



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

Diese Sitzungsunterlage wird der Öffentlichkeit für die Informationsveranstaltung zur Verfügung gestellt. Die Unterlage gibt keine offiziellen Standpunkte der Fachausschüsse wieder. Die Standpunkte der Fachausschüsse werden in den Deutschen Rechnungslegungs Standards sowie in seinen Stellungnahmen (Comment Letters) ausgeführt.
Diese Unterlage wurde von einem Mitarbeiter des DRSC für die Informationsveranstaltung erstellt.

Überarbeitung des Rahmenkonzepts der Finanzberichterstattung

—

Informationsveranstaltung zum IASB-Entwurf 23. Juni 2015



Ziel dieser Informationsveranstaltung

- Vorstellung der wesentlichen Änderungsvorschläge im IASB-Entwurf zur Überarbeitung des Rahmenkonzepts
- Erörterung möglicher Implikationen für die künftige Ausgestaltung der IFRS-Rechnungslegung
- Klärung etwaiger Fragen im Vorfeld der öffentlichen Diskussion am 14. September 2015
- Abfrage eines ersten Stimmungsbildes und Aufnahme weiterer Punkte von Ihrer Seite



Welche Aufgaben soll das Rahmenkonzept übernehmen?

Der IASB verfolgt mit dem Rahmenkonzept drei Zwecksetzungen:

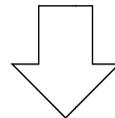
1. Hilfe bei der Entwicklung und Überarbeitung von Standards für sich selbst
2. Unterstützung für Abschlussersteller bei der Entwicklung von Bilanzierungsmethoden bei Bestehen von Regelungslücken
3. Hilfe für Dritte beim Verständnis und der Auslegung der Standards



Warum erfolgt die Überarbeitung?

Überarbeitung als Ergebnis der öffentlichen Diskussion

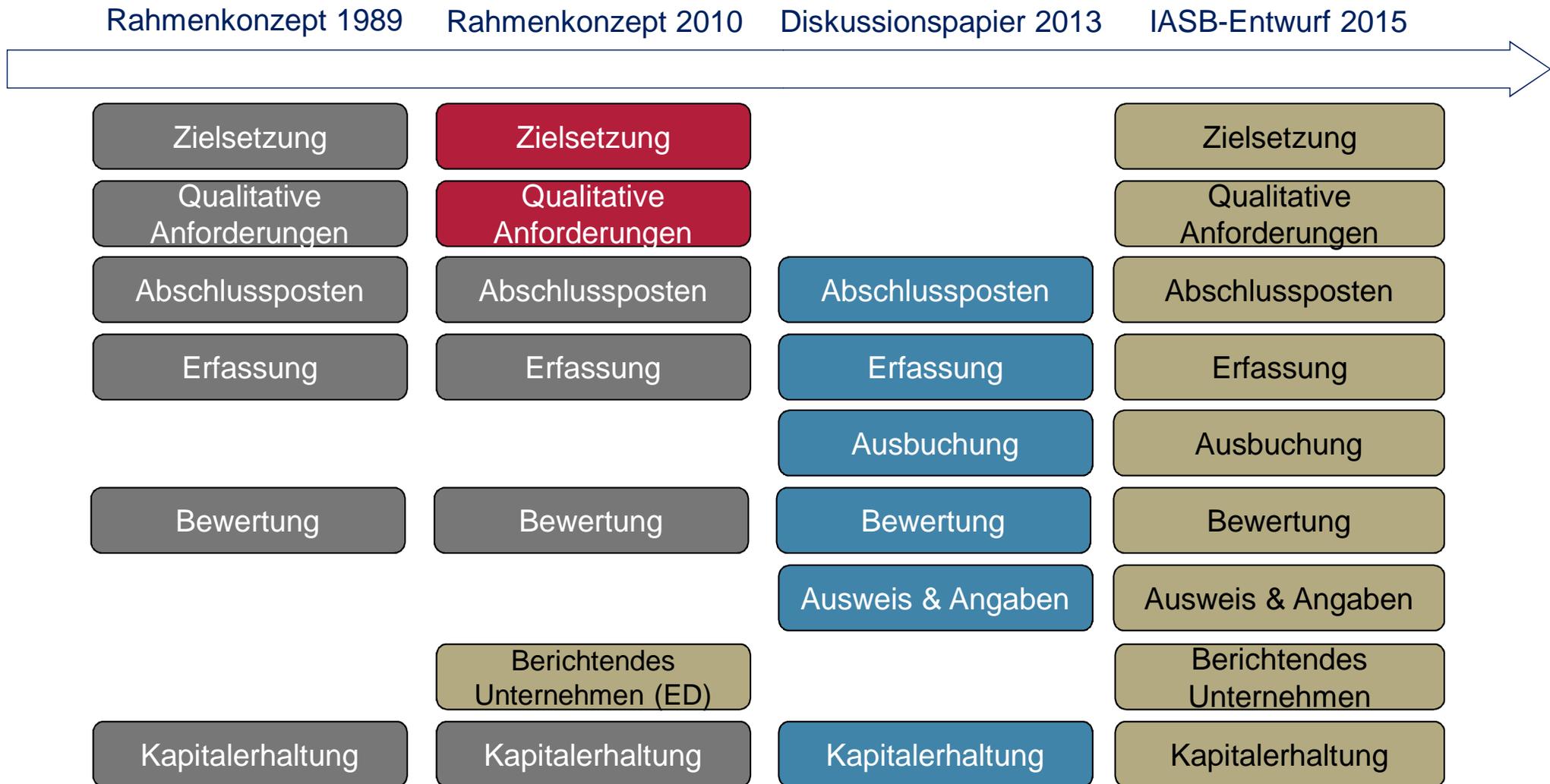
- Wichtige Themenbereiche fehlen im bestehenden Rahmenkonzept
- Leitlinien sind bei einigen Themenbereichen unklar
- Einzelne Bereiche des bestehenden Rahmenkonzepts sind nicht mehr zeitgemäß



Breites Interesse an der Klärung konzeptioneller Grundlagen der IFRS-Rechnungslegung



Entwicklung des Rahmenkonzepts





Aufbau des Rahmenkonzepts

Kapitelstruktur im IASB-Entwurf:

1. Die Zielsetzung der Rechnungslegung für allgemeine Zwecke*
2. Qualitative Anforderungen an nützliche Finanzinformationen*
3. Abschluss und Berichtendes Unternehmen
4. Abschlussposten
5. Erfassung und Ausbuchung von Abschlussposten
6. Bewertung
7. Ausweis und Angaben
8. Kapitalerhaltungskonzepte

* Kapitel wurde im Jahr 2010 überarbeitet



Kapitel 1

—

Die Zielsetzung der Rechnungslegung für allgemeine Zwecke



Klarstellung der Zielsetzung

Die Zielsetzung der **Finanzberichterstattung für allgemeine Zwecke** ist die Bereitstellung nützlicher Informationen



Abschätzung künftiger Cashflows

Informationen zur Einschätzung der Höhe, des Zeitpunkts und der Unsicherheit künftiger Cashflows

Rechenschaftspflicht

Informationen zur Effektivität und Effizienz der Aufgabenerfüllung des Managements hinsichtlich der Verwendung der verfügbaren Ressourcen (*stewardship*)



Mögliche Fragen und Diskussionsthemen zu Kapitel 1

- Bestehen mit *Rechenschaftspflicht* und *Einschätzung der Höhe, des Zeitpunkts und der Unsicherheit künftiger Cashflows* zwei konkurrierende Zwecksetzungen?
- Wenn ja, wie sollten die Ansatz-, Bewertungs- und Ausweisvorgaben für die Bilanz und die Ergebnisrechnung(en) ohne Vorfahrtsregelung entwickelt werden?



Kapitel 2

—

Qualitative Anforderungen an nützliche Finanzinformationen



Klarstellungen zu den qualitativen Anforderungen

Die Zielsetzung der Finanzberichterstattung für allgemeine Zwecke ist die Bereitstellung nützlicher Informationen

Relevanz

- Information hat die Fähigkeit Entscheidungen zu beeinflussen
- Wesentlichkeit als unternehmensspezifischer Aspekt der Relevanz
- **Bewertungsunsicherheit kann die Relevanz der Information beeinflussen (Trade-off mit anderen Faktoren)**

Glaubwürdige Darstellung

- Information muss die wirtschaftlichen Vorgänge glaubwürdig darstellen, die sie vorgibt darzustellen
- Anforderungen an die Darstellung:
 - vollständig
 - neutral (**erfordert vorsichtige Ausübung von Ermessen**)
 - fehlerfrei

Weiterführende qualitative Anforderungen
Vergleichbarkeit • Nachprüfbarkeit • Zeitnähe • Verständlichkeit

Kostenrestriktion



Anwendung von Vorsicht (*prudence*)

Vorsicht ist die **sorgfältige Ausübung** von Ermessensentscheidungen **bei Unsicherheit**.

Folge sorgfältiger Ausübung bei Unsicherheit:

- Keine Über- oder Unterbewertung von Vermögenswerten und Schulden
- Keine Über- oder Unterbewertung von Erträgen und Aufwendungen



Mögliche Fragen und Diskussionsthemen

- Sind die gegenwärtigen IFRS-Regelungen konsistent mit den Anforderungen von Neutralität und Vorsicht (z.B. bestehende Bewertungsvorgaben zum niedrigeren Wert aus Buchwert und beizulegendem Zeitwert abzüglich Veräußerungskosten)?
- Sollte der IASB ein Vorsichtsprinzip verankern, das die asymmetrische Behandlung von Vermögenswerten und Schulden rechtfertigt?
- Ist die Klarstellung der Anwendung von Vorsicht zweckmäßig?



Kapitel 3

—

Abschluss und Berichtendes Unternehmen



Abschluss und Berichtendes Unternehmen

Finanzberichterstattung für allgemeine Zwecke

Abschluss für allgemeine Zwecke:

- Besondere Form der Finanzberichterstattung für allgemeine Zwecke
- Enthält Informationen über Vermögenswerte, Schulden, Eigenkapital, Erträge und Aufwendungen für eine bestimmte Periode des Berichtenden Unternehmens*

Lagebericht

[...]

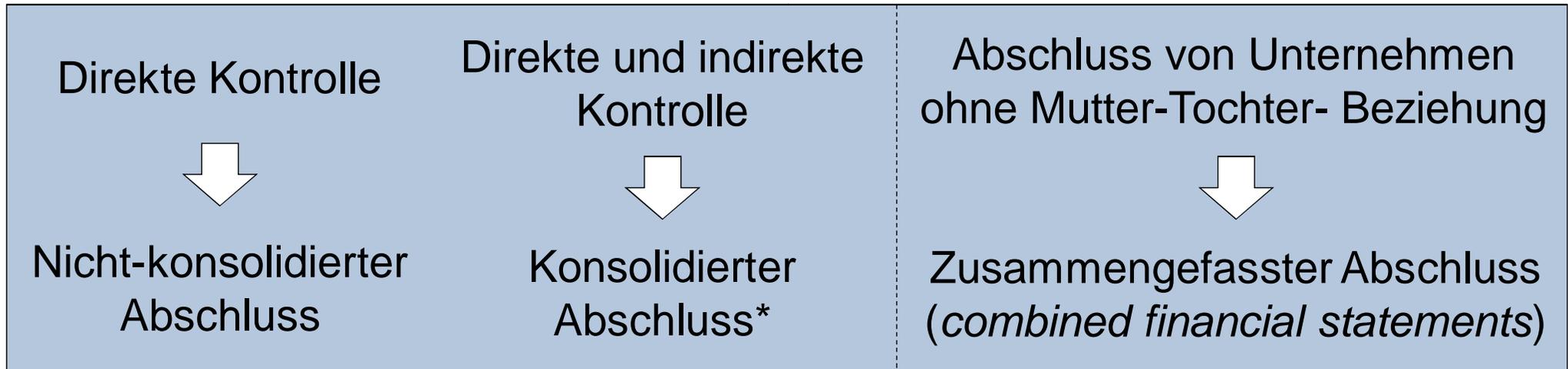
* Berichtendes Unternehmen:

- Berichterstattung erfolgt freiwillig oder auf Basis einer rechtlichen Verpflichtung
- muss keine juristische Person (*legal entity*) sein



Abgrenzung und Perspektive der Abschlusserstellung

Abgrenzung des berichtenden Unternehmens



* Im Vergleich zum nicht-konsolidierten Abschluss stellt ein konsolidierter Abschluss (Konzernabschluss) grundsätzlich eher (*more likely*) nützliche Informationen für den Adressaten bereit.

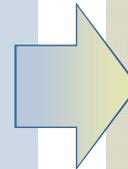
Der Abschluss ist aus der **Perspektive des Unternehmens in seiner Gesamtheit** zu erstellen und nicht aus der Perspektive einer bestimmten Gruppe von Kapitalgebern.



Abschlussbestandteile

Diskussionspapier

- Primäre Abschlussbestandteile
 - Bilanz
 - Ergebnisrechnung(en)
 - Gewinn- und Verlustrechnung
 - Sonstiges Ergebnis
 - Kapitalflussrechnung
 - Eigenkapitalveränderungsrechnung
- Anhangangaben



Entwurf

- Bilanz
- Ergebnisrechnung(en)
 - Gewinn- und Verlustrechnung
 - Sonstiges Ergebnis
- Andere Bestandteile
 - (?)
 - Anhangangaben



Mögliche Fragen und Diskussionsthemen

- Steht ein zusammengefasster Abschluss im Einklang mit den IFRS (Compliance-Vorbehalt)?
- Kann es einen IFRS-Teilkonzernabschluss geben?
- Ist die Aussage zutreffend, dass konsolidierte Abschlüsse grundsätzlich eher nützlichere Informationen bereitstellen?
- Welche Aussagen lassen sich aus der Feststellung der Abschluss-erstellung aus der „Perspektive des Unternehmens in seiner Gesamtheit“ ableiten?
- Sollten alle Abschlussbestandteile gemäß IAS 1 (d.h. auch die Kapitalflussrechnung und die Eigenkapitalveränderungsrechnung) im Rahmenkonzept aufgelistet werden?



Kapitel 4

—

Abschlussposten



Definitionen der Abschlussposten (1/2)

Aktuelles Rahmenkonzept

Vermögenswert ist eine Ressource:

- in der Verfügungsmacht des Unternehmens;
- von der erwartet wird, dass dem Unternehmen aus ihr künftiger wirtschaftlicher Nutzen zufließt; und
- aus einem Ereignis in der Vergangenheit resultiert.

Schuld ist eine gegenwärtige Verpflichtung des Unternehmens:

- deren Erfüllung für das Unternehmen erwartungsgemäß mit einem Abfluss von Ressourcen mit wirtschaftlichem Nutzen verbunden ist; und
- die aus einem Ereignis in der Vergangenheit resultiert.

Entwurf

Vermögenswert ist ein bestehendes Recht*:

- in der Verfügungsmacht des Unternehmens;
- mit dem Potenzial, wirtschaftlichen Nutzen zu generieren; und
- das aus einem Ereignis in der Vergangenheit resultiert.

Schuld ist eine gegenwärtige Verpflichtung des Unternehmens:

- zum Transfer eines Rechts* mit dem Potenzial, wirtschaftlichen Nutzen zu generieren; und
- die aus einem Ereignis in der Vergangenheit resultiert.

* Recht = *Economic Resource*



Mögliche Fragen und Diskussionsthemen

- Bewirken die Änderungen an den Definitionen von Vermögenswert und Schuld ein besseres Verständnis?
- Ist der Vermögenswert bzw. die Schuld (im Vergleich zum bestehenden Rahmenkonzept) weiter/enger gefasst? Wenn ja, gibt es konkrete Beispiele?
- Sollte die Verfügungsmacht (*control*) Bestandteil der allgemeinen Erfassungskriterien sein?
- Haben eigene Aktien (*treasury shares*) das Potenzial, wirtschaftlichen Nutzen zu generieren?



Definitionen der Abschlussposten (2/2)

Unverändert aus dem bestehenden Rahmenkonzept übernommen:

Eigenkapital ist der Residualanspruch an den Vermögenswerten des Unternehmens nach Abzug aller seiner Schulden.

Aufwendungen sind Erhöhungen von Schulden oder Abnahmen von Vermögenswerten, die:

- zu einer Abnahme des Eigenkapitals führen; und
- keine Ausschüttungen an Inhaber von Eigenkapitalinstrumenten sind.

Erträge sind Erhöhungen von Vermögenswerten oder Abnahmen von Schulden, die:

- zu einer Erhöhung des Eigenkapitals führen; und
- keine Einlagen der Inhaber von Eigenkapitalinstrumenten sind.



Schulden

Wann liegt eine „gegenwärtige Verpflichtung“ vor?



Keine praktische Möglichkeit der Vermeidung eines Transfers

UND

Umfang der Verpflichtung ist bestimmt durch bereits durchgeführte Aktivitäten oder durch bereits erhaltenen Nutzenzufluss

- Vermeidung der Verpflichtung würde zu einer signifikanten Unterbrechung des Geschäftsbetriebs führen; oder
- Wirtschaftliche Folgen einer Transfervermeidung würden signifikante Nachteile erzeugen



Mögliche Fragen und Diskussionsthemen

Beurteilung von Fallbeispielen – Wann entsteht eine gegenwärtige Verpflichtung?

- Gesetzliche Verpflichtung zur Überholung und Nachprüfung (z.B. bei Luftfahrtgeräten in Abhängigkeit von geleisteten Flugstunden)
- Nicht gesetzlich geforderte, aber versicherungstechnisch gebotene Instandhaltungsintervalle
- Stichtagsbezogene staatliche Finanzabgabe auf das operative Geschäft in Höhe von 2% der Summe der Verbindlichkeiten am Stichtag
- Rauchfilterbeispiel in IAS 37



Abgrenzung von Eigen- und Fremdkapital

- Keine konzeptionellen Änderungen gegenüber dem aktuellen Rahmenkonzept → Eigenkapital ist eine **Residualgröße** und wird nicht direkt bewertet
- Definition von Eigenkapital ist **unabhängig von der Rechtsform** des Unternehmens
- Keine detaillierten Vorgaben zur Unterscheidung von Schulden und Eigenkapitalinstrumenten
→ Forschungsprojekt gestartet



Alternative Sichtweisen

Lloyd/Finnegan zur Abgrenzung von Schulden und Eigenkapital:

- Schuldendefinition im Entwurf enthält nur begrenzte Änderungen
→ keine nützliche Grundlage für die künftige Standardentwicklung bei EK/FK-Klassifizierungsfragen
- Konzepte zur EK/FK-Klassifizierung wurden in Vorbereitung des Entwurfs nicht umfänglich adressiert
- Es bestehen Bedenken zum angestrebten Forschungsprojekt:
 - fundamentale Änderungen sind schwieriger zu entwickeln
 - Forschungsergebnisse sind nicht rechtzeitig für die Standardentwicklung verfügbar



Mögliche Fragen und Diskussionsthemen

- Ist die Zweiteilung in Eigenkapital und Schulden zweckmäßig? Wenn ja, welche Sachverhalte muss ein Rahmenkonzept für die Abgrenzung von Eigen- und Fremdkapital klären?
- Besteht ein Zirkelschluss/Tautologie in der Aussage, dass Verpflichtungen zum Transfer von Residualansprüchen keine Schulden sind?



Schwebende Verträge

Definition: Vertraglich vereinbarte Leistung und Gegenleistung sind von beiden Vertragsparteien in gleichem Umfang noch nicht vollständig erbracht.

Vertrag begründet Recht und
Verpflichtung zum Austausch von
Recht(en)

Wirtschaftlich
vorteilhaft

Vermögenswert

Wirtschaftlich
unvorteilhaft

Schuld



Bilanzierungseinheit

- Mögliche Ausprägungen einer Bilanzierungseinheit:
 - Gruppe von Rechten
 - Gruppe von Verpflichtungen
 - Gruppen von Rechten und Verpflichtungen
- Bilanzierungseinheit kann für Erfassung und Bewertung zuweilen unterschiedlich sein
- Auswahlfaktoren für die Abgrenzung der Bilanzierungseinheit:
 - Relevanz
 - Glaubwürdige Darstellung
 - Kostenrestriktionen



Mögliche Fragen und Diskussionsthemen

- Sind die Aussagen zu schwebenden Verträgen nützlich?
- Welche Sachverhalte sollte das Rahmenkonzept für die Auswahl der Bilanzierungseinheit konkretisieren?



Kapitel 5

—

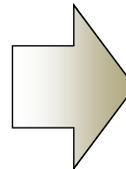
Erfassung und Ausbuchung von Abschlussposten



Erfassung von Abschlussposten

Aktuelles Rahmenkonzept

- Definition des Vermögenswerts bzw. der Verbindlichkeit ist erfüllt
- Wahrscheinlicher Nutzenzufluss bzw.-abfluss
- Kann verlässlich bewertet werden



Entwurf

- Definition des Vermögenswerts bzw. der Verbindlichkeit ist erfüllt
- **Qualitative Anforderungen**
 - Relevanz
 - Glaubwürdige Darstellung
- **Kostenrestriktion**



Ausbuchung von Abschlussposten

Zielsetzung der Ausbuchung



**Glaubwürdige Darstellung
der verbliebenen
Vermögenswerte und Schulden**

**Glaubwürdige Darstellung
der Veränderungen von
Vermögenswerten und Schulden**



Mögliche Fragen und Diskussionsthemen

- Ist die Aufhebung der allgemeinen Ansatzkriterien sinnvoll? Welche Konsequenzen ergeben sich für die künftige Standardentwicklung?
- Ist es zweckmäßig, eine eigene Zielsetzung für die Entwicklung von Ausbuchungsvorgaben im Rahmenkonzept zu hinterlegen?



Kapitel 6

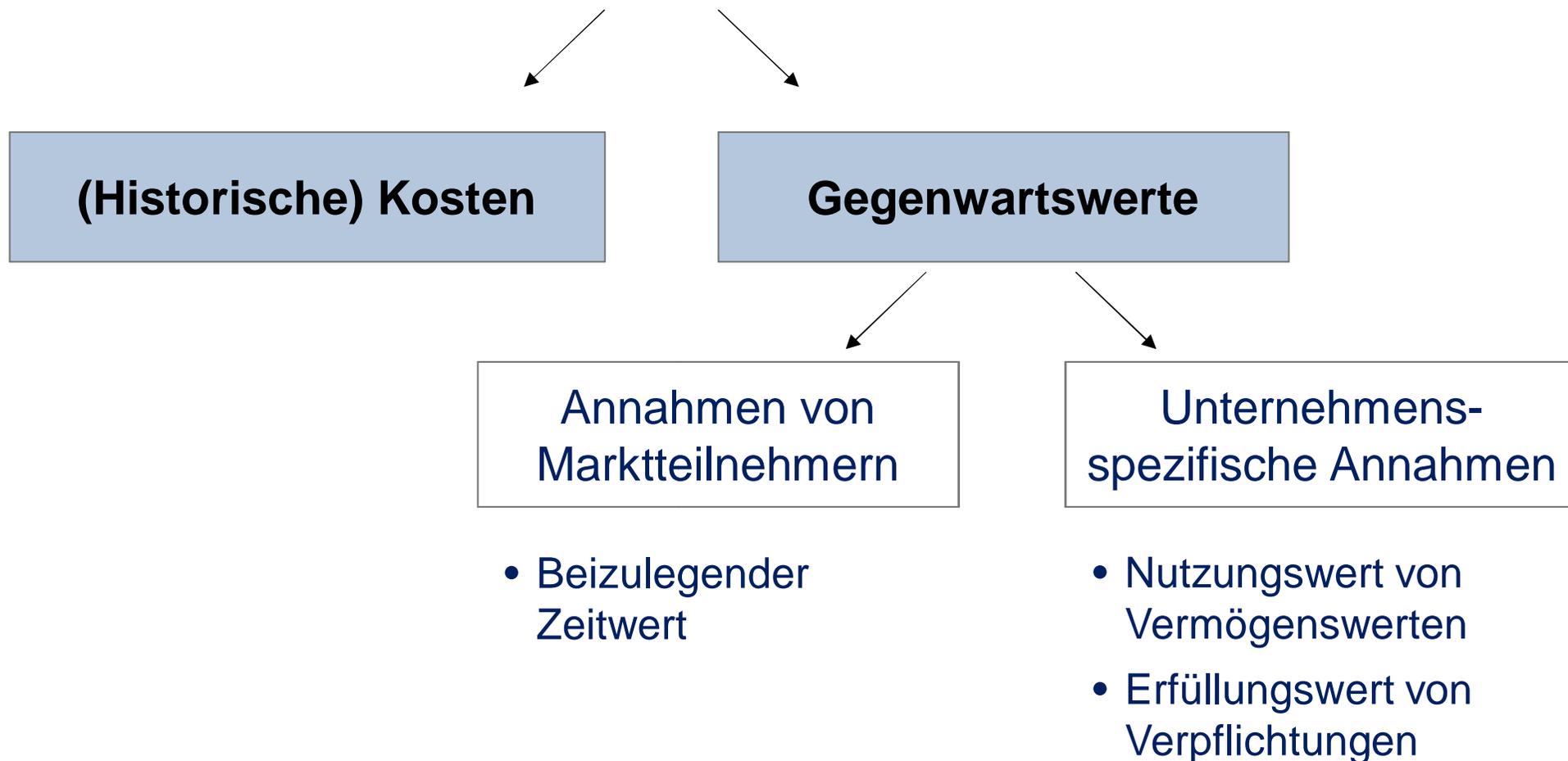
—

Bewertung



Bewertungsmaßstab

Kategorisierung von Bewertungsmaßstäben





Auswahl des Bewertungsmaßstabs

Erfordert die Gesamtbeurteilung von Faktoren hinsichtlich der qualitativen Anforderungen und Kostenrestriktionen

Relevanz

Mögliche Faktoren

- Eigenschaft des Vermögenswerts bzw. der Schuld
- Bewertungsunsicherheit
- Ausweis in der Bilanz und in den Ergebnisrechnungen
- Verwendung des Vermögenswertes bzw. der Schuld im Unternehmen

Glaubwürdige Darstellung

- Vermeidung von Bewertungsinkongruenz (*mismatch*)

Weiterführende qualitative Anforderungen
Vergleichbarkeit • Nachprüfbarkeit • Zeitnähe • Verständlichkeit

Kostenrestriktion



Cashflow basierende Bewertungstechnik

Faktoren zur Ermittlung von Gegenwartswerten:

- Schätzung künftiger Cashflows
- Unsicherheit künftiger Cashflows
- Zinseffekt
- Unsicherheitsprämie
- Andere Faktoren, z.B. Liquiditätsaspekte



Mögliche Fragen und Diskussionsthemen

- Wie hilfreich sind die Klassifizierungsvorschläge im Entwurf?
- Sollten bestimmte Faktoren eine höhere Gewichtung bei der Auswahl des Bewertungsmaßstabs haben (z.B. Verlässlichkeit der Bewertung, Art des Geschäftsmodells)?



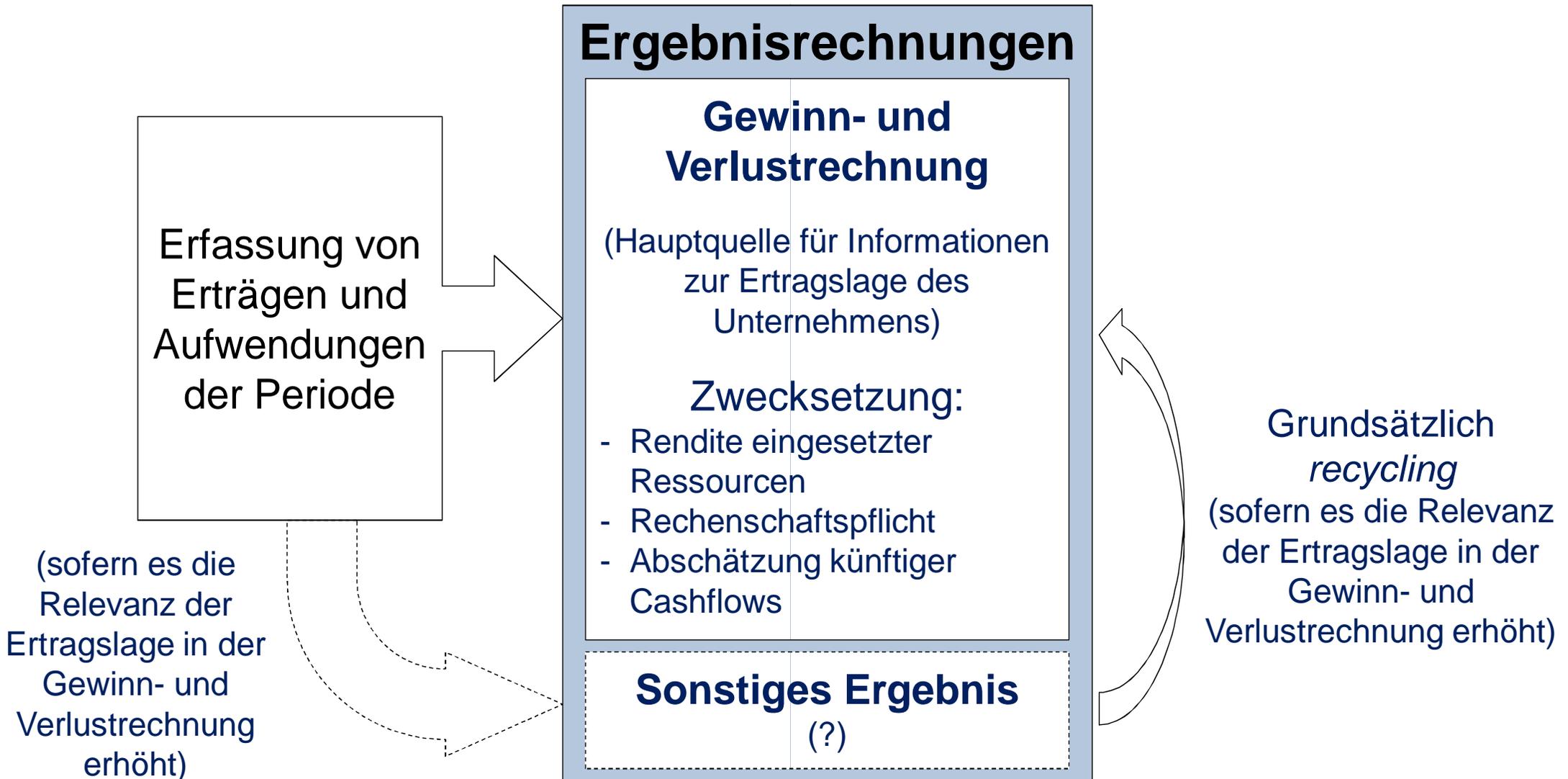
Kapitel 7

—

Ausweis und Angaben



Gewinn- und Verlustrechnung





Sonstiges Ergebnis

- Unterscheidung zwischen Periodenergebnis und sonstigem Ergebnis sowie etwaige Umklassifizierungen (*recycling*) sind Ausweisfragen
→ keine eigenständige Definition als Abschlussposten
- Erträge und Aufwendungen im sonstigen Ergebnis dürfen nur aus einer Bewertung zu Zeitwerten von Vermögenswerten und Schulden resultieren



Alternative Sichtweisen

Cooper/Finnegan zur Abgrenzung von Gewinn und Verlust und OCI:

- Entwurf enthält keine angemessene konzeptionelle Basis
- Keine Verbesserung gegenüber dem bestehenden Rahmenkonzept
→ verpasste Gelegenheit
- Vorschlag: *principles of separate presentation of income and expenses with different characteristics.*
- Kumulierter OCI-Effekt einer Transaktion muss gleich null sein
→ grundsätzlich kein *recycling* von OCI-Posten erforderlich
- OCI vorbehalten für Ansatz- und Bewertungsinkongruenzen (*accounting mismatches*) und die Anwendung unterschiedlicher Bewertungsmaßstäbe für Bilanz und Gewinn- und Verlustrechnung



Mögliche Fragen und Diskussionsthemen

- Ist die Unterteilung von *Periodenergebnis* und *sonstigem Ergebnis* eine Ausweis- oder eine Ansatzfrage? Wenn nein, sollten *Periodenergebnis*, *sonstiges Ergebnis* und *Umklassifizierungen* als Abschlussposten definiert werden? Wenn ja, wie?
- Bestehen Zielkonflikte für die vorgeschlagene Zwecksetzung der Gewinn- und Verlustrechnung? Wenn ja, wie sollten diese aufgelöst werden?
- Welche Erträge und Aufwendungen sollten im sonstigen Ergebnis erfasst werden?



Mittel zur Kommunikation

Klassifizierung

- Anordnung der Abschlussposten auf Basis gleicher Eigenschaften
- Zusammenfassung von Abschlussposten mit ungleichen Eigenschaften (*offsetting*) reduziert Relevanz und Verständlichkeit

Aggregation

- Zusammenfassung von Posten mit gleichen Eigenschaften
- Bilanz und Ergebnisrechnung(en) haben ein höheres Aggregationsniveau
- Anhangangaben haben ein niedrigeres Aggregationsniveau

Zwecksetzung und Prinzipien

- Spezifische Zwecksetzungen und Prinzipien in Standards helfen bei der Identifizierung relevanter Information und der effektiven und effizienten Kommunikation



Kapitel 8

—

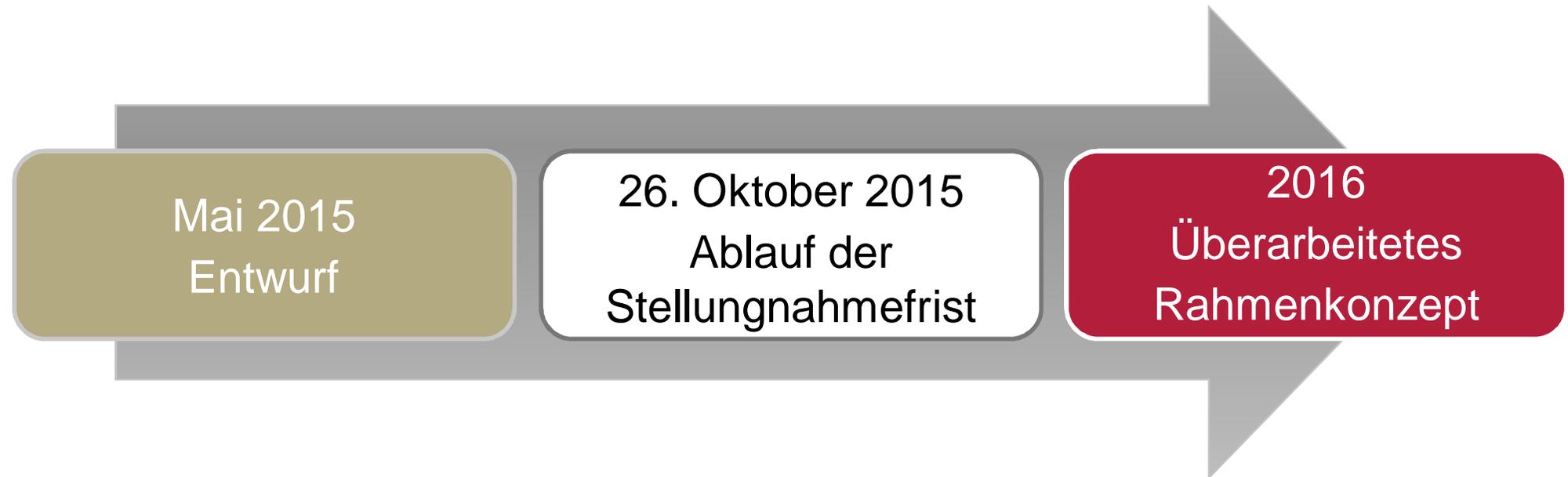
Kapitalerhaltungskonzepte

(keine substantziellen Änderungen gegenüber dem bestehenden Rahmenkonzept)

- Bedarf es eines Kapitels zur Kapitalerhaltung im Rahmenkonzept?



Zeitplan für die Überarbeitung des Rahmenkonzepts



Erinnerung:

Öffentliche Diskussion zum Entwurf am 14. September 2015

(gemeinsame Veranstaltung von AFRAC, DRSC und FER mit IASB und EFRAG)



DRSC e.V.
Zimmerstr. 30
10969 Berlin

Tel. 030 / 20 64 12 12
Fax 030 / 20 64 12 15

www.drsc.de
info@drsc.de