

**Diskussionsforum zum  
IASB ED/2015/3 Rahmenkonzept für die Finanzberichterstattung**

**– Protokoll der Diskussion vom 14. September 2015 –**

***Dauer und Ort:***

14.09.2015, 13.00 Uhr bis 17.45 Uhr, Airport Conference Center, Frankfurt

***Teilnehmer auf dem Podium:***

- Prof. Dr. Andreas Barckow (DRSC)
- Peter Clark (IASB)
- Prof. Dr. Reto Eberle (Stiftung Swiss GAAP FER)
- Martin Edelmann (IASB)
- Prof. Dr. Alfred Wagenhofer (AFRAC)
- Saskia Slomp (EFRAG)

**Unterlagen**

- Gemeinsame Präsentation von AFRAC, DRSC und Swiss GAAP FER
- EFRAG-Präsentation

**Begrüßung**

Herr Barckow begrüßt die Teilnehmer und gibt einen Überblick zum neuen Format der Öffentlichen Diskussion.

**1. Teil – IASB-Entwurf – Kapitel 1,2 und 8**

***Einführung der Rechenschaftspflicht (Stewardship) als Teilziel***

Herr Wagenhofer stellt die Vorschläge im IASB-Entwurf vor und erläutert im Anschluss die vorläufigen Ansichten von AFRAC. Aus Sicht von AFRAC sehe man die Einführung von Rechenschaftspflicht als Zielsetzung der IFRS-Rechnungslegung grundsätzlich positiv. Gleichwohl werde das Problem gesehen, dass der IASB weiterhin annimmt, dass Rechenschaftspflicht ein Teilziel von Entscheidungsnützlichkeit sei und nicht mit dem Ziel der Abschätzung künftiger Cashflows konkurriere. Aus Sicht von AFRAC könnten sich aber beide Ziele unterscheiden. Rechenschaftspflicht lege ein größeres Augenmerk auf die tatsächlich erbrachten Leistungen, anstelle der erwarteten künftigen Leistung des Managements. Zudem wird von AFRAC angemerkt, dass es wünschenswert wäre, wenn die Implikationen von Rechenschaftspflicht in den Folgekapiteln des Rahmenkonzepts besser dargestellt würden.

Im Anschluss skizziert Frau Slomp die vorläufigen Sichtweisen von EFRAG.

Herr Barckow erläutert, dass laut dem IFRS-Fachausschuss zwar ähnliche offene Punkte bestünden, wie sie vom AFRAC angeführt würden. Gleichwohl werde im Grundtenor die Einführung von Rechenschaftspflicht als Zwecksetzung für die IFRS-Rechnungslegung wesentlich kritischer und nicht durchweg positiv gesehen.

Herr Eberle erläutert, dass die vorläufigen Sichtweisen in der Schweiz dazu tendieren, die Vorschläge des IASB zu unterstützen.

Aus dem Publikum gibt es Wortmeldungen, die grundsätzlich für eine Einführung der Rechenschaftspflicht als Teilzielsetzung plädieren. Es wird aber angemerkt, dass die Implikationen aus dem IASB-Vorschlag nicht deutlich genug seien. Es wird die Vermutung geäußert, dass die Aufnahme von Rechenschaftspflicht als Teilziel eher politisch begründet sei, konkrete Auswirkungen auf den Entwicklungsprozess künftiger Standards aber nicht zu erwarten seien.

### **Qualitative Anforderungen – Bewertungsunsicherheit**

Herr Wagenhofer erläutert die vorläufigen Ansichten von AFRAC zum Vorschlag im IASB-Entwurf, die Bewertungsunsicherheit als einen Unterpunkt der Relevanz von Finanzinformationen zu verstehen. Es wird zunächst betont, dass AFRAC die Diskussion zur Bewertungsunsicherheit für wichtig halte, vor allem auch im Hinblick auf die weiter gefassten Definitionen von Vermögenswerten und Schulden und die angepassten Ansatzkriterien. Es sei aber aus dem IASB-Vorschlag nicht erkennbar, wie eine Abwägung von Bewertungsunsicherheit bei Ansatz und Bewertung erfolgen sollte. Ebenso seien die Konsequenzen von Bewertungsunsicherheit nicht aus den Vorschlägen des IASB erkennbar. Darüber hinaus sehe AFRAC das Problem der Bewertungsunsicherheit eher als einen Aspekt der glaubwürdigen Darstellung. Hohe Unsicherheit könne die Information darüber relevanter machen.

Im Anschluss skizziert Frau Slomp die vorläufigen Sichtweisen von EFRAG.

Aus dem Publikum gibt es Wortmeldungen, die ähnlich wie AFRAC und EFRAG den Aspekt der Bewertungsunsicherheit eher als einen Teilaspekt der glaubwürdigen Darstellung betrachten. Herr Barckow gibt zu bedenken, dass bei Adressaten die Frage der Relevanz oft nicht isoliert betrachtet werde, sondern Teil einer Gesamtbetrachtung sei, d.h. sofern eine Information nicht die Anforderungen an glaubwürdige Darstellung erfülle, werde dies vom Adressaten oft auch nicht als relevant erachtet.

## **Wiedereinführung von Vorsicht (Prudence)**

Herr Wagenhofer erläutert den Vorschlag zur Wiedereinführung von Vorsicht im IASB-Entwurf, der von AFRAC grundsätzlich begrüßt wird. Aus Sicht von AFRAC unterstützen die Ausführungen im IASB-Entwurf das Ziel der Vermeidung willkürlicher Über- oder Unterbewertung von Vermögenswerten und Schulden. Gleichwohl seien für AFRAC die Konsequenzen der Wiedereinführung nicht klar im IASB-Entwurf dargestellt. Es sei zum Beispiel aus den Ausführungen nicht ersichtlich, ob hohe Unsicherheit zum symmetrischen Nichtansatz von Vermögenswerten und Schulden führt. Vor diesem Hintergrund plädiert AFRAC dafür, neben der Vorsicht als Grundsatz der Sorgfalt auch Vorsicht im imparitätischen Sinne in das Rahmenkonzept aufzunehmen. Nicht zuletzt würden viele bestehende IFRS-Vorgaben einen imparitätischen Charakter besitzen. Allein mit Sorgfalt könnten die aktuellen IFRS-Vorgaben nicht begründet werden.

Im Anschluss stellt Frau Slomp die vorläufigen Sichtweisen von EFRAG dar.

Herr Barckow schließt sich den Ausführungen inhaltlich an, gleichwohl wird betont, dass der IFRS-Fachausschuss infolge der von AFRAC vorgetragenen und geteilten Bedenken einer Wiedereinführung von Vorsicht in der vorgeschlagenen Form eher ablehnend gegenüberstehe.

Aus dem Publikum gibt es Wortmeldungen, die die vorgetragenen Sichtweisen unterstützen. Insbesondere besteht Konsens, dass „Anwenderprudence“ als Willkür bei der Bewertung unter Unsicherheit durch den Abschlussersteller nicht erwünscht sei, gleichwohl asymmetrische Vorsicht bei der Entwicklung von Bilanzierungsvorgaben eine Rolle spielen sollte. Zudem wird aus dem Publikum die Sichtweise geteilt, dass aus dem IASB-Entwurf nicht ersichtlich sei, in welcher Form sich die Wiedereinführung von Vorsicht auf bestehende IFRS auswirken könnte.

## **Kapitel Kapitalerhaltung**

Herr Wagenhofer stellt die vorläufige Sichtweise von AFRAC vor, wonach man grundsätzlich der Vorgehensweise des IASB der schlichten Übernahme der Ausführungen aus dem bestehenden Rahmenkonzept widerspreche. Aus Sicht von AFRAC wird bemängelt, dass das Kapitel keine Verbindung zu den anderen Kapiteln aufweise und sich zudem auch stilistisch von den anderen Ausführungen stark unterscheide. Inhaltlich wird bemängelt, dass die Erörterungen zu oberflächlich seien und keine wirklichen Grundsätze darstellen. AFRAC empfiehlt, das Kapitel entweder detaillierter aufzuarbeiten oder aber gänzlich zu streichen.

Im Anschluss erörtert Frau Slomp die Ansichten von EFARG.

Herr Barckow erörtert, dass die vom DRSC eingesetzte Arbeitsgruppe ähnliche Ansichten wie AFRAC vertrete und man in einer Stellungnahme des IFRS-Fachausschusses an den

IASB eher für eine Streichung plädieren würde. Gleichwohl wird angemerkt, dass die Entwicklung von Grundsätzen zur Kapitalerhaltung nicht losgelöst von Bewertung und Gewinnausweis erfolgen könne. Herr Eberle betont, dass die vorgetragenen Bedenken sich mit den Sichtweisen in der Schweiz decken, wonach das Kapitel wenig hilfreich sei. Herr Eberle betont, dass man es eher als eine verpasste Gelegenheit betrachte, keine klareren Aussagen zur Kapitalerhaltung im Rahmenkonzept zu verankern.

Aus dem Publikum gibt es gleichlautende Bedenken und den Vorschlag, dass der IASB im Rahmenkonzept zumindest verankern solle, dass grundsätzlich die Nominalkapitalerhaltung als konzeptionelle Basis der Entwicklung künftiger Standards zugrunde liege.

## **2. Teil – IASB-Entwurf – Kapitel 4-6**

### ***Definitionen der Abschlussposten***

Herr Barckow skizziert die Vorschläge zur Überarbeitung der Definitionen von Vermögenswerten und Schulden im IASB-Entwurf und erläutert die vorläufigen Sichtweisen des IFRS-Fachausschusses. Aus dessen Sicht schärften die angestrebten Klarstellungen das Verständnis und seien daher grundsätzlich zu begrüßen. Herr Barckow erörtert, warum die Änderungen den Umfang abstrakt bilanzierungsfähiger Vermögenswerte und Schulden erweitern und nach Ansicht des Fachausschusses die Frage nach der Bilanzierungseinheit künftig eine höhere Bedeutung haben werde. Darüber hinaus erläutert Herr Barckow die Sichtweise, dass die Verfügungsmacht aus Sicht des Fachausschusses, vor dem Hintergrund der sachlogischen Verständlichkeit, sinnvoller als Ansatzkriterium zu wählen wäre und nicht als Teil der Definition (wie im IASB-Entwurf vorgeschlagen).

Im Anschluss konkretisiert Herr Barckow den Klarstellungsbedarf zu den Erläuterungen einer gegenwärtigen Verpflichtung im IASB-Entwurf. Zum einen moniere der IFRS-Fachausschuss, dass die Unterscheidung zwischen wirtschaftlichen Folgen und wirtschaftlichen Zwang schwer verständlich sei. Zum anderen erörtert Herr Barckow, dass aus den Ausführungen im IASB-Entwurf nicht klar ersichtlich sei, ab wann eine Schuld konzeptionell vorliege. Insbesondere in Fällen von Rechtsstreitigkeiten werde Klärungsbedarf gesehen.

Hinsichtlich der Abgrenzungsfragen von Eigen- und Fremdkapital wird von Herrn Barckow die Sichtweise des IFRS-Fachausschusses erläutert, dass man sich von einer Überarbeitung des Rahmenkonzeptes grundsätzlich mehr erhofft habe, da dies in der Praxis eine wiederkehrende Bilanzierungsfrage sei, die Diskussionen auslöse. Der Fachausschuss teile die Bedenken, die die beiden IASB-Mitglieder Lloyd/Finnegan in der alternativen Sichtweise zum IASB-Entwurf anführen. Dennoch unterstütze der Fachausschuss grundsätzlich den IASB in der Fortführung von Forschungsarbeiten zur Abgrenzung von Eigen- und Fremdkapital.

Im Anschluss erörtert Frau Slomp die vorläufigen Sichtweisen von EFARG.

Herr Wagenhofer ergänzt die vorgetragenen Sichtweisen mit denen von AFRAC. Insbesondere wird von AFRAC hinterfragt, ob der Geschäfts- oder Firmenwert einen Vermögenswert im Sinne der vorgeschlagenen Definition darstelle. Darüber hinaus werden die Ausführungen zur gegenwärtigen Verpflichtung als implizite Einführung des Matching-Gedankens interpretiert. Mit Blick auf die Thematik der Eigen- und Fremdkapitalabgrenzung habe AFRAC sich auch mehr erhofft, gleichwohl wisse man um die Schwierigkeiten beim Finden einer konzeptionell überzeugenden Lösung.

Herr Eberle weist darauf hin, dass die Änderungsvorschläge für die Definitionen der Vermögenswerte und Schulden aus schweizerischer Sicht nicht auf breite Unterstützung trafen. Es bestünden Zweifel, ob die Änderungen tatsächlich Verbesserungen darstellten. Zudem sehe man in einer reinen Rechtebilanzierung noch viele ungeklärte Fragen. Dieser Sichtweise schließt sich auch eine Wortmeldung aus dem Publikum mit der Frage an, inwiefern eine Rechtebilanzierung mit Grundsatz der „economic substance over legal form“ zusammenpasse.

Aus dem Publikum gibt es eine Wortmeldung, die die Sichtweise des IFRS-Fachausschusses unterstützt, die Verfügungsmacht als Ansatzkriterium zu definieren. Dies sei insbesondere aus dem Blickwinkel der Verständlichkeit zu begrüßen (d.h. was ist zu bilanzieren und beim wem ist es zu bilanzieren). Weitere Wortmeldungen verweisen auf die Atomisierung der Vermögenswerte durch die neue Bilanzierung. In diesem Kontext wird vorgeschlagen, anstelle einer reinen Rechtebilanzierung auf das wirtschaftliche Eigentum abzustellen.

### ***Erfassung und Ausbuchung von Abschlussposten***

Herr Barckow beschreibt die vorläufige Sichtweise des IFRS-Fachausschusses zu den Ausführungen bzgl. der Erfassung und Ausbuchung von Ansatzposten im IASB-Entwurf. Der Fachausschuss unterstütze grundsätzlich die Vorschläge des IASB. Gleichwohl gebe es Bedenken, ob die Vorgaben künftig eine konsistente Entwicklung von Ansatzregeln ermöglichen. Zudem fehle es dem Rahmenkonzept nach Ansicht des Fachausschusses an einem stringenten Handlungsrahmen bei der Entwicklung von Bilanzierungsvorgaben für die Ausbuchung von Vermögenswerten und Schulden.

Im Anschluss stellt Frau Slomp die vorläufigen Ansichten von EFRAG vor.

Herr Wagenhofer verweist darauf, dass aus den Ausführungen im IASB-Entwurf es für AFRAC nicht unmittelbar ersichtlich sei, wie der IASB die Vorgaben von möglichen Faktoren bei der konkreten Entwicklung von Ansatzvorgaben und Ausbuchungsvorschriften umsetzen wolle. Die Ausführungen blieben aus Sicht von AFRAC zu vage.

Eine Wortmeldung aus dem Publikum verweist auf Bedenken, dass im Rahmenkonzept kein Grundsatz der Vollständigkeit verankert sei. Zudem werden im Publikum Bedenken

geäußert, dass bereits nach den aktuell geltenden IFRS ein erheblicher Aufwand bei der Ermittlung von Eventualverbindlichkeiten im Konzernumfeld bestehe. Unter der neuen Definition, mit einer Ausweitung bilanzierungsfähiger Schulden, werde eine Verschärfung der Problematik gesehen. Vor diesem Hintergrund wird der Wunsch geäußert, die Vorgaben für die Kosten/Nutzenabwägung im Rahmenkonzept zu schärfen.

### **Kapitel Bewertung**

Herr Barckow beschreibt die Grundzüge des IASB-Entwurfs zur Bewertung von Abschlussposten. In Anschluss wird erörtert, dass die zwei vom IASB beschriebenen Bewertungsmaßstäbe vom IFRS-Fachausschuss nur als bedingt hilfreich angesehen würden. Es fehle aus Sicht des Fachausschusses erneut ein Handlungsrahmen, der konzeptionell konkretisiert, wie die Auswahl und Anpassung der Bewertungsmaßstäbe erfolgen soll bzw. wann beide Bewertungsmaßstäbe gleichzeitige Anwendung finden sollen.

Frau Slomp ergänzt die Ausführungen um die vorläufigen Sichtweisen von EFRAG.

Herr Wagenhofer erörtert, dass AFRAC grundsätzlich die Vorschläge des IASB unterstütze. Man verstehe aber noch nicht, wie sich Wertminderungsprüfungen konzeptionell in die Bewertung zu historischen Kosten einordnen. In Ergänzung der vorgetragenen Sichtweisen hinterfragt AFRAC auch die Zweckmäßigkeit der Anhangangaben im IASB-Entwurf bzgl. Cashflow-basierter Bewertungsmethoden.

Herr Eberle ergänzt die Ausführungen durch den Hinweis, dass die Ausführungen im IASB-Entwurf aus schweizerischer Sicht grundsätzlich unterstützt würden. Gleichwohl bestünden aus Sicht von Herrn Eberle Verständnisfragen, wie sich aktuelle Bilanzierungsvorgaben, z.B. die Bilanzierung von *deferred tax assets*, in die Zweiteilung einordnen ließen.

Aus dem Publikum gibt es Wortmeldungen, die grundsätzlich ein Einverständnis mit der vom IASB vorgeschlagenen Klassifizierung von Bewertungsmaßstäben signalisieren.

## **3. Teil – Kapitel 3 und 7**

### **Kapitel Ausweis und Angaben**

Herr Eberle beginnt den dritten Teil der Diskussion mit einer Darstellung der vorläufigen schweizerischen Ansichten bzgl. der vorgeschlagenen Abgrenzung von Periodenergebnis und OCI. Herr Eberle erörtert Bedenken, dass die Unterscheidung von Periodenergebnis und OCI vom IASB als eine Ausweisfrage im Rahmenkonzept diskutiert werde. Ebenso wird angemerkt, dass die Vorgaben zur OCI-Erfassung im IASB-Entwurf zu vage seien. Unterstützung finde der Vorschlag, im OCI erfasste Ertrags- und Aufwandsposten

grundsätzlich einem *recycling* zuzuführen. Als verpasste Gelegenheit sehe man an, dass im Rahmenkonzept nicht der Frage nach einem nachhaltigen bzw. normalisierten Ergebnisausweis nachgegangen werde.

Im Anschluss erörtert Frau Slomp die vorläufigen Sichtweisen von EFRAG und skizziert die alternativen Vorschläge zur Abgrenzung von Periodenergebnis und OCI im EFRAG-Bulletin.

Herr Wagenhofer erläutert die Ansicht von AFRAC, die IASB-Vorschläge aus konzeptionellen Gründen eher abzulehnen. Begründet werde dies insbesondere damit, dass für eine Clean-Surplus-Annahme eine widerlegbare Vermutung zum *recycling* zu schwach sei. Herr Wagenhofer gibt zudem zu bedenken, dass zunächst die wichtige Frage gestellt werden sollte, welche Größe als Hauptgröße für die Unternehmensleistung anzusehen ist. Sofern dies das Periodenergebnis sein sollte, wären alle im OCI erfassten Beträge zwingend einem *recycling* zuzuführen. In diesem Fall wäre ein entsprechend formuliertes Prinzip konsistenter als eine widerlegbare Vermutung. Sofern die Hauptgröße jedoch das Gesamtergebnis darstellen soll, erscheint ein *recycling* konzeptionell nicht notwendig, womit auch die widerlegbare Vermutung unzweckmäßig wäre. Die Vorschläge der EFRAG, sich bei der Abgrenzung von Periodenergebnis und OCI näher am Geschäftsmodell auszurichten, würden von AFRAC als sinnvoll im Sinne einer besseren Verständlichkeit angesehen. Zudem werde von AFRAC kritisch hinterfragt, wie eine widerlegbare Vermutung mit der Entwicklung von konzeptionellen Grundsätzen und Prinzipien im Rahmenkonzept zusammenpasse.

Wortmeldungen aus dem Publikum bekräftigen die bereits vorgetragene Skepsis, dass die Vorschläge im IASB-Entwurf bei der Weiterentwicklung der IFRS dienlich sein können.

Im Anschluss erläutert Herr Barckow die Ansicht des IFRS-Fachausschusses, dass für die Ausführungen im IASB-Entwurf bzgl. Angaben und Ausweis im IFRS-Abschluss Ergänzungsbedarf gesehen werde. Insbesondere vor dem Hintergrund der Debatte zur Entwicklung eines *Disclosure Frameworks* schienen die Ausführungen nur unzureichend und gäben insbesondere dem IASB keinen Handlungsrahmen, was die Entwicklung von Anhangangaben anbelange. Herr Wagenhofer schließt sich dieser Sichtweise an und gibt zu bedenken, dass der IASB im Rahmen seiner Angabeninitiative (Disclosure Initiative) konzeptionell schon ein Stück weiter sei. Es gelte in diesem Zusammenhang zu klären, wie sich die Ergebnisse der Disclosure Initiative im Rahmenkonzept widerspiegeln sollten.

### **Kapitel zur Abgrenzung der Abschlusserstellung und Abschlussbestandteile**

Herr Eberle richtet im Anschluss die Diskussion auf die Vorschläge in Kapitel 3. Hierbei wird angeführt, dass die Rückmeldungen in der Schweiz zur vorgeschlagenen Definition des berichtenden Unternehmens positiv ausfielen. Insbesondere begrüße man die Tatsache, dass sich die Definition nicht nur auf juristische Einheiten erstreckte. In diesem Zusammenhang solle im Rahmenkonzept aber auf Begriffe wie Mutter- bzw. Tochterunternehmen verzichtet werden. Konzeptionell wird die Frage aufgeworfen, ob ein zusammengefasster Abschluss bzw. ein Teilkonzernabschluss überhaupt Gegenstand von IFRS-Regelungen sein kann. Hier wäre eine Klarstellung durch den IASB wünschenswert.

Mit Verweis auf die Abschlusskomponenten betont Herr Eberle, dass das Rahmenkonzept auch die Kapitalflussrechnung und die Eigenkapitalveränderungsrechnung als Bestandteile des Abschlusses aufführen solle.

Auch von AFRAC wird es als zweckmäßig erachtet, die Kapitalflussrechnung im Rahmenkonzept als Abschlussbestandteil aufzuführen. Herr Wagenhofer führt dazu an, dass der Spezialfall der Sinnhaftigkeit einer Kapitalflussrechnung bei Banken ggfs. als Sonderregelung in einem Einzelstandard vom IASB adressiert werden könne. Diese Sichtweise findet auch Zustimmung im Publikum.

## **Verabschiedung**

Herr Barckow bedankt sich für das Interesse an der Diskussion und verabschiedet die Teilnehmer.

Frankfurt, den 14. September 2015