



© 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 FA-Sitzung zur Verfügung gestellt, so dass dem Verlauf der Sitzung gefolgt werden kann. Die Unterlage gibt keine offiziellen Standpunkte der FA wieder. Die Standpunkte der FA werden in den Deutschen Rechnungslegungs Standards sowie in seinen Stellungnahmen (Comment Letters) ausgeführt.
Diese Unterlage wurde von einem Mitarbeiter des DRSC für die FA-Sitzung erstellt.

IFRS-FA – öffentliche SITZUNGSUNTERLAGE

Sitzung:	17. IFRS-FA / 06.06.2013 / 13:45 – 16:15 Uhr
TOP:	01 – Conceptual Framework
Thema:	Vorschläge des Diskussionspapiers (DP) - <i>Zielsetzung und Status des Rahmenkonzepts</i> - <i>Abgrenzung und Ansatz von Vermögenswerten</i>
Papier:	17_01a_IFRS-FA_CF_Praesentation



Inhalt

Allgemeines zum Diskussionspapier

1. Zielsetzung des Rahmenkonzepts
2. Status des Rahmenkonzepts
3. Abschlussposten
4. Abgrenzung und Ansatz von Vermögenswerten
5. *Economic resources*
6. Verfügungsmacht
7. Ansatzkriterien
8. *Unit of account*
9. Beispiele zur Abgrenzung von Vermögenswerten



Allgemeines zum Diskussionspapier

- Kommentierungsfrist: 180 Tage
- Voraussichtlich unterteilt in 9 Abschnitte, ca. 300 Seiten insgesamt
- Anhang umfaßt zudem:
 - Erstes und drittes Kapitel des aktuellen Rahmenkonzepts
 - Zusammenfassung des IASB-Diskussionspapiers - *The Reporting entity* (2010) und Auswertung der Stellungnahmen zu diesem DP
 - Selektive Beispiele und ergänzende Erläuterungen
- Zielsetzung der Überarbeitung des Rahmenkonzepts:
 - *The IASB has decided to build on the existing Conceptual Framework – updating, improving and filling in gaps rather than fundamentally reconsidering all aspects of the Conceptual Framework.*



1. Zielsetzung des Rahmenkonzepts (I)

Vorschlag zur abgestufte Zielsetzung:

- *Primary purpose of the revised Conceptual Framework is to assist the IASB by identifying principles that the IASB can use consistently when developing and revising IFRSs.*
- *The Conceptual Framework may also assist parties other than the IASB:*
 - *to understand and interpret existing IFRSs; and*
 - *to develop accounting policies for transactions or events outside the scope of existing IFRSs.*



1. Zielsetzung des Rahmenkonzepts (II)

Teile des Rahmenkonzepts nur dem IASB vorbehalten

- *Some aspects of the Conceptual Framework are intended for use only by the IASB when developing new or revised IFRSs. [...] It is not intended that this guidance should be applied by those seeking to develop accounting policies for items outside the scope of existing IFRSs. Where the IASB does not intend a particular aspect of the Conceptual Framework to be used by parties other than the IASB it will make that clear.*

Beispiele für Bereiche, die dem IASB vorbehalten bleiben:

- Bestimmung der Erfassung von Ertrag und Aufwand im sonstigen Ergebnis
- Spezielle Ansatzkriterien für bestimmte Vermögenswerte und Schulden



2. Status des Rahmenkonzepts

Keine Änderungen gegenüber dem bestehenden Rahmenkonzept

- Rahmenkonzept “überschreibt” keine Regelungen in bestehenden IFRS
- Regelungen der Einzelstandards haben stets Vorrang

Abweichungen vom Rahmenkonzept in Ausnahmefällen möglich

- [...] *there may be rare cases when applying some aspect of the Conceptual Framework does not produce financial information about the reporting entity that is useful to the users of the financial statements. In such cases, the IASB may decide that it needs to issue a new or revised IFRS that conflicts with that aspect of the Conceptual Framework in order to meet the overall objective of financial reporting. If this happens, this Discussion Paper proposes that the IASB should describe the departure from the Conceptual Framework, and the reasons for it, in the Basis for Conclusions on the IFRS.*



Erste Beurteilung der Änderungsvorschläge

- Die vorgeschlagenen Änderungen im Rahmenkonzept werden nicht unmittelbar zu Konsequenzen für die Erstellung von IFRS-Abschlüssen führen.
- Offene Fragen bestehen hinsichtlich aktueller Regelungslücken und der Anwendung von IAS 8 (Rückgriff auf das Rahmenkonzept bzw. auf Verlautbarungen anderer Standardisierungsgremien, die ein ähnliches konzeptionelles Rahmenkonzept einsetzen).
- “Vorbehaltsregeln” führen zu Zweifeln hinsichtlich der konzeptionellen Robustheit des Rahmenkonzepts.
- Eine Dokumentation von konzeptionellen Abweichungen zwischen Rahmenkonzept und bestehenden IFRSs ist wünschenswert, allerdings z.Z. vom IASB nicht vorgesehen.



3. Abschlussposten (I)

Statement of financial position:

- *assets, liabilities and equity*

Statement(s) of profit or loss and OCI:

- *income and expense*

Statement of changes in equity:

- *income and expense*
- *contributions of equity, distributions of equity*
- *transfers between classes of equity*
- *opening and closing amounts of equity (or of components of equity)*

Statement of cash flows:

- *cash inflows and cash outflows*
- *opening and closing cash balances*



3. Abschlussposten (II)

Ergänzungen zum bestehenden Rahmenkonzept

- Einführung des Begriffs „*primary financial statements*“
- Kennzahlen (*ratios*) sind keine Abschlussposten
- Abschlussposten umfassen auch die Bestandteile der Kapitalflussrechnung und der Eigenkapitalveränderungsrechnung

Frage an den IFRS-FA:

Sollte der IASB *reclassification adjustments* als zusätzlichen Abschlussbestandteil aufnehmen?



4. Abgrenzung und Ansatz von Vermögenswerten

Der IASB schlägt vor:

- Neue Definition des Vermögenswerts, um Missverständnisse zu beseitigen.
- Keine allgemeinen Ansatzkriterien im Rahmenkonzept, der IASB behält sich allerdings Ausnahmen für Einzelstandards vor.

	<i>Existing definitions</i>	<i>Proposed definition</i>
<i>Asset (of an entity)</i>	<i>a resource controlled by the entity as a result of past events and from which future economic benefits are expected to flow to the entity</i>	<i>a present <u>economic resource</u> <u>controlled</u> by the entity as a result of past events</i>
<i>Economic resource</i>	-	<i>a right, or other source of value, that is <u>capable</u> of producing economic benefits</i>



5. *Economic resources*

Weiterführende Erläuterungen:

- *[Framework guidance] would clarify that, for a physical object, such as an item of property, plant and equipment, the economic resource is not the underlying object but a right (or set of rights) to obtain the economic benefits generated by the physical object.*
- *An entity should describe an economic resource in a manner that is clear, concise and understandable. For example, if an entity has legal ownership of a machine and all rights associated with that machine, strictly speaking the entity's asset is the bundle of all rights associated with that machine. However, it would generally be perfectly clear, concise and understandable to describe the entity's asset as a machine, rather than as rights to a machine.*



6. Verfügungsmacht (I)

Vorschlag im DP:

- *An entity controls an asset if it has the present ability to direct the use of the asset so as to obtain the economic benefits that flow from the asset.*

IAS 38 *Immaterielle Vermögenswerte*

- *An entity controls an asset if the entity has the power to obtain the future economic benefits flowing from the underlying resource and to restrict the access of others to those benefits. The capacity of an entity to control the future economic benefits from an intangible asset would normally stem from legal rights that are enforceable in a court of law. [...] legal enforceability of a right is not a necessary condition for control because an entity may be able to control the future economic benefits in some other way.*



6. Verfügungsmacht (II)

Weitere Erläuterung im Diskussionspapier:

An entity has the ability to direct the use of an asset if it has the right to deploy that asset in its activities or to allow another party to deploy that asset in the other party's activities. Many assets take the form of legally enforceable rights, such as legal ownership or contractually enforceable rights that establish the entity's ability to direct the use of the asset. However, sometimes an entity establishes its ability to direct the use of the asset by having access that is not available to others, for example by having possession and being able to prevent physical access by others. This can be particularly relevant for assets such as know-how and customer lists.

Öffentliche Güter stellen grundsätzlich keinen Vermögenswert dar, da es an der entsprechenden Verfügungsmacht fehlt.



7. Ansatzkriterien (I)

Allgemeine Ansatzkriterien im aktuellen Rahmenkonzept:

- Ein Vermögenswert ist nur dann in der Bilanz anzusetzen, wenn es wahrscheinlich ist, dass dem Unternehmen der wirtschaftliche Nutzen zufließen wird und wenn seine Anschaffungs- und Herstellungskosten oder ein anderer Wert verlässlich ermittelt werden können.

DP sieht vor, alle Vermögenswerte in der Bilanz anzusetzen

- Keine allgemeinen Ansatzkriterien im Rahmenkonzept.
- Ausnahmenregelungen behält sich der IASB für einzelne IFRSs vor.
- Aktuelle Regelungen in den IFRS sind nicht betroffen, da die IFRS stets den Vorgaben des Rahmenkonzepts vorgehen.



7. Ansatzkriterien (II)

The IASB might decide in a project to develop or amend a particular standard that an entity need not, or should not, recognise an asset or liability:

- if recognising the asset (or liability) would provide users with information that is not relevant, or not sufficiently relevant to justify the cost.*
- if no measure of the asset (or liability) would result in a sufficiently faithful representation of the economic resource (or obligation) and of changes in the economic resource or obligation, even if all necessary descriptions and explanations are disclosed.*



8. Unit of account

The unit of account will determine whether a contract is viewed as giving rise to a single net right or net obligation, or to one or more separate rights and obligations and liabilities. Offsetting is not the same as having a single (net) right or single (net) obligation. When a single (net) right or single (net) obligation exists in a particular case, the entity has only a single asset or single liability.

Determining which unit of account will provide the most useful information to existing and potential investors, lenders and other creditors will normally be a decision for projects to create or revise particular standards, rather than a decision that can be resolved conceptually for a broad range of standards. In making that decision, the IASB will consider the qualitative characteristics of useful information.



9. Beispiele zur Abgrenzung von Vermögenswerten

Wie sind folgende Sachverhalte hinsichtlich der Aktivierung von Vermögenswerten zu beurteilen?

- Inkrafttreten gesetzlich verankerte Schutzrechte (Urheberrecht, Leistungsschutzrecht etc.)
- Ausgaben für Bonitäts-Rating
- Privater Mauttunnel als wichtiger Teil der Verkehrsinfrastruktur
- Ausgaben für Mitarbeiterweiterbildung
- Kauf von Lotterielosen
- Lizenzerwerb (Kaufpreis abhängig vom künftigen Umsatz)
- Vertragsabschluss mit einseitigen Kündigungs- oder Änderungsrechten
- Ausgaben für intern erstellte Kundenlisten
- Originärer Geschäfts- oder Firmenwert (*internally generated goodwill*)



Erste Beurteilung der Änderungsvorschläge (I)

- Keine wesentlichen Unterschiede in der Abgrenzung von Vermögenswerten gegenüber dem aktuellen Rahmenkonzept; tendenziell ist die vorgeschlagene Definition weiter gefasst.
- Großer Identifizierungsspielraum bei der Abgrenzung der *economic resource*; die *unit of account* bleibt unklar (Einzelfallregelungen durch den IASB).
- Das Kriterium der Verfügungsmacht (*control*) verschiebt sich mehr auf die Fähigkeit, die Nutzung der Resource zu beeinflussen anstatt die Kontrolle über den wirtschaftlichen Nutzenzufluß auszuüben.
- Vorschlag einer alternativen Definition:
An asset is the right (or set of rights) of the entity to obtain the economic benefits generated by a physical or non-physical object.



Erste Beurteilung der Änderungsvorschläge (II)

- Die Aufgabe von allgemeinen Ansatzkriterien führt zu signifikanten Unterschieden zwischen den bestehenden IFRS-Regelungen und dem Rahmenkonzept.
- Der Wegfall der allgemeinen Ansatzkriterien dürfte zu mehr Auslegungsspielraum bei Regelungslücken für den Ersteller von IFRS-Abschlüssen führen.
- Keine unmittelbaren Folgen für die aktuelle Bilanzierung nicht-monetärer Vermögenswerte → Ansatzkriterien in IAS 16, IAS 38 und IAS 2 als „Auffangregeln“ für den Ansatz von nicht-monetären Vermögenswerten.