenden Angaben vorgesehen:

- 39 Ein Unternehmen hat die Art und den Betrag einer Änderung einer rechnungslegungsbezogenen Schätzung anzugeben, die eine Auswirkung in der Berichtsperiode hat oder von der erwartet wird, dass sie Auswirkungen in zukünftigen Perioden hat, es sei denn, dass die Angabe der Schätzung dieser Auswirkung auf zukünftige Perioden undurchführbar ist.
- 40 Erfolgt die Angabe des Betrags der Auswirkung auf zukünftige Perioden nicht, weil die Schätzung dieser Auswirkung undurchführbar ist, so hat das Unternehmen auf diesen Umstand hinzuweisen.



## Anhang 2

### Erläuterungen und Beispiele zu den einzelnen Fallkonstellationen der Übersicht auf Seite 5 dieser Sitzungsunterlage

#### Fälle 1 und 2

- 28 Diese Fälle sind nicht erläuterungsbedürftig.

#### Fall 3 - Auslegung unbestimmter Rechtsbegriffe im Rahmen allgemein gültiger und von einem konkreten Bilanzierungsobjekt unabhängiger Regeln und Verfahrensvorschriften

- 29 Als Beispiele werden die im Rahmen der Einstufung von Leasingverhältnissen zu konkretisierenden Begriffe
- „überwiegender Teil der wirtschaftlichen Nutzungsdauer“
  - „im Wesentlichen mindestens dem beizulegenden Zeitwert“
- genannt (IAS 17.10). Als weitere Beispiele werden angeführt: die Abgrenzung von zahlungsmittelgenerierenden Einheiten und der Berichtsformate sowie die Festlegung von Wesentlichkeitsgrenzen im Rahmen der Konzernrechnungslegung (z.B. zur (Nicht-) Einbeziehung bzw. Berücksichtigung von TU, GU und AssU).
- 30 Für die Auslegung von unbestimmten Rechtsbegriffen im Sinne der Fallkonstellation 3 wird durchgehend davon ausgegangen, dass es sich bei entsprechenden Änderungen um Änderungen der Rechnungslegungsmethode i.S.v. IAS 8 handelt. Die Auslegung unbestimmter Rechtsbegriffe wird für den Fall 3 als so grundlegend angesehen, dass sie der Definition einer Rechnungslegungsmethode gem. IAS 8.5 zugerechnet wird („...besonderen Prinzipien, grundlegende Überlegungen, Konventionen, Regeln und Praktiken, die ein Unternehmen bei der Aufstellung und Darstellung eines Abschlusses anwendet.“).

#### Fall 4 - Auslegung unbestimmter Rechtsbegriffe im Rahmen einer konkreten Wertfindung

- 31 In Zusammenhang mit Fall 4 wird in der Literatur beispielhaft auf folgende Beispiele verwiesen: die „Realisierbarkeit“ von Forderungen (z.B. IAS 39.63-65 i.V.m. IAS 39.AG84 ff.) und von aktiven latenten Steuern (IAS 12.56) sowie den „erwarteten Ver-



lauf des Verbrauchs des künftigen wirtschaftlichen Nutzens“ eines einzelnen Vermögenswerts des Sachanlagevermögens (IAS 16.60; siehe in diesem Zusammenhang auch IAS 16.51 zum Restwert und zur Nutzungsdauer sowie den expliziten Verweis auf IAS 8).

- 32 Für den Fall 4 findet sich in der Literatur zum einen die Auffassung, dass bei Änderungen eine „Änderung einer Schätzung“ i.S.v. IAS 8 vorliegt. (Weitergehende) Begründungen für diese Differenzierung im Gegensatz zur Fallvariante 3 werden nicht zur Verfügung gestellt.
- 33 Anderen Auffassungen zufolge stellt die Änderung der Auslegung eines unbestimmten Rechtsbegriffs in jedem Fall die „Änderung einer Rechnungslegungsmethode“ i.S.v. IAS 8 dar (und zwar unabhängig davon, ob sie (1) im Rahmen allgemein gültiger und von einem konkreten Bilanzierungsobjekt unabhängiger Regeln und Verfahrensvorschriften oder (2) im Rahmen einer konkreten Wertfindung vorgenommen wird). Dies soll insbesondere für Fälle gelten, in denen unbestimmte, in einem unternehmensinternen Bilanzierungshandbuch konkretisierte Rechtsbegriffe eine Änderung erfahren; selbst dann, wenn diese Änderung willkürfrei (also entsprechend „begründet“) ist.

### **Fall 5 - Auswahl von Schätzverfahren bei Unsicherheit**

- 34 Die Bewertungsverfahren der anteilsbasierten Vergütungen und die Bestimmung des erzielbaren Betrags im Rahmen von *Impairment Tests* stellen in der Literatur angeführte Beispiele in Bezug auf Fall 5 dar.
- 35 Ein weiteres Beispiel wird wie folgt angeführt: Als Rechnungslegungsmethode für nicht dem Hedge-Accounting unterliegende derivative Finanzinstrumente sehen die IFRS die erfolgswirksame Bewertung zum *Fair Value* vor. Sind solche Finanzinstrumente nicht an einem Markt notiert, so können als Bewertungsverfahren z.B. das Binominalmodell oder eine Wertbestimmung nach der Black & Scholes-Formel in Frage kommen. Ändern sich die Umstände (somit kein willkürlicher Wechsel des Verfahrens) und führt ein anderes als das bisher angewandte Verfahren zu „besseren“ Bewertungsergebnissen, so wird eine entsprechende Anpassung des Verfahrens als notwendig angesehen und als Änderung einer Schätzung i.S.v. IAS 8 eingestuft.
- 36 Zur gleichen Einschätzung gelangt der Verfasser einer weiteren Auffassung, der zufolge



ein (partieller oder vollständiger) Wechsel von einem Schätzverfahren zu einem anderen Schätzverfahren nicht als die Änderung einer Rechnungslegungsmethode i.S.v. IAS 8, sondern als die Änderung einer Schätzung i.S.v. IAS 8 eingestuft wird. Beispielhaft wird auch in diesem Fall auf die Änderung eines Bewertungsverfahrens zur Ermittlung des beizulegenden Zeitwerts verwiesen, die dann eine Schätzungsänderung darstellt, (wenn bzw.) weil das neue Bewertungsverfahren diesen Wert besser widerspiegelt.

- 37 Ähnliche Situationen, die ebenfalls Änderungen von Schätzungen i.S.v. IAS 8 darstellen sollen, können sich schließlich wie folgt ergeben:
- bei der Änderung der Methode zur Bestimmung des Fertigstellungsgrades bei Fertigungsaufträgen (z.B. von der *cost-to-cost* Methode zur *labour-hours* Methode);
  - bei der Berücksichtigung von drohenden Zahlungsausfällen auf Forderungen aus Lieferungen und Leistungen (z.B. Übergang von einer strikten Einzelbewertung zu einer pauschalierten Einzelbewertung unter Berücksichtigung von entsprechenden Risikoklassen und ggf. einer späteren Anpassung der einzelnen Risikoklassen).
- 38 Zu einer gegenteiligen Einschätzung gelangen Vertreter der Meinung, dass es sich bei der Änderung eines (Schätz-) Verfahrens nicht um die Änderung (Anpassung) einer Schätzung handelt.

### **Fall 6 - Auswahl bzw. Festlegung konkreter Prämissen bzw. Parameter**

- 39 Es ist vorab darauf hinzuweisen, dass gem. Fallkonstellation 6 nicht auf eine sich im Zeitablauf geänderte Ausprägung oder auf aktuellere Werte einer Prämisse oder eines Parameters abgestellt wird (diese Änderungen werden weitgehend unstreitig als Bestandteil der Änderungen von Schätzungen i.S.v. IAS 8 verstanden). Es handelt sich vielmehr um neu in das Schätzverfahren aufgenommene (bzw. erstmals nicht mehr berücksichtigte) oder ihrem Charakter nach abgeänderte Prämissen oder Parameter. In diesem Sinne ergibt sich eine gewisse Verwandtschaft zu Fall 5 (Verfahrensspielraum: Auswahl von Schätzverfahren bei Unsicherheit). Die Fallkonstellation 6 wird demnach eher als die teilweise Änderung eines Verfahrens zu verstehen sein.
- 40 Als Beispiele sind zu nennen:
- die Festlegung von Diskontierungssätzen im Rahmen der *Impairment Tests* (bspw.



Verwendung eines *peer group-beta* anstatt wie in Vorjahren eines *industry beta* zur Ermittlung des objektivierten Betafaktors im Rahmen des CAPM),

- die unterstellte Volatilität bei der Bewertung anteilsbasierter Vergütungen (bspw. eine anders strukturierte Berücksichtigung der Faktoren gem. IFRS 2.B25 zur Schätzung der erwarteten Volatilität), und
- die Ausgestaltung der Phasenmethode im Rahmen der Schätzungen künftiger Cash Flows (im Rahmen der *Impairment Tests* wurde in Vorjahren bei der Ermittlung des Nutzungswerts ein Detailplanungszeitraum von fünf Jahren zugrundegelegt (IAS 36.33b) – im aktuellen Geschäftsjahr legt das bilanzierende Unternehmen bei sonst identischer Vorgehensweise nur noch ein Detailplanungszeitraum von vier Jahren zugrunde).

- 41 Soweit argumentiert wird, dass gem. Fall 6 die Änderung einer Schätzung i.S.v. IAS 8 vorliegt (andere oder anders definierte Prämissen bzw. Parameter als in Vorjahren), wird auf das Argument zurückgegriffen, dass sich die Formulierung gem. IAS 8.34 auch auf solche Änderungen – und nicht nur die rechnerische oder logische Ableitung / Bestimmung des Schätzwerts selbst – bezieht (IAS 8.34: „Eine Schätzung muss überarbeitet werden, wenn sich die Umstände, auf deren Grundlage die Schätzung erfolgt ist, oder als Ergebnis von neuen Informationen oder zunehmender Erfahrung ändern.“).
- 42 Mit einer an den Ausführungen der Rz. 38 angelehnten Argumentation wird dieser Sichtweise z.T. nicht zugestimmt.

#### **Fall 7 - Bestimmung bzw. Festlegung der Schätzwerte im Einzelfall auf Basis einer anderen Vorgehensweise als in Vorperioden**

- 43 Hinter dieser Fallkonstellation verbirgt sich die Annahme, dass die Bestimmung der Schätzwerte grundsätzlich nach dem gleichen Verfahren wie in Vorperioden erfolgt, in Bezug auf einzelne Aspekte jedoch Abweichungen vorgenommen werden. Hierbei kann es sich zum Beispiel um Folgendes handeln:
- bei der Bestimmung des Zinssatzes nach IAS 19 werden bei der Auswahl der Datengrundlage die Gesamtheit der mit AA zertifizierten Unternehmensanleihen verwendet; im Vorjahr wurden diese Daten von Markit zur Verfügung gestellt – im aktuellen Geschäftsjahr werden diese Basisinformationen nunmehr von Bloomberg bezogen; alle weiteren Prozessschritte sind identisch mit denen des Vorjahres.



- 44 Sich gemäß dieser Fallkonstellation ergebende Änderungen in der Vorgehensweise im Vergleich zu Vorperioden werden mit dem folgenden Argument als „Änderung einer Schätzung“ eingestuft: es dürfe keinen Unterschied machen, ob lediglich die Änderung einer Schätzung im Sinne von Fall 8 (siehe nachfolgend) vorliegt, oder auch zusätzliche, ggf. nur geringfügige Variationen in Bezug auf die konkreten, in Vorperioden angewandten Vorgehens- bzw. Verfahrensweisen zu berücksichtigen sind. In diesem Zusammenhang werden solche (verfahrenstechnischen) Variationen als die Berichtigung eines Buchwerts aufgrund von „neuen Informationen oder zunehmender Erfahrung“ (vergleiche IAS 8.34) verstanden.
- 45 In Analogie zu dem Argument, auf das in Rz. 38 und 42 verwiesen wird, findet diese Auffassung teilweise keine Zustimmung.

### **Fall 8**

- 46 Dieser Fall ist inhaltlich nicht weiter erläuterungsbedürftig.
- 47 Es wird teilweise die restriktive Position vertreten, dass nur im Fall 8 die Änderung einer Schätzung (i.S.v. IAS 8) vorliegt. Es wird argumentiert, dass nur in Bezug auf die „Umstände, auf deren Grundlage die Schätzung erfolgt ist, oder als Ergebnis von neuen Informationen oder zunehmender Erfahrung“ eine Änderung eingetreten sein darf. Diese Anpassung darf sich demnach nur auf die den Schätzwert bestimmenden „Inputfaktoren“ beziehen. Sofern „verfahrenstechnische Aspekte“ im Vergleich zur früheren Vorgehensweisen abgeändert werden, handelt es sich nach dieser Auffassung um die Änderung der Rechnungslegungsmethode, da die „besonderen Prinzipien, grundlegende Überlegungen [Grundlagen], Konventionen, Regeln und Praktiken, die ein Unternehmen bei der Aufstellung eines Abschlusses anwendet“, betroffen sind.



## Anhang 3

### Diskussion und Beurteilung des Themenvorschlags anhand der vom IFRS IC definierten Kriterien

- 48 Die Umschreibung der einzelnen Kriterien folgt der deutschen Übersetzung des **IFRIC\* Due Process Handbook** (Handbuch zur Arbeitsweise des IFRIC\*; hier para. 24).

\* Die Anpassung des Titels des Handbooks an „IFRS IC“ ist noch nicht erfolgt.

#### a) Es handelt sich um eine weit verbreitete Fragestellung von praktischer Bedeutung.

Das Kriterium kann nach der hier vertretenen Auffassung als **erfüllt** angesehen werden, da sich die Frage der Unterscheidung zwischen Änderungen von Rechnungslegungsmethoden einerseits und Änderungen von Schätzungen andererseits wohl bei jeder Abschlusserstellung ergeben kann und in vielen Fällen auch wird.

#### b) Die Fragestellung weist darauf hin, dass es erheblich voneinander abweichende Auslegungen gibt (die im Entstehen begriffen sind oder bereits in der Praxis existieren). Das IFRIC nimmt keine Fragestellung in sein Arbeitsprogramm auf, wenn die IFRS klar sind, was bedeutet, dass in der Praxis keine unterschiedlichen Auslegungen erwartet werden.

Eine Einschätzung hinsichtlich dieses Kriteriums kann sich in Ermangelung einer offenen Faktenlage hilfsweise nur an den folgenden Indizien orientieren.

Dass es **keine erheblich voneinander abweichenden Auslegungen** gibt, könnte aus Folgendem abgeleitet werden:

- außer einer abstrakten Diskussion in der deutschen Kommentarliteratur sowie deutschen Fachzeitschriften ist die Fragestellung im Hinblick auf die IFRS bisher kaum in öffentlich zugänglichen Dokumenten diskutiert worden (z.B. keine Einträge in den neun bisher veröffentlichten „Extracts from EECS's Database of Enforcement“; keine Nennung in den Tätigkeitsberichten der DPR; keine der deutschen Literatur vergleichbar detaillierte Diskussion in den Manuals der Big-Four Audit-Firms; keine Themeneingaben beim IFRS IC und somit auch keine NIFRICs (siehe hierzu <http://www.iasplus.com/ifric/notadded.htm#ias08>)),
- IAS 8.34 Satz 2 lautet wie folgt:
 

„... Wenn es schwierig ist, eine Änderung der Rechnungslegungsmethoden von einer Änderung einer rechnungslegungsbezogenen Schätzung zu unterscheiden, gilt die entsprechende Änderung als eine Änderung einer rechnungslegungsbezogenen Schätzung.“

Aus dieser Formulierung könnte abgeleitet werden, dass den Verfassern des IAS 8 Folgendes bewusst war: eine Abgrenzung ist nicht in jedem Fall sachlogisch eindeutig durchführbar. Demnach haben sich die Bilanzierenden in ange-



messener und zumutbarer Weise darum zu bemühen, die Frage, ob es sich bei einem spezifischen Sachverhalt um eine Schätzungsänderung oder um die Änderung einer Rechnungslegungsmethode handelt, zu beantworten. Nur wenn vor diesem Hintergrund eine Klärung nicht möglich ist, greift die „Arbeitserleichterung“ gem. IAS 8.35 Satz 2. Insgesamt handelt es sich hierbei jeweils um einen Vorgang einzelfallorientierter Entscheidungsfindung, so dass kein Bedarf einer abstrakten Regelung im Sinne einer Interpretation des IFRS IC gegeben ist.

Dass es andererseits **erheblich voneinander abweichende Auslegungen geben könnte**, ist ggf. aus Folgendem abzuleiten:

- auf Nachfrage hat ein Mitarbeiter des CESR bestätigt, die Abgrenzung von Änderungen der Rechnungslegungsmethoden und Schätzungsänderungen i.S.v. IAS 8 „is an issue that has been discussed among European enforcers“. Daraus, und dem weiteren Hinweis – „... will not be able to send you additional decisions other than those that we have made publicly available on our website ...“ – könnte abgeleitet werden, dass es sich auch im Rahmen des Europäischen Enforcements um ein relevantes Thema handelt, zu dem nur noch keine Entscheidungen veröffentlicht wurden (obgleich solche CESR-intern ggf. bereits vorliegen), und
- der oben angeführte Diskussion im deutschen Schrifttum, die aufzeigt, dass zumindest die „latente Gefahr“ eines erheblich voneinander abweichenden Verständnisses in Bezug auf die Abgrenzung bestehen könnte.

Zusammenfassend wird vor diesem Hintergrund davon auszugehen sein, dass dieses Kriterium **nicht erfüllt** ist, da keine entsprechend konkreten Informationen und Fakten bekannt sind und Vermutungen keinen ausreichenden Grund für die Erarbeitung einer Interpretation durch das IFRS IC darstellen.

**c) Die Rechnungslegung würde durch die Beseitigung unterschiedlicher Rechnungslegungsmethoden\* verbessert werden.**

\* Hier im Sinne der Abgrenzung von Rechnungslegungsmethoden im Vergleich zu Schätzungen.

Dieses Kriterium ist nur unter der Voraussetzung erfüllt, dass überhaupt unterschiedliche Rechnungslegungsmethoden bzw. unterschiedliche Abgrenzungen von Rechnungslegungsmethoden und Schätzungen i.S.v. IAS 8 vorliegen.

**d) Die Fragestellung kann in den Grenzen der bestehenden IFRS und des Rahmenkonzepts und der Erfordernisse des Interpretationsprozesses effizient gelöst werden. Die Fragestellung muss einen genügend engen Umfang haben, um eine Interpretation zu ermöglichen, darf andererseits aber keinen so engen Umfang haben, dass es für das IFRIC und seine beteiligten Kreise aus Kostensicht nicht vertretbar ist, das mit einer Interpretation verbundene formelle Verfahren durchzuführen.**



---

Dieses Kriterium ist als **erfüllt** anzusehen, da davon auszugehen ist, dass abstrakte Grundregeln in Bezug auf das Thema zur Verfügung gestellt werden könnten.

- e) **Es ist wahrscheinlich, dass das IFRIC in angemessener Zeit einen Beschluss zu der Fragestellung fassen kann.**

Das Kriterium kann als **erfüllt** angesehen werden.

- f) **Bezieht sich die Fragestellung auf ein laufendes oder geplantes IASB-Objekt, besteht eine dringliche Notwendigkeit, Leitlinien früher bereitzustellen, als dies von der Tätigkeit des IASB zu erwarten wäre. Das IFRIC nimmt keine Fragestellung in sein Arbeitsprogramm auf, wenn ein IASB-Projekt den Sachverhalt voraussichtlich in kürzerer Zeit lösen wird, als das IFRIC für die Durchführung seines formellen Verfahrens benötigt.**

Das Kriterium ist **erfüllt** – entsprechende Aktivitäten des IASB sind nicht ersichtlich.



## Anhang 4

### Die zur Einfügung in das IASB Due Process Handbook vorgeschlagene Textziffer 65A (AIP-Kriterien)

- 49 Die unten wiedergegebene Textziffer 65A ist dem folgenden *Consultation Document* der *IFRS Foundation* vom August 2010 entnommen: **The annual improvements process: Proposals to amend the Due Process Handbook for the IASB.**

65A In planning whether an issue should be addressed by amending IFRSs within the annual improvements project, the IASB assesses the issue against the following criteria. All criteria (a)–(d) must be met to qualify for inclusion in annual improvements.

(a) The proposed amendment has one or both of the following characteristics:

(i) clarifying—the proposed amendment would improve IFRSs by:

- clarifying unclear wording in existing IFRSs, or
- providing guidance where an absence of guidance is causing concern.

A clarifying amendment maintains consistency with the existing principles within the applicable IFRSs. It does not propose a new principle, or a change to an existing principle.

(ii) correcting—the proposed amendment would improve IFRSs by:

- resolving a conflict between existing requirements of IFRSs and providing a straightforward rationale for which existing requirement should be applied, or
- addressing an oversight or relatively minor unintended consequence of the existing requirements of IFRSs.

A correcting amendment does not propose a new principle or a change to an existing principle, but may create an exception from an existing principle.

- (b) The proposed amendment has a narrow and well-defined purpose, ie the consequences of the proposed change have been considered sufficiently and identified.
- (c) It is probable that the IASB will reach conclusion on the issue on a timely basis. Inability to reach a conclusion on a timely basis may indicate that the cause of the issue is more fundamental than can be resolved within annual improvements.
- (d) If the proposed amendment would amend IFRSs that are the subject of a current or planned IASB project, there must be a pressing need to make the amendment sooner than the project would.